



UNIVERSIDAD DE
MONTEVIDEO
Facultad de Derecho

Revista de DERECHO

MENSAJE DEL DECANO

Auto-crítica y auto-complacencia

DOCTRINA

ACHARD, Jorge

La determinación del daño en patentes

GALEANO, Facundo

Whistleblower Protection: the key to fight against corruption in Uruguay

GARINO PODESTÁ, Joaquín y PICARDO GONZÁLEZ, Sebastián

Acceso a la justicia, prácticas abusivas y el paraíso de los apostadores: third party funding en la práctica arbitral internacional

ROJAS RODRÍGUEZ, Mathías Nicolás y MARCHESANO SARRIES, Agustín

Novedades y reflexiones sobre el acceso a los medicamentos de alto costo

CONFERENCIAS Y CLASES MAGISTRALES

ETCHEVERRY, Juan Bautista

La explicación tradicional del Derecho y los desafíos del neoconstitucionalismo

JURISPRUDENCIA COMENTADA

MARURI ARMAND-UGÓN, Sofía

Masterpiece Cakeshop, LTD., V. Colorado Civil Rights Commission

INFORMACION DE LA FACULTAD

Noticias de grado y Posgrados

TESINAS DE MASTERS

SANTOS, María José

Reflexiones generales sobre la adopción del estándar internacional relativo al informe país por país introducido por el plan BEPS

MONOGRAFÍAS DE ESTUDIANTES

FAGIOLI, Mariana y SANGUINETTI, Luciana

El Derecho a la imagen en derecho uruguayo

NOTAS DE LIBROS Y REVISTAS

ESTUDIOS SOBRE LOS
DESAFÍOS JURÍDICOS ANTE
LA DIGITALIZACIÓN.
Por Mercedes Aramendía.



Revista de DERECHO

MENSAJE DEL DECANO

Auto-crítica y auto-complacencia

DOCTRINA

ACHARD, Jorge

La determinación del daño en patentes11

GALEANO, Facundo

Whistleblower Protection: the key to fight against corruption in Uruguay27

GARINO PODESTÁ, Joaquín y PICARDO GONZÁLEZ, Sebastián

Acceso a la justicia, prácticas abusivas y el paraíso de los apostadores: third party funding en la práctica arbitral internacional39

ROJAS RODRÍGUEZ, Mathías Nicolás y MARCHESANO SARRIES, Agustín

Novedades y reflexiones sobre el acceso a los medicamentos de alto costo61

CONFERENCIAS Y CLASES MAGISTRALES

ETCHEVERRY, Juan Bautista

La explicación tradicional del Derecho y los desafíos del neoconstitucionalismo77

JURISPRUDENCIA COMENTADA

MARURI ARMAND-UGÓN, Sofía

Masterpiece Cakeshop, LTD.,
V. Colorado Civil Rights Commission85

INFORMACION DE LA FACULTAD

Noticias de grado y Posgrados97

TESINAS DE MASTERS

SANTOS, María José

Reflexiones generales sobre la adopción del estándar internacional relativo al informe país por país introducido por el plan BEPS121

MONOGRAFÍAS DE ESTUDIANTES

FAGIOLI, Mariana y SANGUINETTI, Luciana

El Derecho a la imagen en derecho uruguayo193

NOTAS DE LIBROS Y REVISTAS

ESTUDIOS SOBRE LOS DESAFÍOS JURÍDICOS ANTE LA DIGITALIZACIÓN.

Por Mercedes Aramendía.207

MENSAJE DEL DECANO

Dos remedios para tratar de curar dos males: Para la falta de auto-crítica y auto-complacencia, objetividad y empatía

Dos autos terriblemente peligrosos y destructivos que suelen circular en nuestros días por los andariveles del pensamiento de muchos uruguayos son, por estar con el freno de mano puesto la falta de auto-crítica, y por desbordante compensación y aceleramiento, la sobredosis de auto-complacencia.

Muchos uruguayos hemos perdido la capacidad de hacer auto-crítica por acostumbramiento. Hemos optado por habituarnos a pensar menos y entretenernos más. Resulta más fácil y menos complicado, al menos a corto plazo. Entonces todo lo vemos con esquemas muy simplistas y con opciones dualistas: la falta de auto-crítica nos lleva a pensar que nosotros estamos haciendo siempre las cosas bien o muy bien, son los otros, los adversarios los que no nos comprenden y nos critican pues en definitiva, siempre y en toda ocasión, son ellos los que se equivocan. Y si algo nos muestra, con datos concluyentes, que las cosas son diferentes a como las queremos pensar, entonces esos datos son erróneos. Por lo tanto, si esos datos no reflejan la realidad que nosotros queremos ver, entonces habrá que modificar esos datos y estadísticas para que queden alineados con nuestro pensamiento. Así de fácil. Ya lo decía Hegel, cuando algún osado estudiante se animaba a comentarle en sus clases o lecciones que sus teorías o pensamientos no se conformaban con la realidad: *"Pues ¡peor para la realidad...!"*

La ausencia de auto-crítica nos ciega y nos impide ver nuestras carencias, errores, omisiones y defectos. Solo vemos nuestros aciertos, bondades y virtudes. Y si vemos algo de lo primero, como basura incómoda, lo barremos debajo de la alfombra.



Revista de **DERECHO**

DIRECTOR

Santiago Pérez del Castillo

DIRECTOR FUNDADOR

Carlos E. Delpiazzi

SUB DIRECTOR Y REDACTOR

RESPONSABLE

Miguel Casanova

CONSEJO EDITORIAL

Carlos de Cores,
Alberto Faget Prati
Jorge Fernandez Reyes
Mercedes Jiménez de Aréchaga
Pedro Montano Gómez
Beatriz Bugallo
Miguel Casanova
Juan Manuel Gutiérrez

SECRETARÍA TÉCNICA

Natalia Veloso
Sofía Maruri

CONSEJO ASESOR Y CONSULTOR

David Aronofsky
University of Montana, EEUU

Joseph Daly
Mitchell Hamline University, EEUU

Juan Cianciardo
Universidad de Navarra, España

Eduardo Valpuesta Gastaminza
Universidad de Navarra, España

Esto se traduce y expande a variados aspectos de nuestra vida cotidiana. En deporte, si nuestro equipo pierde, siempre estamos a tiempo de argumentar que fue por culpa del árbitro, del clima, de los cambios en el plantel, de la tribuna que puso nerviosos a los jugadores o del mal estado de la cancha. En lo académico, somos nosotros los que obtenemos las buenas notas, pero son otros, los de afuera, los profesores o calificadores externos los que nos ponen las malas calificaciones. En política, las críticas recibidas por errores de gestión y administración siempre y sin excepción son persecuciones injustas, insidiosas e infundadas (y algún otro “in”, si pudiera agregarse...). En las gestiones comerciales y empresariales, los errores o fracasos provienen siempre por causas ajenas a nuestras decisiones; la incapacidad y la ineptitud son siempre externas, nunca internas. Y en el ámbito familiar, siempre son los otros los causantes de nuestras desdichas; son ellos quienes no nos comprenden, los intolerantes, los incordios, los injustos (y algún otro “in”, si pudiera agregarse...).

Como es natural, siempre en la vida, para procurar tener cierta coherencia, buscamos alinear nuestros actos con nuestros pensamientos y ello para rendirle homenaje a aquel dicho popular que establece “*Quien no vive como piensa, termina pensando como vive...*”. Entonces llega el antídoto mágico que todo lo soluciona: la auto-complacencia. Ese sentimiento o actitud que nos hace sentir satisfechos con nosotros mismos. Si al comienzo tuviéramos alguna duda en cuanto a esa propia satisfacción, siempre podemos recurrir a las comparaciones tendenciosas y subjetivas: bueno, es cierto, no estamos tan bien; pero comparados con otros, estamos mucho mejor, así que ¡regocijémonos y festejemos pues podríamos estar bastante peor! Una vez hecha la comparación y arraigada la sensación de que no estamos tan mal, entonces viene la segunda etapa, y ponemos la segunda velocidad a nuestro “auto”: el conformismo, el no apuntar más arriba, para quedarnos en la cómoda postura facilista de no exigirnos más, total, ¿para qué? Es la resignación frente a la mediocridad, ante la grisura, al más o menos, que le rinde una especie de culto a la chatura, y que baja los listones del esfuerzo en vez de subirlos.

Este enfoque es la mejor receta para no emprender nada nuevo, que nos complique la existencia o que suponga mayores esfuerzos y sacrificios. Estamos bien como estamos y no tenemos ninguna intención de cambiar. La auto-complacencia es aliada de la falta de iniciativas personales o colectivas, se opone a los emprendimientos que supongan creatividad e innovación y mira con desconfianza todo intento de mejora, sea en el ámbito que sea. Por el contrario, se empeña en poner palos en las ruedas, en obstaculizar, demorar y trabar toda iniciativa o nuevo proyecto, en especial si el mismo no proviene de sus propias filas, de su entorno. Por esa simple razón, por no ser “propio” sino “ajeno”, buscará criticarlo y si fuera posible, destruirlo.

Hecho el diagnóstico, apuntemos a la solución o remedio para evitar esta actitud auto-complaciente. Por supuesto, es promover y desarrollar la auto-crítica. Pero esto no es tan sencillo. Para conseguir este antídoto, es necesario cultivar otra actitud: la objetividad. Ser objetivo, en cualquier ámbito de la vida, no es fácil. Pero que sea difícil, no implica que sea imposible y que al menos no se pueda mejorar continuamente en lograr mayores dosis de objetividad.

Un primer paso, (siempre los primeros pasos son los más bravos), es procurar salirse de uno mismo y verse desde la tribuna; como esto resulta en la práctica imposible, pues nadie tiene el don de la bi-locación, lo mejor y recomendable es que alguien lo haga por nosotros. Que una persona idónea, cercana y con ganas de ayudar, nos mire desde afuera y nos señale qué estamos haciendo bien y qué mal o no tan bien. Esto es puro sentido común: si en cualquier deporte las personas precisan y se apoyan en las indicaciones de un técnico o “coach” que las observa desde afuera, ¿por qué no serán necesarias esas perspectivas externas en otros ámbitos como el laboral, empresarial, el político o el familiar? Insisto en el término idoneidad porque es clave. Si la persona colocada como observador externo no tiene la capacitación suficiente para realizar los comentarios, observaciones y sugerencias necesarias para lograr un mejor desempeño o corregirlo, entonces de nada sirve. Sobran ejemplos de la historia que nos muestran cómo muchos dirigentes, líderes, gobernantes o simplemente personas que ocupan cargos de gestión, administración o gobierno se rodean de abyectos adulones disfrazados de la expresión “amigos o asesores”, que solamente los aplauden, nunca los critican ni les señalan aspectos para mejorar. Si esto lo hacen con buenas intenciones, pero con falta de idoneidad, son cómplices involuntarios de los fracasos a venir. Si lo hacen con mala intención, aunque sean muy idóneos en lo que hacen (recuerdo en este momento los consejos de Iago a Otelio en la famosa tragedia de Shakespeare) entonces son los perfectos impulsores y promotores de las ruinas y desastres que tarde o temprano le sobrevendrán a sus asesorados. Enamorarse de los aplausos, provengan de donde sea, y no aceptar críticas de ningún sector o persona, es la receta perfecta de los tiranos, de los soberbios, de los injustos e imprudentes. Y en general, así les va...

Un segundo paso a dar es pasar de la objetividad (salirse de uno mismo) a la empatía (ponerse en el lugar de otro). Si el primero vimos que no era sencillo, éste puede ser más complejo y difícil. Pero una vez más, no resulta imposible. Es ir logrando la capacidad de comprender y comprender los problemas y situaciones dramáticas y conflictivas con los ojos de quienes los están padeciendo. Ponerse en los zapatos ajenos es tarea ardua, pero muy eficaz a la hora de tratar de entender mejor las cosas, para evitar intolerancias o juicios demasiado tajantes y drásticos. La empatía hace más fácil el diálogo, tiende puentes y se aproxima mejor a la búsqueda de soluciones cuando hay conflictos.

Pedir consejos y aceptar de buena forma las críticas o sugerencias de mejora es – en el lado opuesto – el mejor camino a tomar antes de tomar decisiones clave en la vida. Esos consejos y advertencias fomentarán la capacidad de auto-crítica y al menos pueden disminuir la peligrosa y siempre presente tendencia a la auto-complacencia.

La empatía por su lado, es buena compañera a la hora de encarar diferendos o conflictos para procurar que los mismos no terminen en simples victorias de unos frente a otros, que siempre pueden traer revanchismos, sino en soluciones que siempre serán más duraderas y estables.

Julio, 2019.

Nicolás Etcheverry Estrázulas



DOCTRINA

ACHARD, Jorge

La determinación del daño en patentes

GALEANO, Facundo

Whistleblower Protection: the key to fight against corruption in Uruguay

GARINO PODESTÁ, Joaquín y PICARDO GONZÁLEZ, Sebastián

Acceso a la justicia, prácticas abusivas y el paraíso de los apostadores: third party funding en la práctica arbitral internacional

ROJAS RODRÍGUEZ, Mathías Nicolás y

MARCHESANO SARRIES, Agustín

Novedades y reflexiones sobre el acceso a los medicamentos de alto costo

LA DETERMINACIÓN DEL DAÑO EN PATENTES. EL LUCRO CESANTE, LA REGALÍA RAZONABLE, EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO Y LA RESTITUCIÓN DE LOS FRUTOS.

DR. JORGE L. ACHARD*

RESUMEN: La determinación de los daños ocasionados ante la violación de un derecho de propiedad intelectual implica una ardua tarea para los intérpretes del derecho. En el presente trabajo se analizan las distintas posturas que al respecto han sido defendidas por la doctrina para institutos análogos como las marcas, sus fundamentos legales y las diferencias que en términos prácticos implican cada una de ellas a la hora de determinar el valor de una indemnización en caso de violación de un derecho de patentes. Las posturas sostenidas son el pago de una regalía razonable ya sea fundamentada en lucro cesante (daños y perjuicios) o en el instituto de enriquecimiento sin causa (art. 1308) y/o la restitución de los frutos percibidos (art. Art. 694 y 695). La postura asumida tendrá consecuencias no solamente en la determinación del quantum indemnizatorio sino también en el plazo de aplicación, especialmente a partir de la reforma del art. 99 de la ley 17164 del año 2013 acerca del comienzo del plazo a partir del cual corresponde pagar los daños y perjuicios ocasionados.

Palabras clave: daños y perjuicios, patentes, regalía razonable, enriquecimiento injusto, restitución de frutos.

ABSTRACT: The determination of damages caused due to the violation of an intellectual property right implies an arduous task for the interpreters of the law. In the present work, we analyze the different positions that scholars have held in this respect for analogous institutes such as trademarks, their legal basis and the differences that each one of them imply in practical terms when determining compensation. Sustained positions have been the following: payment of a reasonable royalty based on loss of profits (damages) or the doctrine of unjust enrichment (article 1308 of the civil code) and / or the restitution of proceeds (articles 694 and 695 of the civil code). The position taken will have consequences not only on the determination of the quantum of compensation but also on the application term, especially as from the reform of article 99 of law N° 17164 of the year 2013 regarding the commencement of the term as from which damages caused should be compensated.

Key words: Damages, patents, reasonable royalty, unjust enrichment, restitution of proceeds.

* Abogado egresado de la Universidad de la República (Uruguay). Especialista en derecho civil contractual. Docente grado 1 Propiedad Industrial Facultad de Arquitectura de la UDELAR. ORCID id: <https://orcid.org/0000-0002-5568-4310>. jorgeachard79@gmail.com.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Regulación General en caso de uso no autorizado de patentes. 3. ¿Cómo se calcula la indemnización a pagar ante un uso no autorizado de patente? Previsión en materia de acuerdos internacionales. La regalía hipotética como instituto utilizado para la determinación del daño por uso no autorizado de patentes y /o de tecnología transferida no patentada. 4. Concepto y naturaleza jurídica de la regalía hipotética en nuestro derecho como criterio para la determinación de daños ocasionados por uso no autorizado de patente. Posiciones respecto a la aplicación del instituto del enriquecimiento injusto para actos ilícitos. Un ejemplo práctico para entender la diferencia de las posturas. 5. Fundamento legal de la regalía razonable y criterios previstos para su cuantificación. Caso de competencia entre empresa infractora y el titular de la patente y su incidencia en la posible acumulación de rubros para determinar indemnización. 6. A partir de cuándo se deben calcular los daños y perjuicios ocasionados. Una modificación legislativa que expone a nuestro país a sanciones internacionales. Una interpretación que busca solucionar la problemática planteada. 7. El daño moral en las patentes. 8. Visión de nuestra jurisprudencia sobre la regalía razonable: el caso “Tango Shoes”. 9. Conclusiones.

1. Introducción.

Este artículo tiene por objetivo analizar algunos criterios sobre la cuantificación del daño en caso de violación del derecho de patentes de invención y modelos de utilidad. Este asunto no está exento de polémica por lo exiguo de las reglas previstas en nuestra legislación. A esto se debe agregar que en el estadio de desarrollo relativo de nuestro país sean muy poco frecuentes las sentencias en juicio civiles por reparación del daño ocasionado por violación de un derecho de patente.

Los conceptos vertidos en este artículo también pueden ser de aplicación al caso de transferencia de tecnología, incluso en ausencia de derechos de patentes según lo previsto en la ley 17.164.

Anteriormente estudié este tema en el ámbito de las marcas¹, sin embargo, la realidad del derecho de patentes es sustancialmente distinta a las marcas por lo que requiere un estudio específico para este instituto.

Al igual que en dicha oportunidad, todo el razonamiento realizado en este trabajo descansa sobre dos principios fundamentales, no solo de la propiedad intelectual, sino del derecho civil y comercial. Estos principios son: principio de reparación Integral del daño² y que nadie puede beneficiarse de su propia culpa o dolo. El tema en cuestión también tiene íntima relación con el derecho de propiedad (según el art. 491 CC la propiedad intelectual es una especie de dominio con regulación especial) y con la posibilidad de beneficiarse con la propiedad ajena.

1 Revista de la Judicatura. Tomo 63. Noviembre 2017, REvista de derecho de la Universidad de Montevideo, N° 32 y Revista del Colegio de Abogados, Tomo 204, edición diciembre 2017.

2 Juan E. Blengio. “El Principio de Reparación Integral del Daño. Doctrina y Jurisprudencia de Derecho Civil. Tomo IV. p. 33

Luis Larrañaga. “El Principio de Reparación Integral del Daño. Doctrina y jurisprudencia de Derecho Civil. Tomo IV. p. 137.

Quien utilice una invención, modelo de utilidad o diseño protegido por un derecho de patente, o cualquier derecho sobre una tecnología transferida, deberá indemnizar a su legítimo titular, salvo que esté incluido en las causales de uso lícito no autorizado que la propia ley prevé. El objetivo de este trabajo es establecer algunos criterios para el cálculo de la indemnización o reparación debida por el uso no autorizado de patentes de invención, tecnologías transferidas y modelos de utilidad, no así de los diseños que por sus características serán objeto de un estudio posterior.

2. Regulación General en caso de uso no autorizado de patentes.

Es importante recordar que nuestro sistema legal está pensado para reprimir desde el sistema penal y reparar desde el sistema civil. No existe en nuestro régimen de patentes el concepto de sanción desde el punto de vista civil, algo que sí podemos encontrar con frecuencia en el derecho anglosajón (conocido como derecho de “torts” que permite la condena de daños punitivos) y en nuestro país en algunas institutos del derecho civil y comercial tales como los derechos de autor o el contrato de arrendamiento.

La violación de una patente puede dar lugar a dos procedimientos, uno eminentemente sancionatorio, que se regula por los procedimientos y principios del derecho penal, en virtud de la tipificación del delito de violación de patentes (art. 106 y 107 de la ley 17164); y otro reparatorio que se regula por los art. 99 y siguientes de la ley 17164 y 1319 y sgtes del Código Civil.

La acción punitiva y la reparatoria son independientes y deben ejercitarse de manera separada (art. 103 del Código de Proceso Penal).

En el caso específico de la transferencia de tecnología no patentada, no se encuentra prevista la vía penal en caso de incumplimiento, siendo el único remedio aceptado por nuestro ordenamiento jurídico la reparación del daño ocasionado.

Desde el punto de vista del derecho civil, es casi irrelevante que se actúe con dolo o culpa, ambos traen la misma consecuencia que es la reparación del perjuicio. Al decir de Gamarra, “*se debe reparar todo el daño y nada más que el daño*”. Veremos como algunas posturas plantean excepciones a este principio.

Desde el punto de vista del análisis económico del derecho uno podría cuestionarse que sí lo único que debe indemnizar quien actuó en infracción es lo que igualmente hubiese pagado en caso de acceder a una negociación, prácticamente se pierden los incentivos para actuar de buena fe y negociar un acuerdo. Toda persona quedaría habilitada a usar la patente en infracción y después pagar la reparación que disponga un juez, la que nunca superará lo que hubiese abonado en caso de solicitar autorización, cuando en general, por las vicisitudes de un proceso, será una cifra inferior

Esta crítica bastante habitual en cierta doctrina, parte del error de considerar el subsistema civil como el único protector del derecho de patentes, cuando esto no es así. Nuestro legislador previó la existencia de dos herramientas para proteger a los titulares de los derechos de patentes, el régimen general del derecho civil y la tipificación de un

delito penal. La represión de la conducta es realizada por el régimen penal, y la reparación mediante el sistema civil. Ahora, si excluimos la posibilidad de ejercer una acción penal, teniendo en cuenta que la misma, en la práctica, es de difícil elaboración por escaso conocimiento de los actores del sistema (abogados, jueces fiscales), el sistema pierde total eficacia, siendo mayores los incentivos para utilizar una patente sin autorización que para actuar de buena fe.

La crítica que entiendo válida, e incluso la desarrollé al estudiar la determinación del daño para el instituto de las marcas, refiere a que la pérdida de eficacia del sistema civil genera una innecesaria saturación del sistema penal, debiendo éste tener que entender en una enorme cantidad de casos de poca monta, cuando el sistema penal debería ser reservado para los casos de mayor gravedad.

Para evitar esta indeseable consecuencia sería recomendable adoptar un régimen de daños punitivos similar al sistema previsto en la ley de derechos de autor. Esto podría ser objeto de una reforma legislativa, lo que ameritaría su estudio en detalle en otra ocasión.

Mientras esta reforma no sea posible debemos buscar una interpretación razonable que permita mantener los necesario incentivos para la salud del sistema de patentes en su conjunto.

3. ¿Cómo se calcula la indemnización a pagar ante un uso no autorizado de patente?

Al estudiar el mismo punto pero relacionado al aspecto marcario, propuse la realización de un método según el tipo de infracción ante el cual nos encontrábamos. Dicho método no es de aplicación para las patentes en cualquiera de sus clases (invención, modelos de utilidad o diseño) y/o venta de tecnología no patentada por las siguientes razones:

El uso no autorizado de patente de invención y modelo de utilidad siempre daña aspectos patrimoniales y cuantificables, a diferencia de las marcas donde en ciertos casos puede existir daño de aspectos extrapatrimoniales o patrimoniales indirectos como la dilución de una marca o el desprestigio de la firma titular. Para el caso de patentes de diseño se presentan hipótesis con características similares al caso del daño marcario anteriormente mencionado.

La patente de invención o modelo de utilidad no genera un relacionamiento directo y afectivo del comprador con el producto, como sí sucede con la marca o el derecho de autor, por lo que no se encuentran presente de manera relevante aspectos extrapatrimoniales como pueden ser la dilución de una marca o la afectación de una obra. En otras palabras, el uso no autorizado de una marca, puede destruirla como activo intangible, causando daños que van más allá de la comercialización de los productos falsos, la pérdida de ventas o el engaño de consumidores, lo que no sucede con las patentes.

A su vez, el instituto de las marcas protege dos bienes jurídicos, el del titular de la marca que tiene el derecho a diferenciarse de la competencia, y el del consumidor que tiene el derecho de reconocer los productos que adquiere. Esto no sucede con las patentes, cuyo único derecho está en el titular de la patente que tiene el derecho a recibir los frutos de la inversión que realizó. El uso no autorizado de una patente únicamente provocará daños por los ingresos que no percibió su titular, los que deberán ser calculados, con criterios objetivos y cuantificables. Claramente las marcas y las patentes son institutos que pertenecen a la misma rama del derecho (la propiedad industrial) pero que presentan fundamentos y objetivos diferentes: uno busca promover la competencia, el otro la innovación.

Es importante dejar claro que no pretendo en esta instancia ingresar en la polémica sobre si la dilución de una marca o el daño a la imagen de una empresa es daño patrimonial indirecto o extrapatrimonial. Ese debate excede el objetivo de este trabajo.

El único daño extrapatrimonial existente en un uso no autorizado de patente podría ser la violación del derecho al nombre de su titular (art. 2), el que se descartará por los argumentos desarrollados en próximo capítulo.

Previsión en materia de acuerdos internacionales.

En materia de acuerdos internacionales encontramos que el ADPIC establece en su artículo 45.2 que las autoridades judiciales podrán conceder reparación en concepto de *beneficios y/o resarcimiento por perjuicios*. Más allá de la vaguedad de la expresión utilizada, es claro que la indemnización debe abarcar tanto el perjuicio ocasionado al titular de la marca, como el beneficio obtenido por el infractor, considerados ambos como rubros independientes.

Sin embargo, está en debate si esta norma es autoejecutable o requiere de una previsión normativa, sin la cual no puede ser aplicada por los tribunales. Esta última es la postura más habitualmente admitida.

Sin embargo, esta normativa cumple una función interpretadora del sistema ya que fue el ADPIC el que motivó la reforma del año 1999 que terminó con la redacción actual de la ley de patentes.

La regalía hipotética como instituto utilizado para la determinación del daño por uso no autorizado de patentes y /o de tecnología transferida no patentada.

En materia de patentes el cálculo de los daños ocasionados puede ser realizado mediante la aplicación combinada de diversos institutos previstos en el Código Civil, según el caso concreto y las circunstancias.

Según las distintas posiciones que se adopten podemos calcular la reparación como: daños y perjuicios (1319 y/o 1342), enriquecimientos sin causa (1308) o pago de los frutos debidos (694 y 695 del CC), siendo calculados los mismos como una regalía hipotética por ser un instituto que ya está expresamente previsto en la ley de patentes (ley 17164).

4. Concepto y naturaleza jurídica de la regalía hipotética en nuestro derecho como criterio para la determinación de daños ocasionados por uso no autorizado de patente.

Regalía razonable, regalía hipotética o licencia hipotética son distintos nombres de un mismo concepto; esto es el precio que debió haberse abonado por el uso autorizado de un derecho de patente.

Existen dos fundamentos para la regalía hipotética: uno está en el lucro cesante, ya que la regalía hipotética es el monto de dinero que dejó de recibir el titular por el uso de su patente. Si el infractor hubiese actuado legítimamente, habría pagado una regalía a su legítimo titular. Por tanto, la regalía equivale al lucro cesante del titular del derecho de patente.

Sin embargo, no todos coinciden con esta visión. Para cierta doctrina no podemos hablar de resarcimiento cuando no es razonable pretender que el damnificado hubiese dado la licencia si se la hubiesen solicitado. Así Diego Chijane, analizando el instituto de la licencia hipotética pero para el caso de las marcas, en razonamiento que entiendo perfectamente aplicable a las patentes, nos dice que: *"Tampoco puede sostenerse que el precio de una licencia hipotética tenga una inmediata finalidad resarcitoria, puesto que mal puede perderse el monto de una licencia que nunca se hubiere conferido, como sucede con marcas prestigiosas reproducidas en productos de pésima calidad. El criterio reposa en el enriquecimiento injusto, dado que el infractor usó un derecho por el que debía de haber pagado, privando al titular de la ganancia correlativa"*.³ Este razonamiento también es defendido por el Dr. Aparicio Howard.⁴

Sin embargo, esta posición no está exenta de debate debido a la redacción del art. 1308, fundamento del instituto del enriquecimiento sin causa. El principal punto de debate es que el art. 1308, refiere a *"todo hecho lícito del hombre"*, y en este caso estamos ante un hecho ilícito (en la mayoría de los casos) o lícito, según los tiempos y circunstancias (se explicará más adelante el art. 99 de la ley 17164).

Posiciones respecto a la aplicación del instituto del enriquecimiento injusto para actos ilícitos.

Analizando este punto existen tres posiciones, por un lado, Caffera y Mendive, quienes se aferran al tenor literal de la norma y entienden que la reparación de daños ocasionado por hechos ilícitos debe ser buscada en otros artículos del código civil (694, 695, 700, 746 y 751)⁵; por otro lado, quienes entienden que sí se debe indemnización por hechos lícitos, más aún debe establecerlos para hechos ilícitos, por lo que el instituto del

3 Diego Chijane. La defensa Judicial del Derecho de Marcas. 2017. P. 263.

4 Aparicio Howard. "La restitución por enriquecimiento ilícito por infracción al derecho de marca. Revista CADE. Tomo XLVI. Año 10. Sección Profesionales y Empresas. Setiembre 2018. P. 77.

5 Caffera, Gerardo y Mendive, Andrés: "La restitución del enriquecimiento ilícito en el Código Civil uruguayo", en ADCU 2009, p. 862. Citado por Diego Chijane en obra citada ut supra.

enriquecimiento injusto previsto en el art. 1308 también aplica en caso de hechos ilícitos. En esta postura están Berdaguer⁶, Ramírez y Carnelli⁷.

Estos últimos dos autores, siguiendo a Von Caemmerer, dicen que en materia de derecho intelectuales se debe indemnizar según los casos de acuerdo a tres criterios alternativos: 1. *Responsabilidad extracontractual* 2. *Abonar una licencia hipotética*, 3. *Para el caso de dolo o culpa grave, aplicando la ficción de la gestión de negocios en beneficio propio por parte del usurpador, autor del ilícito por el que debe restituir al titular de los derechos intelectuales la totalidad de la ganancia obtenida menos los gastos*.⁸

En términos prácticos ambas posiciones se diferencian en que, para la primera, se debe aplicar lo previsto en los arts. 694 y 695 del CC⁹, para lo cual debe establecerse si estamos ante un ilícito doloso o culposo. En caso de ilícito doloso debe restituirse todo el enriquecimiento obtenido (“*los frutos*”), incluso el potencial, y reparar el daño ocasionado; en caso de ser culposo también debe restituir los frutos pero solo a partir de la contestación de la demanda (los anteriores se los apropia).¹⁰ Este criterio previsto en el art. 695 excede el ámbito estrictamente reparatorio del daño, previendo una auténtica punición para el poseedor de mala fe, es decir no solo se debe reparar el daño ocasionado al titular de la patente, sino que se debe devolver todas las ganancias en infracción,¹¹ las que en muchos casos exceden a los daños.¹² Otra diferencia práctica está es a nivel procesal y

6 Berdaguer, Jaime, “Cuasicontratos”, FCU, Montevideo, 2009, p. 103 y 104.. “Ello se fundamenta en que en la actual evolución del derecho no es razonable sostener que el carácter lícito a que refiere el art. 1308 es una condición imprescindible para que exista enriquecimiento sin causa, sino que lo que la norma estaría en realidad estableciendo sería que para que prospere la reclamación por enriquecimiento injusto basta con que se reúnan los elementos allí expuestos, no siendo necesario que el hecho fuera ilícito, sino que la acción puede entablarse aún cuando el hecho sea lícito. Pero no significa que si el hecho fuera ilícito no pueda igualmente prosperar la acción *in rem verso*, así además del daño, existió un enriquecimiento. Por lo tanto, si el acto es ilícito, sin perjuicio de la responsabilidad civil, también podría corresponder accionar por el art. 1308 en los casos que además del daño ilícito causado, también hubiera existido un enriquecimiento del autor del ilícito.”

7 Carnelli, Santiago - Ramírez, Juan Andrés, “Responsabilidad por el hecho ilícito que enriquece al sujeto responsable”, en ADC n° 33, 2002 p. 588: “En primer término, para ello es fundamental interpretar correctamente el art. 1308 CC. Si bien la disposición textualmente habla de hecho lícito por oposición a la del 1319 CC que refiere a hecho ilícito, una cosa nos parece evidente: el principio del art. 1308 CC es más amplio por cuanto se debe aplicar “*a fortiori*” o a mayor razón, cuando el hecho que causa el desplazamiento, en lugar de ser una conducta lícita del que se empobrece a de un tercero, es una conducta ilícita del que se enriquece.”

8 Carnelli, Santiago - Ramírez, Juan Andrés, “Responsabilidad por el hecho ilícito que enriquece al sujeto responsable”, en ADC n° 33, 2002 p. 589.

9 Art. 694: “El poseedor de buena fe hace suyos los frutos y sólo debe restituir los percibidos después de la contestación de la demanda”. Art. 695: “El poseedor de mala fe está obligado a restituir no solo todos los frutos percibidos desde su injusta detentación, sino también los que dejó de percibir por su culpa y que un buen padre de familia hubiera percibido (art. 1246 y 1319).

10 Diego Chijane. La defensa Judicial del Derecho de Marcas. 2017. P. 270

11 Cafera, Gerardo y Mendive, Andrés: “La restitución del enriquecimiento ilícito en el Código Civil uruguayo”, en ADCU 2009, p. 867: “Propugnamos esta como una solución extensible a todo el campo extracontractual. Podría elegirse dejar estas normas como solución sólo para la propiedad. Sin embargo, creemos que teniendo en cuenta el contexto del Código extender ese principio a todos los derechos absolutos es una solución más que aceptable desde que es justamente el gran paradigma de los derechos absolutos (la propiedad) el que recibe solución expresa en la Ley abarcando todas sus variedades (mobiliaria e inmobiliaria). En síntesis: a) el daño ilícito se resarce en caso de culpa o dolo (1319); b) el enriquecimiento lícito se restituye con el límite del empobrecimiento correlativo (1308) y c) esto es lo nuevo, en caso de dolo el enriquecimiento ilícito se restituye íntegramente (sin límite por el daño) (694 y 746).”

12 Para comprender mejor este concepto Carnelli y Ramírez brindan una serie de ejemplos en los cuales el beneficio del infractor supera el costo de la reparación.ej: a. Una empresa constructora, apremiada por cumplir en tiempo el contrato y así evitar una multa, desarrolla un procedimiento constructivo que provoca daño en propiedades vecinas. B. un escritor de novela biográfica sin autorización del personaje real, revela secretos de vida privada, que por ser laudatorios, solo ofenden la modestia del sujeto, causándole un daño moral de menor cuantía. La novela otorga muy superiores beneficios al novelista. C. Un sujeto obligado a una prestación de hacer, en un día y hora determinado (ej espectáculo musical), in-

está en la aplicación del instituto de liquidación de sentencia previsto en el 378 del CGP: los daños y perjuicios se liquidan por el 378.3, los frutos y mejoras por el 378.2.

Luego de analizar estas posturas, Chijane entiende que es apropiado ejercer tanto la acción restitutoria como la indemnizatoria para obtener la mayor suma posible, pero no acumulando ambas acciones, ya que esto implicaría una sanción no prevista.¹³

Ahora, es importante tener presente que incluso los defensores de la postura del enriquecimiento injusto como fundamento del resarcimiento del infractor, difícilmente acabarían concluyendo que la indemnización equivale a la ganancia total del infractor, sino *sólo a aquella parte de la ganancia que el titular del derecho hubiera podido obtener como contraprestación de su autorización para que el referido derecho fuera traspasado o utilizado por un tercero*.¹⁴ Esto en virtud de que el enriquecimiento injusto presenta como límite al empobrecimiento del titular (daño).

Un ejemplo práctico para entender la diferencia de las posturas.

Veamos la diferencia entre considerar a la regalía razonable como un enriquecimiento injusto o un lucro cesante y si debe aplicarse o no la restitución de frutos prevista del art. 695 del CC, mediante un ejemplo práctico:

A es titular de la patente para termos de agua caliente n° 001 en Uruguay y 002 en Argentina. A vende este producto a 100 dólares en Argentina y licencia la patente en Uruguay para que la venda B a cambio de una regalía de 10 dólares por producto. C comienza a vender termos con esa tecnología en Uruguay y Argentina a un precio de 200 dólares sin autorización de A ni de B. A y B denuncian penalmente a C e inician acciones civiles contra C en Uruguay y Argentina. La tasa de ganancia de A es de 30 dólares, la de B es de 20 y la de C es de 50. C vendió 500 termos en Uruguay y 100 en Argentina.

Qué pueden reclamar A y B en cada país?

En Uruguay.

- a. B tiene derecho a reclamar las ganancias de lo que dejó de percibir como consecuencia de las ventas de C (lucro cesante). En este sentido es razonable sostener que la cantidad de unidades vendidas por C por la tasa de ganancia de B, equivalen a las pérdida de ventas de B (aunque esta afirmación puede admitir prueba en contrario); sobre este rubro, no habría debate y sería de aplicación en cualquiera de las posturas analizadas. En el ejemplo propuesto equivale a 10.000 dólares (500 por la tasa de ganancia de B que es 20).
- b. A tiene derecho a reclamar a C el pago de una regalía razonable por el uso no autorizado de la patente, ya que es lo que debió haber ganado A de haberse otorgado la

cumple su obligación para desarrollar la misma actividad el mismo día y hora en otro lugar, obteniendo ganancias muy superiores al perjuicio causado al contratista original. “Responsabilidad por el hecho ilícito que enriquece al sujeto responsable”, en ADC n° 33, 2002 p. 578.

13 Chijane, Diego, *obra ut supra*, p. 274.

14 Berdaguer, Jaime, “Cuasicontratos”, FCU, Montevideo, 2009, p. 102

licencia legalmente; esto equivale a abonar 10 dólares por cada producto vendido; este rubro aplica si consideramos que debe ser indemnizado el enriquecimiento injusto de hecho ilícito (postura de Berdaguer) o si consideramos la regalía razonable como lucro cesante. En el ejemplo propuesto equivale a 5000 (500 por el valor de la regalía por unidad vendida, esto es 10)

- c. A tiene derecho a reclamar a C la ganancia obtenida por C (frutos del 694) en virtud de las ventas de productos en infracción, restados los dos rubros anteriores (de lo contrario C pagaría dos veces por lo mismo). Este rubro sólo será de aplicación si se sigue la postura de Mendive y Caffera al aplicar el art. 695 del CC. En el ejemplo propuesto equivale $25.000 - (5.000 + 10.000)$: 10.000.

1. En Argentina,

- a. Para todas las posturas A tiene derecho a ser indemnizado por las pérdidas de ganancias (lucro cesante) por la no venta de productos legítimos, los que se calculan sobre la venta de productos sin autorización de C, pero aplicando la tasa de ganancia de A. Esto es 3000 (100 por 30).
- b. Para quienes entienden que se debe indemnizar el enriquecimiento sin causa por hecho ilícito, A tiene derecho a ser indemnizado por una regalía razonable no percibida. Esto es 1000 (100 por 10).
- c. Para la postura de Caffera y Mendive, A tiene derecho a reclamar toda la ganancia obtenida por C (frutos) en la venta de los productos sin autorización, o sea la ganancia por la venta de termos a 200 dólares. Esto es 5000 (100 por 50)

Para Chijane, no es factible acumular los rubros indemnizatorios con los resarcitorios, ya que se estaría favoreciendo al reclamante, por lo que se deberá optar por el más beneficios para el titular del derecho.

Como podemos ver, la posición que se adopte tanto sobre la naturaleza jurídica del instituto de la regalía razonable como de la posibilidad de indemnizar el enriquecimiento injusto ocasionado por un hecho ilícito, determina la suerte del monto que finalmente deba ser indemnizado por el infractor.

De concluir que estamos ante un lucro cesante a mi juicio no serán acumulable con otros daños como la pérdida por venta de productos ilegítimos en competencia.

Otra consecuencia práctica estará en el inicio del cómputo de la indemnización o reparación en virtud de la modificación del art. 99 de la ley 17164 en su redacción actual según se explicará a continuación.

5. Fundamento legal de la regalía razonable y criterios previstos para su cuantificación.

Nuestro derecho reconoce la posibilidad de calcular el valor de una licencia hipotética pero para una hipótesis diversa al uso ilegítimo, aunque a mi criterio perfectamente

asimilable. Esto es la hipótesis prevista en el art. 77 inciso b de la ley 17164 en el cual se regula la licencia obligatoria. En el ejemplo analizado anteriormente se obvió este análisis mediante la existencia de una licencia otorgada por el propio titular, por lo que no resultaba necesario presentar criterio alguno para su determinación. Sin embargo, esto no es lo más frecuente y suele ser necesario recurrir a criterios legales para fijar el monto de la regalía razonable.

En el art. 77 inciso b de la ley 17164 se establece que de concederse una licencia obligatoria se debe establecer “*El pago de la adecuada remuneración a abonar por el licenciataria. La misma se determinará sobre la base de la amplitud y el valor económico de la explotación de la invención objeto de la licencia, teniendo en cuenta el promedio de regalías para el sector de que se trate en contratos de licencias comerciales entre partes independientes y demás circunstancias propias de cada caso.”*

En el mismo fijan dos criterios que pueden ser utilizados por el intérprete para determinar el *quantum* de una regalía razonable, esto son:

- d. La amplitud y el valor económico de la explotación de la invención.
- e. Promedio de regalías para el sector.

Siguiendo doctrina extranjera, Chijane entiende que los criterios para determinar la regalía razonable en materia de marcas deben ser: “*...el volumen de negocios del usurpador, duración y alcance de la infracción, identidad o similitud de los signos, relación de competencia, la media de precios de licencias concedidas en el sector, el interés económico y comercial de las mercancías, el poder de negociación de las partes, la notoriedad y prestigio de la marca infringida*”.

En relación con el monto de la regalía Chijane nos dice que en materia de marcas la tasa de una licencia oscila entre el 2% y el 5% de las ventas líquidas, tratándose de marcas de relevante notoriedad esto podría alcanzar un 10% a 20% de los ingresos netos.¹⁵ Estos criterios no son fácilmente trasladables a las patentes ya que dependerá del nivel de innovación que presente la patente, la competencia del mercado, el tiempo que resta para su vencimiento (las marcas pueden renovarse indefinidamente a diferencia de las patentes que tienen un plazo máximo de 20 años para las de invención y de 15 para los modelos de utilidad), entre otras variables.

Caso de competencia entre empresa infractora y el titular de la patente y su incidencia en la posible acumulación de rubros para determinar indemnización.

A mi juicio existe un criterio que debe ser agregado a la consideración sobre la regalía razonable, especialmente cuando estamos en presencia de activos tecnológicos, y esto es cuando el infractor es competencia directa del titular de la patente, ya que en este caso el daño producido es muy superior a la hipótesis en que la venta se hace en un mercado en el no participa el titular de la patente. En este caso el daño puede abarcar no solamente lo que dejó de percibir el titular del derecho en concepto de regalía (que como vimos anteriormente, según cierta doctrina tenía naturaleza de enriquecimiento sin causa) sino

¹⁵ Diego Chijane. La defensa Judicial del Derecho de Marcas. 2017. P. 264.

también la pérdida por venta de productos, el que claramente tiene una naturaleza de lucro cesante, y por tanto de daños.

Este rubro puede pasar a engrosar la regalía razonable, ya que lógicamente si alguien va a autorizar a un competidor a usar su tecnología, le cobrará una regalía superior que si la misma se la está otorgando a quien vende los productos en un mercado que no compiten con los suyos.

También se puede calcular el daño por las ventas directas de la empresa tomando como base que las ventas del producto ilegítimo evitaron ventas de productos legítimo y por tanto existe una relación directa (que no necesariamente va a ser de 100%) entre las ventas del producto ilegítimo con el daño causado. En cualquiera caso serían dos razonamientos que traen la misma conclusión, y esto es que cuando dos empresas se encuentran en competencia, el daño producido por el uso no autorizado de patente es superior al daño ocasionado en ausencia de competencia.

6. A partir de cuándo se deben calcular los daños y perjuicios ocasionados. Una modificación legislativa que expone a nuestro país a sanciones internacionales.

El período durante el cual se pueden reclamar daños y perjuicios está claramente establecido en el art. 99 de la ley 17164, en la redacción otorgada por el artículo 196 de la ley 19149, ley de aprobación de rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal correspondiente al año 2012.

La redacción original del art. 99 establecía que podían solicitarse daños y perjuicios por el período comprendido entre la publicación de la patente y su concesión. La nueva redacción reduce el período de indemnización únicamente a partir de la concesión de la patente y hasta la finalización del plazo legal (20 años contados desde la solicitud).

Dice la nueva redacción: *“El titular de una patente podrá entablar las acciones correspondientes contra quien realice actos en violación de los derechos emergentes de la misma. Cuando el derecho perteneciere a varios titulares cualquiera de ellos podrá entablar las acciones pertinentes.*

La anterior regulación del año 1999 decía: *“El titular de una patente podrá entablar las acciones correspondientes contra quien realice actos en violación de los derechos emergentes de la misma y podrá inclusive reclamar una indemnización por aquellos actos realizados entre la publicación de la solicitud y la concesión de la patente. También podrá reclamarse indemnización por los actos lesivos realizados desde la presentación de la solicitud, en los casos en que el infractor obtuviera por cualquier medio, conocimiento del contenido de la misma antes de su publicación, teniendo en cuenta la fecha de comienzo de la explotación.”*

Resulta realmente difícil comprender la razón por la cual el parlamento modificó este artículo 99, cuya redacción era absolutamente correcta desde el punto de vista técnico y estaba en concordancia con el Acuerdo sobre “Aspectos de los derechos de Propiedad

Intelectual Relacionados con el Comercio” (ADPIC o TRIPS por sus siglas en inglés), el cual es parte integrante del convenio de la Organización Mundial del Comercio (ronda Uruguay del viejo GATT) ratificado en nuestro país por ley 16671.

La modificación realizada en el 2013 es notoriamente violatoria del convenio internacional suscrito por nuestro país. En efecto, dicho convenio establece en su art. 33 “*Duración de la protección: La protección conferida por una patente no expirará antes de que haya transcurrido un período de 20 años contados desde la fecha de presentación de la solicitud.*”

Ahora, tomando en consideración que el tiempo promedio de concesión de una patente no es menor de 10 años, si limito la posibilidad de reclamar daños desde la concesión y hasta 20 años desde la solicitud (plazo legal por el que se conceden las patentes), en los hechos estoy limitando la posibilidad de ejercer el derecho solo por 10 años, y no 20 como exige el ADPIC.

Pero es más grave todavía. Tomando en cuenta que la publicación de la patente se produce a los pocos meses de la solicitud, las empresas infractoras quedan habilitadas a conocer la tecnología de sus competidores, usarlas por un período de 10 años, para luego, en caso que sea concedida la patente, dejar de usarla sin ninguna consecuencia penal ni civil. Realmente es un sinsentido que va en contra de todo el sistema de patente y que termina perjudicando a quien solicita un derecho.

No fue posible encontrar antecedentes parlamentarios ni debate en la comisión, por lo que no se comprende las razones de la modificación legislativa, que además de ser profundamente inconveniente e injusta, expone a nuestro país a sanciones en la Organización Mundial de Comercio.

Una interpretación que busca solucionar la problemática planteada.

Ahora, es claro que los daños y perjuicios sólo pueden ser calculados desde la concesión de la patente, pero esto no obsta que pueda existir otra clase de indemnización como el enriquecimiento sin causa, el que por definición es de aplicación para hechos lícitos a diferencia de los daños que se aplica para hechos ilícitos, o el reclamo de los frutos percibidos (siguiendo la postura de Caffera y Mendive) en aplicación del art. 695 del CC. Esta interpretación sería coherente con el art. 45.2 del ADPIC en el que el uso no autorizado de patente puede ser compensado tanto por *beneficios como por resarcimiento*, previendo dos conceptos independientes.

Siguiendo la postura de Chijane respecto a que la regalía tiene naturaleza de enriquecimiento sin causa y no de daños y perjuicios, perfectamente el titular de una patente podría reclamar las regalías no pagadas desde la solicitud de la patente, y no únicamente desde la concesión como establece el art. 99 en su redacción actual, ya que habría un sujeto que se enriqueció a costa de otro que se empobreció, a causa de un hecho lícito, por no haber cobrado las regalías que legítimamente le correspondía por haber desarrollado una tecnología que no existía anteriormente, y que benefició a alguien que la utilizó en detrimento suyo.

Lo que no puede reclamar el titular de la patente desde su solicitud son los daños ocasionados por la venta de productos en competencia, para esto deberá esperar a la concesión.

Tampoco corresponde reclamar los frutos obtenidos en aplicación del 695 del Código Civil, ya que no podríamos estar hablando de mala fe o dolo (aunque esto podría ser objeto de debate), pero sí podría ser factible reclamar los frutos obtenidos por el infractor desde la contestación de la demanda en aplicación del 694. Tanto el 694 como el 695 refiere a frutos, concepto que es más asimilable a los “beneficios” (previstos en el ADPIC) que a los daños y perjuicios, por lo que no es de aplicación la limitación temporal del art. 99 en su redacción actual.

Como podemos ver, las consecuencias prácticas de adoptar una u otra postura son realmente trascendentes en materia de patentes. A mi juicio, resulta clara la posibilidad de aplicación del instituto del enriquecimiento injusto previsto en el art. 1308, ya que estamos ante un hecho lícito que provoca un daño, no siendo posible reclamar daños y perjuicios, pero sí es factible reclamar la reparación por enriquecimiento injusto.

También puede ser de aplicación la previsión del art. 694 ya que según lo establecido en el art. 491 del CC, los derechos de propiedad intelectual son derechos de propiedad, por lo que la previsión del 688 y siguientes puede ser de aplicación en tanto no existan normas contradictorias en leyes especiales. El derecho de patente está contenido por un derecho de *ius prohibendi* en relación con el resto de la sociedad. Reivindicar una cosa en sede de propiedad intelectual implica reivindicar que otro la deje de usar. Si no la deja de usar debe pagar un derecho por este uso, derecho que es perfectamente asimilable a la regalía razonable o hipotética.

Así, puede ser de aplicación tanto lo previsto en el 694 como el 695, sin embargo, en la redacción actual del art. 99 de la ley 17164, no se puede considerar que el uso previo a la concesión de la patente pueda ser considerado de mala fe, por lo que ante un uso de patente no autorizado previo a la concesión de la misma, se puede aplicar el 694 (buena fe), en lugar del 695 (mala fe), salvo que exista un conocimiento directo del infractor sobre la invención, tal como el caso de un ex-empleado o el robo de información entre empresas. En este caso, podría ser de aplicación el art. 495 y reclamar los frutos desde la infracción.

7. El daño moral en las patentes.

El artículo 2° de la ley 17164 establece que uno de los derechos de inventores y diseñadores es a ser reconocidos como autores de la creación.

Sin embargo, no existe obligación de citar al inventor en cada producto que es vendido, por lo que cuando se está vendiendo un producto sin el debido reconocimiento al inventor o creador, no se está violando el derecho moral previsto en el art. 2 y por tanto no será indemnizable daño extrapatrimonial alguno. Este artículo podría dar lugar a la reparación de daño extapatrimonial en el caso que, en ocasión de un revista científica, no sea reconocido el derecho, o cuando deliberadamente exista un intento de apropiación de invento o diseño ajeno.

8. Visión de nuestra jurisprudencia sobre la regalía razonable: el caso “Tango Shoes”.

En esta interesante sentencia, según surge de los considerandos de la sentencia de liquidación de primera instancia (n° 2248/2012 del Juzgado Letrado en lo civil de 4° turno), en el proceso principal se calcularon los daños y perjuicios por violación de una patente de la siguiente forma: *“De acuerdo a los fallos dictados, el monto de los daños a indemnizar a la actora, están dados en primer lugar, por el 50% de las ganancias obtenidas por Martínez Hermanos, por la comercialización de zapatos para bailar tango danza en el período 18 de abril de 2003 a 14 de octubre de 2005. En segundo lugar y por el período 15 de octubre de 2005 a 3 de marzo de 2010, el monto a indemnizar será el equivalente al costo de una licencia, de acuerdo a las pautas del artículo 77 numeral B de la ley 17.164.”*

Luego, en la segunda instancia del incidente de liquidación de sentencia (n° 100025/2012 del TAC 6°; Martínez Rosso, Hounie, Klett) se estableció que: *“Cabe, pues, coincidir con el fallo –que recoge las conclusiones periciales– en la suma establecida, finalmente, sobre la base del 50% de las ganancias obtenidas por la demandada por la comercialización de zapatos para bailar tango danza por el período 18 de abril de 2003 a 14 de octubre de 2005, así como de la cifra determinada para el segundo período –15 de octubre de 2005 a 3 de marzo de 2010–, sobre la base del costo de una licencia, que las partes fijaron en una regalía del 15%, en virtud de que la razonable explicación que brindó el experto para arribar a la cifra no fue enervada en debida forma (fs. 327 y sgtes. Del dictamen escrito).”*

Lo interesante de esta sentencia está en dos aspectos:

- a. Estableció que el monto a indemnizar los daños y perjuicios por uso no autorizado de patente equivale al costo de una licencia, la que a su vez se debe calcular teniendo en cuenta las pautas previstas en el art. 77 lit. b de la ley 17164, las que, como ya fuera explicado, no están previstas específicamente para este caso, pero que sin duda son asimilables por analogía.
- b. En segundo lugar, fijó en 15% el valor de la regalía razonable, según pericia solicitada especialmente a estos efectos.

Al no conocer los detalles del caso no sabemos la razón por la cual se estableció dos criterios diversos según su tiempo, pero sin duda este es un interesante antecedente a tomar en cuenta para futuros casos.

9. Conclusiones:

- A diferencia de otros institutos de propiedad intelectual como las marcas, los derechos de autor e incluso las patentes de diseño, las patentes de invención y modelos de utilidad presentan características particulares en lo que hace a la reparación e indemnización por violación del derecho de patente y/o cualquier transferencia de tecnología.
- En un sistema estrictamente reparatorio como el nuestro, los daños y perjuicios

ocasionados deben consistir en reparar los daños ocasionados por el uso no autorizado.

- Analizando la doctrina podemos encontrar que existen tres rubros a ser indemnizados en caso de uso no autorizado de patente: 1) el daño sufrido por el titular (lucro cesante), 2) la regalía razonable que debió cobrar el titular (enriquecimiento sin causa con límite en el empobrecimiento), 3) el beneficio obtenido por el infractor (los frutos del 494 y 495).
- Los criterios que deben ser tomados en cuenta para cuantificar este daño son los previstos en el art. 77 inciso b de la ley 17164, esto es:
 - a) La amplitud y el valor económico de la explotación de la invención.
 - b) Promedio de regalías para el sector.
 - c) Otro criterio que debe ser tomado en cuenta es la existencia de competencia entre el infractor y el titular del derecho.
- Para algún sector de la doctrina la regalía razonable o hipotética tiene naturaleza de enriquecimiento sin causa y para otro estamos ante un lucro cesante.
- Para otros se deben aplicar los arts. 694, 694, 700, 746 y 751 del CC. debiendo tenerse en consideración el elemento subjetivo del dolo para determinar el quantum indemnizatorio.
- No es indemnizable el daño extrapatrimonial ocasionado por incumplimiento del derecho al nombre en caso que la infracción se dé en la venta de productos.
- Para el caso uso no autorizado de patente y/o de tecnología no patentada por parte de un competidor, el daño provocado resulta superior al caso de ausencia de competencia, por lo que la indemnización abarcará un mayor número de rubros.
- Los daños y perjuicios que deben ser indemnizados son los ocurridos desde la concesión de la patente y hasta el vencimiento del plazo. Sin embargo, si seguimos la posición sobre que la regalía razonable debe ser considerado como un enriquecimiento sin causa, podrá reclamarse el pago de una regalía razonable por el uso de la patente desde la solicitud de la patente y hasta su vencimientos; e incluso el pago de los beneficios obtenidos en aplicación del art.694 y 695 del CC desde la contestación de la demanda.
- Nuestra jurisprudencia, al menos en un caso, ha aceptado el criterio de la regalía razonable para indemnizar los daños ocasionados por el uso no autorizado de patente.

Bibliografía utilizada.

Achard, Jorge Luis. Revista de la Judicatura. Tomo 63. Noviembre 2017, Revista de derecho de la Universidad de Montevideo, 2017 N° 32.

Berdaguer, Jaime, “Cuasicontratos”, FCU, Montevideo, 2009, p. 103 y 104.

Blengio, Juan E. . “El Principio de Reparación Integral del Daño. Doctrina y Jurisprudencia de Derecho Civil. Tomo IV. 2016 p. 33

Caffera, Gerardo y Mendive, Andrés: “La restitución del enriquecimiento ilícito en el Código Civil uruguayo”, en ADCU 2009, p. 862.

Carnelli, Santiago - Ramírez, Juan Andrés, “Responsabilidad por el hecho ilícito que enriquece al sujeto responsable”, en ADC n° 33, 2002 p. 588

Chijane, Diego . La defensa Judicial del Derecho de Marcas. 2017. P. 263.

Howard, Aparicio. “La restitución por enriquecimiento ilícito por infracción al derecho de marca. Revista CADE. Tomo XLVI. Año 10. Sección Profesionales y Empresas. Septiembre 2018. P. 77.

Larrañaga, Luis . “El Principio de Reparación Integral del Daño. Doctrina y jurisprudencia de Derecho Civil. Tomo IV. 2016 p. 137.

Sentencia del Tribunal de Apelaciones de 6° turno (Martínez Rosso, Hounie, klett), n° 100025/2012

WHISTLEBLOWER PROTECTION: THE KEY TO FIGHT AGAINST CORRUPTION IN URUGUAY

FACUNDO GALEANO*

Abstract: This paper consists in the analysis of the corruption in Uruguay and how the whistleblower protection could be the key to fighting against it. Beginning with the importance of the whistleblower protection to fighting corruption in a general aspect, the analysis is focused in the actual situation of Uruguay regarding to the existence of corruptive practices, its anti-corruption legal framework and international commitments, the mechanisms of review of the international organizations and how Uruguay is not fulfilling its commitments about the protection of whistleblowers, ending with some of the barriers that make the fight against corruption so hard in Uruguay, and the reasons why improving the whistleblowers protection is the one of the best solution to fighting corruption.

Key words: whistleblower protection, corruption, protective measures.

Resumen: Este trabajo consiste en el análisis de la corrupción en Uruguay y como la protección del denunciante podría ser la clave para combatirla. Comenzando por la importancia de la protección de los denunciantes en la lucha contra la corrupción en un aspecto general, el análisis se centra en la situación actual de Uruguay en cuanto a la existencia de prácticas corruptas, su marco legal anticorrupción y compromisos internacionales, los mecanismos de revisión de los organismos internacionales y como Uruguay no está cumpliendo con sus compromisos en materia de protección de denunciantes. Por último, se describen algunas barreras que dificultan la lucha contra la corrupción en Uruguay, y las razones por las que la mejora de la protección de los denunciantes es una de las mejores soluciones para combatir la corrupción.

Palabras clave: protección del denunciante, corrupción, medidas de protección.

Summary: 1. Introduction. 2. The importance of whistleblower protection to fighting corruption. 3. Anti-Corruption framework in Uruguay. 4. International Commitments. 4.1. Inter-American Convention Against Corruption. 4.2. United Nations Convention Against Corruption. 5. Conventions Review. 5.1. The Inter-American Convention Against Corruption Mechanism for Follow-Up (MESICIC). 5.2 The UN Convention Against Corruption Implementation Review Mechanism (IRM). 6. Barriers and Solutions

* Abogado egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo. LL.M. International Legal Studies in American University Washington College of Law. ORCID id: <http://orcid.org/0000-0002-6254-1019>. facundo.galeanosv@gmail.com

1. Introduction

This paper consists in the analysis of the corruption in Uruguay and how the whistleblower protection could be the key to fighting against it. Beginning with the importance of the whistleblower protection to fighting corruption in a general aspect, the analysis is focused in the actual situation of Uruguay regarding to the existence of corruptive practices, its anti-corruption legal framework and international commitments, the mechanisms of review of the international organizations and how Uruguay is not fulfilling its commitments about the protection of whistleblowers, ending with some of the barriers that make the fight against corruption so hard in Uruguay, and the reasons why improving the whistleblowers protection is one of the best solution to fighting corruption.

In considering the importance of whistleblower protection to fighting corruption in Uruguay, it is important to define what corruption is. Corruption is considered as an “illegitimate exchange of resources involving the use or abuse of public or collective responsibility for private ends”.¹ Both the World Bank² and Transparency International³ emphasize on the elements of abuse of public office or entrusted power for private gain. In Uruguay, corruption is defined by the article 3 of the law 17.060 as the undue use of power or public office to obtain economic advantage, for oneself or for another, with or without damage to the State.⁴

The concept of corruption is analyzed both in the public and the private sectors. Corruption in the public sector breaches the public trust and accountability that “fuels mistrust in governments” and increases organize crime.⁵ Corrupt activity in the private sector when involves corrupt deals with State actors has similarly negative consequences, distorting competition and increasing costs. That is why “tackling corruption effectively... requires a commitment from the whole of society”.⁶

2. The importance of whistleblower protection to fighting corruption.

There are a lot of ways to stop corruption, and there is “no silver bullet” for fighting it. The five key actions suggested by Transparency International are: end impunity, reform public administration and finance management, promote transparency and access to information, empower citizens and close international loopholes.⁷ In this way, protecting those who blow the whistle is necessary to empower the citizens and improve the lack of transparency.

1 David Schultz & Khachik Harutynunyan, *Combating corruption: The development of whistleblowing laws in the United States, Europe, and Armenia*, International Comparative Jurisprudence (Dec. 10, 2015), <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/14756/4393-9726-1-SM-2.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

2 World Bank, *Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank* (Sept. 1997), <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/corruptn.pdf>

3 Transparency International, *What is corruption?*, <https://www.transparency.org/what-is-corruption>

4 Ley 17.060, art. 3, Dec. 23, 1998 (Uru.). Translation of the article 3 of the Law 17.060.

5 Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons, The United Nations Convention against Corruption, New York, Aug. 2015, http://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2015/15-04741_Person_Guide_eBook.pdf

6 *Idem.*

7 Transparency international, *How to stop corruption: 5 key ingredients*, Mar. 10, 2016, https://www.transparency.org/news/feature/how_to_stop_corruption_5_key_ingredients

Whistleblowing is defined as “the disclosure of information about perceived wrongdoing in an organization, or the risk thereof, to individuals or entities believed to be able to effect action”.⁸ This act must be made by an individual within an organization, who discloses that information for the purpose of reporting and correcting corruption.⁹

The United Nations Convention Against Corruption (UNCAC) does not use the term whistleblower but refers to reporting persons broadly¹⁰. The Council of Europe defines whistleblower as “any person who reports or discloses information on a threat or harm to the public interest in the context of their work-based relationship, whether it be in the public or private sector”.¹¹ The Organization of the American States (OAS) adds the element of “good-faith” to the definition of whistleblower on its Model Law to facilitate and encourage the reporting of acts of corruption and to protect whistleblowers and witnesses.¹²

The motivation of the whistleblower should be the desire to expose the wrongdoing within its organization and no other purposes as revenge or simply to embarrass another person¹³ who did not commit any illegal activity. And although it is sometimes impossible nor desirable, the goal is to do it as a last resort, after checking all the internal controls that the organization has to report or correct the inappropriate behavior.¹⁴

The importance of whistleblowers in the fight against corruption is critical, because corruption is notoriously secretive, and insiders are among the few people capable to detect and report those activities.¹⁵ But, to encourage the reporting, it is necessary to have an effective whistleblower protection regulation, not only to protect those whistleblowers against retaliations but also to give them confidence about the reporting procedures.¹⁶

The best way to encourage and facilitate whistleblowing is by providing not only effective legal protection but also clear guidance, step by step, on reporting procedures

8 Transparency international, *Policy Position 01/2010: Whistleblowing: an effective tool in the fight against corruption*, Jan. 1, 2010, https://www.transparency.org/whatwedo/publication/policy_position_01_2010_whistleblowing_an_effective_tool_in_the_fight_again

9 David Schultz & Khachik Harutynunyan, *Combating corruption: The development of whistleblowing laws in the United States, Europe, and Armenia*, International Comparative Jurisprudence (Dec. 10, 2015).

10 Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons, The United Nations Convention against Corruption, New York, Aug. 2015, http://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2015/15-04741_Person_Guide_eBook.pdf

11 Council of Europe Recommendation CM/Rec (2014)7 of the Committee of Ministers to member States on the protection of whistleblowers, <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=2188855&Site=CM>

12 Defines “Good-faith whistleblower” as “any person who informs the competent authority of the commission of an act which that person considers could be an act of corruption that is liable for administrative and/or criminal investigation”, http://www.oas.org/juridico/PDFs/model_law_reporting.pdf

13 David Schultz & Khachik Harutynunyan, *Combating corruption: The development of whistleblowing laws in the United States, Europe, and Armenia*, International Comparative Jurisprudence (Dec. 10, 2015).

14 *Idem*.

15 Transparency international, *Policy Position 01/2010: Whistleblowing: an effective tool in the fight against corruption*, Jan. 1, 2010

16 OECD, CleanGovBiz, *Whistleblower protection: encouraging reporting*, Jul. 2012, <https://www.oecd.org/cleangovbiz/toolkit/50042935.pdf>

to the competent authorities.¹⁷ The whistleblower needs to know exactly which steps he needs to take in order to report efficiently the corrupt activity.

3. Anti-Corruption framework in Uruguay¹⁸

Corruption, including domestic and foreign bribery, abuse of power, trafficking of information, trading in influence and embezzlement, is criminalized in the Uruguayan Criminal Code. The Government went further and approved a law against corruption in the public sector in 1998. The acceptance of a bribe by a public officer, and the promise or offer of a bribe to a public officer are deemed as felonies under Uruguay's penal code. Some high-level Uruguayan officials from the executive, parliament, and judiciary branches have been prosecuted for corruption in recent years.

Laws 17.835, 18.494 and 19.355 (passed in 2004, 2009, and 2015, respectively) establish a framework against money laundering and terrorism finance and include corruption as a preceding crime. Money laundering is penalized with sentences of up to ten years and it applies to Uruguayans living inside the country and abroad. Prosecutions have been gradually increasing since 2005.¹⁹

Law 18.485 of 2009 regulates political parties and obliges all political parties and candidate lists competing in national elections to declare their income and expenditures. According to the law, political parties receive public funding for their regular activities as well as during elections. However, the Parliament is studying a modification of this law which will prohibit the anonymous donations and by corporations, the donations must be in an electronic method (elimination of cash donations) as the Financial Inclusion law indicates, and there are going to be limits to personal donations.

However, the electoral courts lack the necessary human and technical resources to efficiently verify the financial statements of political parties. Research conducted by journalists also shows that the electoral court has not controlled or sanctioned political parties according to the law. They also found that loopholes in the current legal framework allow political parties to continue receiving donations from companies that have contracts with the public administration in circumvention with the law.

With respect to transparency laws, the law 18.381 of 2008 regulates the right of access to public information. It includes provisions regarding the processing of information requests and covers obligations concerning the proactive disclosure by state bodies. It also establishes that public institutions must respond to access to information requests within 20 days, providing a reason if the information request is denied.

17 G20 Anti-Corruption Action Plan, *Protection of whistleblowers. Study on Whistleblower protection frameworks, compendium of best practices and guiding principles for legislation*, May. 12-13, 2010, <https://www.oecd.org/g20/topics/anti-corruption/48972967.pdf>

18 Information taken from: U.S. Department of State, *Uruguay Investment Climate Statement*, May. 2015, <https://www.state.gov/documents/organization/241998.pdf> and Transparency International, *Uruguay: Overview of Corruption and Anti-Corruption*, May. 2016, https://www.transparency.org/whatwedo/answer/uruguay_overview_of_corruption_and_anti_corruption

19 More detailed information on legislation and cases is available at: <https://www.presidencia.gub.uy/antilavado/inicio/>

In general, the exceptions to the right of access are consistent with international standards and include information related to national security, privacy, and legitimate commercial and other economic interests.

The law, however, also contains a general provision that right to information can be denied if the information is considered confidential, which is too broad and subjected to personal discretion. In 2015, Rodríguez and Rossel²⁰ analyzed the implementation of the access to information law by doing a mystery shopping exercise after surveying journalist who had made such request. The result show that improvement in the implementation of the law are required because only 17.2 percent (55 out of the 320 requests filled) of requests to access information filled were answered in a satisfactory manner.

The Transparency and Public Ethics Committee (<http://www.jutep.gub.uy/>) is the government office responsible for combating public sector corruption. The government does not encourage nor discourage private companies in establishing internal codes of conduct. There are no mayor NGOs involved in investigating corruption.

4. International Commitments

Uruguay has been party to the Inter-American Convention Against Corruption (IACAC) since 1998 and the United Nations Convention Against Corruption (UNCAC) since 2007.

4.1. *Inter-American Convention Against Corruption*

Article III of the IACAC obligates the Member States to consider applying several measures for the purposes set forth in the Article II. In numeral 8, the Member States agree to apply measures to create, maintain and strengthen “*Systems for protecting public servants and private citizens who, in good faith, report acts of corruption, including protection of their identities, in accordance with their Constitutions and the basic principles of their domestic legal systems*”.

On 21 March, 2013, representatives of the 31 states that make up the Mechanism for Follow-Up on the Implementation of the Inter-American Convention against Corruption (MESICIC) approved by consensus the “*Model Law to Facilitate and Encourage the Reporting of Acts of Corruption and to Protect Whistleblowers and Witnesses*” that emerged from a broad participatory process headed by the Organization of American States (OAS) Department of Legal Cooperation, as part of its commitment to make available to States efficient and effective tools to support them in the task of properly implementing the Inter-American Convention against Corruption on its legal and institutional regimes.²¹

20 R. Piñero Rodríguez & C. Rossel, *Acceso a información pública en Uruguay: normativa, condiciones de aplicación y enforcement*, Jan. 2015, <http://www.icsoc.cl/wp-content/uploads/2014/12/Pi%C3%B1ero-y-Rossel.-Acceso-de-informaci%C3%B3n-p%C3%BAblica-en-Uruguay.pdf>

21 Whistleblowing International Network, *Model Law to Protect Whistleblowers & Witnesses*, <https://whistleblowingnetwork.org/other-resources/the-americas/model-law-to-protect-whistleblowers-witnesses/>

The Model Law provides a set of provisions for states to have systems of protection for public officials and private citizens who report acts of corruption, including the protection of their identities, as provided by the OAS Convention against Corruption. It distinguishes the acts between those which have administrative nature and those which have criminal nature, giving the competence of receiving the complaints to different authorities – the agency responsible for administrative oversight of the civil service on the first case and the Office of the Public Prosecutor on the second.²²

Article 4 of the Model Law states that the protective measures will not be granted to “those reporting or providing information in bad faith” and “those providing information obtained through violation of fundamental rights”. It is important to clarify that the definition given by the Model Law of bad-faith whistleblowing is “the act of providing the competent authority with information on an act of corruption, knowing that said acts have not been committed, or with falsified evidence or about their commission, in order for an administrative and/or criminal investigation process to be opened”.²³

The Model Law regulates in its Chapter II the “Facilitation and incentives for reporting acts of Corruption”. Every whistleblower that report an act of corruption is entitled to basic protective measures and may request for additional protective measures. The basic measures are “Legal advice for matters related to their report” and “The confidentiality of their identities pursuant to Article 11” which states that the reports could be filed anonymously and if any of the persons involved in processing anonymous reports discloses any information will be administrative, civil, and/or criminally liable.

The additional protection measures can be exceptionally given to the whistleblower upon request, after proving that “there is deemed to be a real potential danger to, or vulnerability of, the physical and/or psychological integrity of the whistleblower or that of his or her family group”. There is a whole chapter about the requesting and granting additional protective measures, which can be: police protection; change of residence or concealment of whereabouts; medical or psychological assistance; transfer of administrative unit within the agency; change of workplace; and paid leave.

The Model Law is a really useful guide because it regulates all the procedures of the reporting, investigation, protection of the whistleblowers, and the rights and obligations of all the parties involved.

4.2. *United Nations Convention Against Corruption*

The UNCAC states in its article 33 that “Each State Party shall consider incorporating into its domestic legal system appropriate measures to provide protection against any unjustified treatment for any person who reports in good faith and on reasonable grounds to the competent authorities any facts concerning offences established in accordance with this Convention.”

²² Article 3, Model Law to facilitate and encourage the reporting of acts of Corruption and to protect whistleblowers and witnesses, OEA/Ser.L/SG/MESICIC/doc.345/12 rev. 2, Mar, 22, 2013.

²³ Arts. 2 and 4, Model Law to facilitate and encourage the reporting of acts of Corruption and to protect whistleblowers and witnesses, OEA/Ser.L/SG/MESICIC/doc.345/12 rev. 2, Mar, 22, 2013.

Article 33 is not about witness protection, which is covered by Article 32. The Technical Guide²⁴ explains that, although is a non-mandatory provision, States may wish to keep it in mind because it is a provision intended to “cover those individuals who may possess information which is not of such detail to constitute evidence in the legal sense of the word”. It applies to those cases that are in an early stage of a case and are “likely to constitute an indication of wrongdoing.

The Legislative Guide²⁵ says that article 33 requires that “State parties consider incorporating into their domestic legal system appropriate measures to provide protection against any unjustified treatment of any person who reports in good faith”. These measures may include: career protection, provision of psychological support, institutional recognition of reporting, transfer within the same organization, and relocation to a different organization. The reports must be “in good faith, on reasonable grounds and to appropriate authorities”.

5. Conventions Review

5.1. *The Inter-American Convention Against Corruption Mechanism for Follow-Up (MESICIC)*

The Mechanism for Follow-Up on the Implementation of the Inter-American Convention against Corruption (MESICIC) is an inter-governmental body established within the framework of the OAS. It supports the States Parties in the implementation of the provisions of the Convention through a process of reciprocal evaluation, based on conditions of equality among the states. In this mechanism, recommendations are formulated with respect to those areas in which there are legal gaps or in which further progress is necessary.²⁶

The Mechanism for Follow-up on the implementation of the Inter-American Conventions Against Corruption (MESICIC) adopted at March 21, 2016, plenary session the final report of the Oriental Republic of Uruguay (fifth round)²⁷. Under chapter 2, *Systems for protecting public servants and private citizens who, in good faith, report acts of corruption (article III (8) of the Convention)*, it analyzed the government’s follow-up to the implementation of the recommendations formulated in the second and third round.²⁸

The new developments that showed Uruguay in the implementation of this measure is the Article 8 of Law 18.494 of June 11, 2019²⁹ which provides protection measures for those witnesses that act as experts and collaborators in proceeding that fall under the Specialized Magistrates and Prosecutors on Organized Crime. The New Criminal Code

24 Technical Guide to The United Nations Convention Against Corruption, New York, 2009. https://www.unodc.org/documents/corruption/Technical_Guide_UNCAC.pdf

25 Legislative Guide For The Implementation Of The United Nations Convention Against Corruption, New York, 2006, https://www.unodc.org/pdf/corruption/CoC_LegislativeGuide.pdf

26 https://www.oas.org/juridico/english/mesicic_intro_en.htm

27 OEA/Ser.L.SG/MESICIC/doc.459/15 rev. 4, Mar. 11, 2016, http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic5_ury_final_en.pdf

28 *Idem*, pag. 38.

29 Law 18.494 of June 11, 2019, <http://www.parlamento.gub.uy/leyes/ AccesoTextoLey.asp?Ley=18494&Anchor>

of Procedure also sets out norms that place the responsibility of protection of whistleblowers, victims and witnesses to prosecutors. The problem is, as noted by the Committee, that the protection measures are applicable in very limited cases, for example, the cases which involve an amount greater than \$20,000 US Dollars and only those cases of corruption against public administration that occur within the Departments of Montevideo and Canelones.³⁰

Measure a) suggested by the Committee required additional attention to *strengthen mechanism for protection of identity of whistleblowers*. In the report the Committee also notes that there are no provisions in place, administratively, to protect the identity of public servants that must report any irregularities or corrupt practices, especially in cases where it may involve their superiors. And a public servant may only seek protective measures in the agency they work in, which may discourage reporting acts of corruption if it involves a public servant's superior, and there are no measures in place to protect his or her identity.³¹

Also, in the Response to the Questionnaire, the Government of Uruguay stated that if a whistleblower is a public servant, it is difficult to maintain his or her identity confidential in the agency where this person is employed due to risk of filtration of information, and it would be advisable to transfer this person to another office or agency.³²

The Committee believed that measure a) should be reformulated, as there were no legal provisions that protect the identity of public servants and recommended again to *establish administrative protection measures that protect the identity of public servants that must report any irregularities or corrupt practices*. (Recommendation 2.3.1).

Other recommendations of the Committee were establishing a body that has the competence to receive and respond to requests for administrative protection measures, as well as promoting the provision of the necessary measures of protection, remediation, and sanctions in the event retaliation does occur and provide this entrusted body with necessary resources and personnel to carry out its functions. (Recommendations 2.3.4 and 2.3.5).³³

The Committee concludes that the Oriental Republic of Uruguay did not provide information on new developments for the provision of the Convention on systems for protecting public servants and private citizens who, in good faith, report acts of corruption.³⁴

5.2. *The UN Convention Against Corruption Implementation Review Mechanism (IRM)*

The Implementation Review Mechanism (IRM) is a peer review process that assists States parties to effectively implement the Convention. In accordance with the terms

30 OEA/Ser.L.SG/MESICIC/doc.459/15 rev. 4, Mar. 11, 2016, pag. 44.

31 *Idem*.

32 *Idem*.

33 *Idem*.

34 *Idem*.

of reference, each State party is reviewed by two peers - one from the same regional group - which are selected by a drawing of lots at the beginning of each year of the review cycle. The functioning and the performance of the IRM is guided and overseen by the Implementation Review Group, an open-ended intergovernmental group of States parties which is a subsidiary body of the CoSP and was created together with the IRM in Resolution 3/1.³⁵

The examination of the application of the Convention by Uruguay was made by experts from Argentina and Brazil in the period between 2010 and 2015. As similarly noted in the MESISIC, in the IRM examination was noted that the protection to whistleblowers is “limited in practice to specialized courts with limited territorial jurisdiction and that the country has also identified technical assistance needs in this area”.³⁶

6. Barriers and Solutions

The main barriers to solve the problem of corruption in Uruguay are the culture and the lack of resources. While analyzing these barriers it is important to take in consideration that Uruguay is a very small country of an estimated population of 3.47 million³⁷.

The Uruguayan culture is a culture of nepotism and cronyism, maybe because there is a perceived need to help friends and family or maybe because people want to create their own “comfortable” work environment. Recent examples show this at the government level: The President of Uruguay, Tabaré Vazquez, ceased his son’s father-in-law from his Security Service team after the Public Ethics and Transparency organism (JUTEP) recommended it³⁸; One month before that, the President removed the Board of Directors of the State Administration of Health Services (ASSE) after the Vice-president, Mauricio Ardu, hired his son’s girlfriend; In 2015, the Minister of Economy, Danilo Astori, hired his wife as an assistant³⁹; The Social Prevision Bank President and Vice-president have both their couples working at the public organism⁴⁰; Adriana Peña, the Governor of Lavalleja was criticized when tried to raise the salary to her actual couple who worked as director of the Department⁴¹; and more.

Also, blowing the whistle about any wrongdoing is seen as a bad thing and people learn that at very young ages. The consequences generated by this culture are the existence of chains of wrongdoings covered by the people involved in the illegal activity and by their co-workers, who remain silent to avoid getting in “trouble”.

35 United Nations, CAC/COSP/IRG/I/2/1/Add.31, Oct. 4, 2014, <http://www.unodc.org/documents/treaties/UN-CAC/WorkingGroups/ImplementationReviewGroup/ExecutiveSummaries/V1406657e.pdf>

36 *Idem.*

37 <http://worldpopulationreview.com/countries/uruguay-population/>

38 <https://www.elobservador.com.uy/con-criticas-la-jutep-vazquez-ceso-su-consuegro-del-servicio-seguridad-presidencial-n1179568>

39 <https://www.elobservador.com.uy/astori-contrato-el-ministerio-su-pareja-es-etico-es-legal-n304618>

40 <https://www.elpais.com.uy/informacion/parejas-presidente-vice-tps-directorio-ente.html>

41 <https://www.elobservador.com.uy/adriana-pena-quiso-subir-salario-su-pareja-y-otros-directores-pero-la-junta-lo-impidio-n1157486>

Other important participants of these chains are the political parties. These organizations help their members by covering their illegal activities, not only because of the bad press for the individuals involved but also for themselves. In small countries in which all people know each other there is almost no place to go after being convicted of a corruption crime, that is why people cover each other's wrongdoings and sometimes benefit from it (asking for money or votes).

An example of this is the recent investigations to the State Administration of Health Services (ASSE), carry out by an Investigative Commission of the Parliament, because of the discovery of several corruptive activities. The State Administration of Health Services' board of Directors and other public officials (all members of the Government political party, "El Frente Amplio") were being investigated for corruptive activities such as owning companies that contracted directly with the public administration. The Investigative Commission wanted to extend the term given to the investigation, but the House of Representatives did not approve the extension. This action appears to have the intention to hide the corruptive activities held by their political party piers.

However, it is the traditional "political competition" inside and outside the political parties that helps in some cases to prevent corruptive practices inside the government. But it is not enough.⁴² Countries need whistleblowers that are in the daily operations of the public administrations in order to get more and better evidence of the wrongdoings.

The other barrier is the lack of resources. There is not enough money to waste in the implementation or improvement of new or existing technics to fight against corruption. In a country where the policemen are underpaid⁴³, and the violence is growing fast⁴⁴, there is no money or time to waste in solving corruption. And wasting money to uncover public officials' wrongdoings is not in the government's agenda, as it is shown by the example of ASSE.

The solutions are very difficult to implement because of the strong barriers discussed. There have been a lot of improvements in regulating the whistleblower protection at the criminal law level, although the practical applications are not so clear. But the real lack of regulation is at the administrative level. As noted by the civil society group "Uruguay Transparente"⁴⁵, all the corruption allegations made by public officials start at the administrative level, and there are no effective regulations to protect their identity and their job positions after eventual retaliations. This stops the public officials to report acts of corruption, because there are no protective measure or clear reporting procedures.

The solution given by "Uruguay Transparente" is to facilitate the way in which the allegations are made, through a web form. That implementation must be accompanied

42 <https://www.elobservador.com.uy/corruccion-competencia-politica-y-desarrollo-institucional-n1124547>

43 <https://dnic.minterior.gub.uy/index.php/institucional/remuneraciones>

44 <https://www.elobservador.com.uy/uruguay-se-apronta-reconocer-una-sus-peores-estadisticas-delitos-dice-director-interior-n1245488>

45 Answer given by "Uruguay Transparente" in reply to the questionnaire on provisions of the Inter-American Convention Against Corruption selected for review within the framework of the fifth round, http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic5_ury_soc_civ_ury_tran.pdf

with the distribution of all the necessary information the public officials need to know about the administrative steps to take after noticing an act of corruption.⁴⁶

All this said, one of the most effective ways to fight corruption is that of the recommendations 2.3.4 and 2.3.5 of the MESICIC. Creating an impartial department within the government, integrated by one representative of each political party, entrusted with the task of receiving all the anonymous allegations (through email or phone number) and investigate all the cases they consider legitimate with full access to all the public departments internal data bases, and have a specialized police force at their disposition for those cases in which the whistleblower is considered in danger.

The best way to protect whistleblowers is if nobody knows who they are. But, in those cases where their participation in the investigation is needed or where their identity is discovered, the protective measures need to be in place. Only people who feel protected are able to blow the whistle and help to make justice.

46 *Idem.*

ACCESO A LA JUSTICIA, PRÁCTICAS ABUSIVAS Y EL PARAÍSO DE LOS APOSTADORES: THIRD PARTY FUNDING EN LA PRÁCTICA ARBITRAL INTERNACIONAL

JOAQUÍN GARINO PODESTÁ*
Y SEBASTIÁN PICARDO GONZÁLEZ**

Resumen: en el presente trabajo analizamos el financiamiento de terceros o *third party funding* en el arbitraje internacional. Si bien la regulación sobre el tema es escasa, el *third party funding* es una práctica bien establecida y generalmente aceptada por los tribunales arbitrales. Pero su existencia puede dar lugar a una serie de problemas que los árbitros deben resolver. Así, la presencia de un tercero financiador puede dar lugar a conflictos de interés; a la presentación de demandas abusivas y especulativas; o a que se frustre la ejecución de un laudo adverso sobre costos. Luego de describir en forma general el concepto y cómo funciona el *third party funding*, analizamos cómo los tribunales arbitrales se enfrentaron a estos problemas. En particular, analizamos los distintos deberes de revelación que han impuesto a las partes, y qué peso le han dado a la existencia de un tercero financiador a la hora de obligar a una parte a constituir una garantía por los costos del arbitraje (*security for costs*).

Palabras Clave: arbitraje internacional; financiamiento de terceros; acceso a la justicia; conflictos de interés; deber de revelación; medidas provisionales; costos; garantía por costos.

Abstract: in this paper, we analyze third party funding in international arbitration. Even though its regulation is scarce, third party funding is a well established practice and is generally accepted by arbitral tribunals. But its existence can result in a series of issues that arbitrators must solve. Thus, the presence of a funder may result in conflicts of interest; in the submission of abusive or speculative claims; or in the frustration of the execution of an adverse award on costs. After giving a general concept of third party funding and describing how it works, we analyze how arbitral tribunals faced these issues. In particular, we analyze the different duties of disclosure imposed on parties and the weight given to the existence of third party funding when granting security for costs.

Key Words: international arbitration; third-party funding; access to justice; conflicts of interest; duty of disclosure; provisional measures; costs; security for costs.

* Asociado, FERRERE Abogados. Aspirante a Profesor Adscripto de Derecho Internacional Privado en la Universidad de la República. ORCID id: <http://orcid.org/0000-0003-1066-3089>. joaquin.garino.podesta@gmail.com

** Asociado, Guyer & Regules. Aspirante a Profesor Adscripto de Derecho Procesal en la Universidad de la República. ORCID id: <http://orcid.org/0000-0002-8388-9452>. spicardo@vera.com.uy

I. Introducción

Los gastos en que incurren las partes en un proceso arbitral internacional son cada vez más gravosos. Con respecto a los arbitrajes internacionales administrados por el CIADI, por ejemplo, un estudio reciente muestra que los costos promedio de la parte demandante exceden los USD 5,6 millones; los de la parte demandada los USD 4,9 millones; y los costos del tribunal los USD 882 mil.¹

En este escenario, han surgido diversas opciones y figuras jurídicas para reducir esta carga económica: la *cuota litis*; los seguros *after the event* y *before the event*; y la *cesión de créditos litigiosos*. Ellas aparecen como antecedentes para el surgimiento a comienzos de siglo—principalmente en Australia, Reino Unido y Estados Unidos—del fenómeno de la financiación por terceros en el arbitraje, más conocido por su denominación en inglés: “*Third Party Funding*” (“*TPF*”).²

El TPF surge así como una herramienta alternativa para afrontar la cada vez más costosa estructura del arbitraje internacional. Desde su aparición, se ha expandido rápidamente, consolidándose como una práctica habitual. Así, se ha formado una verdadera industria de inversión en arbitrajes internacionales, que pese a estar—en el mejor de los casos—escasamente regulada, permanece en pleno crecimiento.

Si esto es beneficioso o no para el arbitraje internacional, continúa siendo controvertido. Pero es indudable que el TPF ya es una práctica difundida en el arbitraje internacional. En palabras de un tribunal arbitral:

“Las opiniones individuales pueden diferir en cuanto a si la financiación de terceros resulta conveniente o beneficiosa o no, ya sea a nivel nacional como internacional, pero, a esta altura, la práctica está [...] bien establecida tanto dentro de muchas jurisdicciones nacionales como dentro del arbitraje de inversión internacional [...]”³

En este trabajo, analizamos concisamente algunos aspectos teóricos y prácticos del TPF. Veremos su concepto y aspectos de su funcionamiento; y algunas de sus implicancias en la práctica arbitral internacional.

II. Generalidades.

En esta sección, veremos algunos aspectos básicos y generales sobre el TPF. Repasaremos el concepto de TPF, cómo está regulado, cómo funciona, y cuáles son algunas de las estipulaciones más comunes que suelen incluirse en los acuerdos de financiamiento

1 Ver COMMISSION, J., “How much does an ICSID arbitration cost? A snapshot of the last five years”, disponible en *Kluwer Arbitration Blog*: arbitrationblog.kluwerarbitration.com (accedido el 13 de febrero de 2019).

2 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, *The ICCA Reports* No. 4, Abril 2018, pág. 48.

3 *Giovanni Alemanni y otros v. La República Argentina* (caso CIADI Nº ARB/07/8), Decisión sobre jurisdicción y admisibilidad, ¶278. Esta conclusión no se limita al arbitraje de inversión; también se extiende al arbitraje comercial internacional.

celebrados entre terceros financiadores y las partes del arbitraje.

A. Concepto y escasa regulación positiva

A pesar de tener una presencia cada vez mayor en el arbitraje internacional, el concepto de financiación por parte de terceros continúa siendo objeto de debate. Los propios financistas difieren a la hora de definirlo, e incluso sobre si es posible brindar un concepto preciso de qué es y qué no es financiamiento de terceros en el arbitraje.⁴

La definición amplia adoptada en el reporte sobre TPF del grupo de trabajo del International Council for Commercial Arbitration y de la universidad de Queen Mary ("*Reporte ICCA-QMUL*") es la siguiente:

"El término 'third-party funding' refiere a un acuerdo por el cual una entidad que no es parte de una disputa brinda a una parte, una afiliada de esa parte o a una firma de abogados representando a esa parte,

a) fondos u otro soporte material para financiar los costos del procedimiento o parte de los mismos, sea en forma individual o como parte de un rango específico de casos, y

b) dicho soporte o financiamiento es otorgado a cambio de una remuneración o reembolso que es parcial o completamente dependiente del resultado de la disputa, o proporcionado a través de una subvención o a cambio de una prima de pago."⁵

La definición de TPF incluida en el Acuerdo Económico y Comercial Global ("*CETA*") señala:

"financiación de terceros [es] toda la financiación facilitada por una persona física o jurídica que no sea parte en la diferencia pero llegue a un acuerdo con una parte en la diferencia para financiar una parte o la totalidad de los costes del procedimiento, ya sea mediante una donación o mediante una subvención, o a cambio de una retribución que dependa del resultado de la diferencia."⁶

De esta forma, esta figura se presenta como un método de financiación de los costos del proceso arbitral. En su forma más básica, se materializa a través de un contrato que vincula a una de las partes de la contienda con un tercero ajeno al proceso arbitral, que financia los costos del arbitraje a cambio de un porcentaje del monto obtenido en caso de éxito. Así, este tercero—ajeno al pacto arbitral y a los derechos sustantivos debatidos en el proceso—adquiere un interés económico sobre el resultado del arbitraje.

4 Ver "Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration", The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 48.

5 "Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration", The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 50 (traducción libre).

6 Artículo 8.1 del CETA.

En materia de arbitraje internacional, las disposiciones en tratados, leyes o reglamentos que se refieren expresamente al TPF son escasas.

El Reporte ICCA-QMUL señala que únicamente la ley de dos Estados, Singapur y Hong Kong, define y regula el uso de TPF en el arbitraje internacional. Ambos Estados modificaron recientemente sus leyes para permitir su uso.⁷

Las referencias en reglamentos institucionales también son pocas. Como se verá,⁸ se refieren principalmente al deber de las partes de revelar la existencia de TPF o a la facultad de los árbitros de ordenar esta revelación. Adelantamos desde ya que los reglamentos de la SIAC y el HKIAC, por ejemplo, incluyen disposiciones de este tipo.⁹ También el proyecto de enmienda del reglamento del CIADI.¹⁰

Finalmente, algunos de los tratados internacionales más modernos incluyen disposiciones específicas sobre TPF. Así lo hace el CETA, cuya definición de TPF transcribimos más arriba. El reciente acuerdo de libre comercio que la Unión Europea celebró con Vietnam, por ejemplo, también incluye una definición de TPF;¹¹ consagra la obligación de revelar la identidad del tercero financiador y la “naturaleza” del acuerdo de financiamiento;¹² y el deber de los árbitros de tener en cuenta la existencia de TPF para otorgar *security for costs*.¹³

B. Algunos aspectos básicos del funcionamiento del TPF

En la gran mayoría de los casos, es la parte demandante la que acude a TPF.¹⁴ Sin embargo, la parte demandada también pueden hacerlo, especialmente cuando pretenda contrademandar. Fuera del caso de la contrademanda, la dificultad para calcular la remuneración del tercero financista explica por qué la financiación de las partes demandadas es poco común. Por otro lado, también se han dado algunos casos donde la parte demandada accede a TPF sin fines de lucro, como veremos.

Los sujetos o entidades no recurren a TPF únicamente cuando tienen dificultades financieras, si bien ésta es la hipótesis más común. Un tribunal arbitral en explicó recientemente:

“[...] los motivos por los cuales se recurre a financiamiento por terceros pueden ser muy variados, incluyendo simples decisiones comerciales, mayor distribución de riesgos, razones de

7 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, págs. 56 y ss.

8 Ver apartado III.B.

9 Ver artículo 24 (l) del reglamento arbitral de la SIAC 2017; artículo 44 del reglamento arbitral del HKIAC 2018.

10 Ver artículo 21 de la propuesta de enmienda de las reglas procesales aplicables a los procedimientos de arbitraje; artículo 32 de la propuesta de enmienda de las reglas procesales aplicables a los procedimientos de arbitraje del mecanismo complementario.

11 Ver artículo 3.28 (i) del acuerdo de libre comercio entre la Unión Europea y Vietnam.

12 Ver artículo 3.37 del acuerdo de libre comercio entre la Unión Europea y Vietnam.

13 Ver artículo 3.37 (3) del acuerdo de libre comercio entre la Unión Europea y Vietnam.

14 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 20.

flujo de caja y otro tipo de motivos que nada tienen que ver con la insolvencia. Pero, naturalmente, dentro de ese abanico de opciones la insolvencia o dificultades financieras son indudablemente algunos de los posibles (y frecuentes) motivos para acudir a financiamiento por terceros.”¹⁵

El Reporte ICCA-QMUL llega a conclusiones similares, y agrega que gran parte de la industria financiadora de disputas en la actualidad se enfoca en la utilización de TPF por entidades que no tienen problemas de disponibilidad de recursos.¹⁶

El TPF puede ser comercial o no comercial. Es decir, con o sin fines de lucro. El TPF puede ser una inversión del tercero financiador, a cambio de la cual espera un retorno económico sobre el resultado. Pero también puede consistir en un respaldo económico gratuito, brindado por un tercero que espera que el arbitraje se resuelva en determinado sentido por estar relacionado con asuntos como, por ejemplo, la defensa y cuidado del medio ambiente, la promoción de la salud pública. Así sucedió en *Philip Morris v. Uruguay*, en el que la fundación Bloomberg y su “Campaign for Tobacco-Free Kids” ayudó a financiar la defensa del Estado uruguayo sin fines de lucro.¹⁷ Naturalmente, el TPF comercial o con fines de lucro es mucho más común que su contraparte.

El alcance material de los acuerdos de financiación, suele ser muy variado tanto en lo que refiere a la amplitud de los costos legales cubiertos por el financiador, como en los porcentajes de ganancia pactados en beneficio de éste.

La cobertura de los costos puede comprender únicamente gastos administrativos o institucionales, hasta la eventual condena en los costos del proceso. Atendiendo a los términos del acuerdo de financiación, es posible que, en caso de que la parte financiada obtenga un resultado desfavorable, no soporte ningún detrimento económico. Por lo general, se acuerda que el tercero financista no tendrá derecho a ningún retorno—ni siquiera sobre el monto desembolsado—en caso de que el reclamo no tenga éxito.¹⁸

Naturalmente, si la parte financiada logra ganar la disputa, el financiador se convierte inmediatamente en acreedor de una parte del monto de la condena. La forma de fijar el monto del retorno dependerá de los términos del acuerdo pactado previamente con el cliente, sujeto la política económica y financiera del financiador. Existen reportes de que la ganancia de los financiadores generalmente oscila entre uno y dos tercios del monto total de la condena dineraria,¹⁹ o entre el 20 y el 50% de los daños otorgados por el tri-

15 Manuel García Armas, Pedro García Armas et al v. La República Bolivariana de Venezuela (caso CPA No. 2016-08), Orden Procesal No. 9, ¶243.

16 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 20.

17 Ver extracto de la página web de Foley Hoag LLP, “Government of Uruguay Taps Foley Hoag for Representation in International Arbitration Brought by Philip Morris to Overturn Country’s Tobacco Regulations”, disponible en: <https://foleyhoag.com/news-and-events/news/2010/october/uruguay-taps-foley-hoag-for-representation>, (accedido el 27 de febrero de 2019).

18 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 18.

19 Ver FERNÁNDEZ MASIÁ, E., “La Financiación por Terceros en el Arbitraje Internacional. Third Party Funding in International Arbitration”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, volumen 8, N° 2, 2016, págs. 206-207.

bunal arbitral.²⁰ Por otro lado, el Reporte ICCA-QMUL señala que los financistas suelen apuntar a obtener un retorno que cuadriplique el monto invertido.²¹

Desde la óptica del inversor, no todos los casos son meritorios de una financiación. Algunos autores y reportes señalan que únicamente entre un 5% y un 10% de los potenciales casos son financiados finalmente.²² Señala Fernández Masiá que para financiar una disputa, los financiadores realizan un “*estudio profundo de las pretensiones de la parte financiada, que prueba que la reclamación está bien fundada.*”²³ En forma similar, los autores del Reporte ICCA-QMUL argumentan que los financiadores considerarán financiar un reclamo si sus argumentos son sólidos y si el margen de ganancia es atractivo; y que toman en cuenta diversos factores como los argumentos sobre el fondo del asunto; el monto del reclamo; los obstáculos jurisdiccionales; la naturaleza y duración del procedimiento; las posibilidades de transacción, etc.²⁴

Indudablemente, los financiadores realizan un profundo análisis previo, ponderando las fortalezas y las debilidades del caso. Pero no sólo financian casos “fuertes.” La UNCTAD explica que algunos financiadores tienen un incentivo económico para invertir en casos “débiles”, pero en los que tengan cierta probabilidad de obtener una remuneración alta en un eventual fallo favorable.²⁵ En este sentido, un financiador ha sido citado diciendo: “*La percepción de que se necesita un caso fuerte es errónea—hay un precio para todo.*”²⁶

Finalmente, el TPF da lugar a distintas cuestiones entre el financiador, el cliente y los abogados del cliente. Cuestiones como la confidencialidad de la información compartida con el financiador y el control que el financiador tiene sobre el manejo estratégico del reclamo.

En este sentido, es usual que en los acuerdos de financiación se pacten obligaciones de confidencialidad respecto a la información y estrategia a desarrollar en el caso, proporcionada por el cliente y su abogado al inversionista para su respectiva evaluación.²⁷

La inquietud sobre el control estratégico del caso puede surgir en virtud del interés económico que mantiene el tercero financiador sobre el laudo arbitral. La enorme ma-

20 Ver GAUKRODGER, D., GORDON, K., “Investor-State Dispute Settlement: a scoping paper for the investment policy community”, *OECD Working Papers on International Investment 2012/03*, pág. 36.

21 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, *The ICCA Reports No. 4*, Abril 2018, pág. 25.

22 Ver FERNÁNDEZ MASIÁ, E., “La Financiación por Terceros en el Arbitraje Internacional. Third Party Funding in International Arbitration”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, volumen 8, N° 2, 2016, pág. 207. Ver también “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, *The ICCA Reports No. 4*, Abril 2018, pág. 25.

23 FERNÁNDEZ MASIÁ, E., “La Financiación por Terceros en el Arbitraje Internacional. Third Party Funding in International Arbitration”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, volumen 8, N° 2, 2016, pág. 207.

24 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, *The ICCA Reports No. 4*, Abril 2018, pág. 25.

25 Ver UNCTAD “Recent developments in investor-State dispute settlement (ISDS)”, Mayo de 2013, pág. 25.

26 EBERHARDT, P., OLIVET, C., “Profiting from injustice. How law firms, arbitrators and financiers are fuelling an investment arbitration boom”, *Corporate Europe Observatory and the Transnational Institute*, noviembre de 2012, pág. 59 (traducción libre).

27 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, *The ICCA Reports No. 4*, Abril 2018, pág. 29.

yoría de los acuerdos de financiamiento se estructuran para evitar que el financiador ejerza control sobre el caso o la demandante.²⁸ Al respecto, algunos financiadores celebran acuerdos tripartitos, haciendo partícipe del mismo a los abogados de la parte que será financiada.²⁹

III. Implicancias del TPF en la práctica arbitral.

Tratándose de una práctica relativamente nueva en el arbitraje internacional y con escasa regulación, la inevitable falta de certeza respecto de su funcionamiento ha generado dudas en abogados, árbitros y académicos.

Así, han surgido diversas opiniones acerca de las implicancias del uso de esta figura en la práctica del arbitraje internacional. Existe un sector muy crítico del TPF, al punto de considerarlo como perjudicial para la justicia arbitral y a los terceros financiadores como “especuladores de la justicia.”³⁰

Sin perjuicio de las críticas que han surgido en torno al uso de esta herramienta en el arbitraje, debemos precisar que generalmente los tribunales arbitrales se han mostrado receptivos frente al empleo de este método de financiación.³¹

A. TPF, acceso a la justicia arbitral y prácticas abusivas.

Históricamente, se veía al TPF como una forma de asegurar el acceso a la justicia para los sujetos con problemas financieros.³² El argumento más común en favor del TPF es que posibilita el acceso a la justicia para aquellos que desean acudir a un arbitraje sin contar con los fondos propios suficientes para ello. En esta línea, Fernández Masiá señala que, de no existir la financiación por terceros, muchos reclamos debidamente fundados desde el punto de vista jurisdiccional y sustantivo no podrían ser promovidos en la justicia arbitral. En los hechos, esto dejaría prácticamente sin efecto la declaración de voluntad de las partes de acudir al arbitraje.³³

28 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 28.

29 Ver conferencia de José Antonio Rivas, “Arbitraje internacional y financiación por parte de terceros o *third party funding*”, Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Bogotá, 25 de julio de 2018.

30 Ver EBERHARDT, P., OLIVET, C., “Profiting from injustice. How law firms, arbitrators and financiers are fuelling an investment arbitration boom”, Corporate Europe Observatory and the Transnational Institute, noviembre de 2012, págs. 56 a 63. Ver también *Teinver S.A., Transportes de Cercanías S.A. y Autobuses Urbanos del Sur S.A. v. La República Argentina* (caso CIADI No. ARB/09/01), Decisión sobre Medidas Provisionales, ¶74, donde el Estado argentino catalogó a los abogados de la parte demandante y al tercero financiador como un “círculo fraudulento” y un “comité de buitres y cuervos.”

31 Ver *EuroGas Inc. y Belmont Resources Inc. v. República de Eslovaquia* (caso CIADI No. ARB/14/14), Orden Procesal 3, ¶123 (aceptando que el TPF es una práctica común). Ver también *Giovanni Alemanni y otros v. La República Argentina* (caso CIADI No. ARB/07/8), Decisión sobre jurisdicción y admisibilidad, ¶278.

32 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 20.

33 Ver FERNÁNDEZ MASIÁ, E., “La Financiación por Terceros en el Arbitraje Internacional. Third Party Funding in International Arbitration”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, volumen 8, N° 2, 2016, pág. 208.

En el mismo sentido, Von Goeler señala que, aunque el TPF también puede cumplir otras funciones, sigue siendo utilizado mayoritariamente por sujetos con problemas financieros:

“[...] uno de los principales argumentos en favor del financiamiento de litigios es que promueve el acceso a la justicia. Si bien el financiamiento puede ser usado para compartir riesgos y mantener liquidez por entidades con finanzas estables, las partes financiadas suelen tener problemas financieros. El financiamiento de litigios puede permitir a una parte con problemas financieros conducir el procedimiento arbitral como si fuera perfectamente solvente.”³⁴

El TPF puede jugar un rol fundamental en permitir el acceso a la justicia arbitral a los sujetos o entidades que no cuentan con recursos propios suficientes. Esta faceta beneficiosa para la práctica del arbitraje internacional es innegable. Pero el TPF tiene una contracara negativa, y es que puede exponer a las partes demandadas a prácticas abusivas.

En primer lugar, el TPF puede incentivar la presentación de demandas especulativas, exageradas, o que no hubieran sido presentadas ante la falta de TPF. La UNCTAD ha expresado su preocupación en este sentido.³⁵ También lo han hecho algunos autores.³⁶

En segundo lugar, el TPF puede exponer a la parte demandada a lo que la doctrina llama un “hit-and-run” arbitral. Se conoce como arbitrajes “hit-and-run” a aquellos en los cuales la parte demandante insolvente—valiéndose de TPF—no tiene éxito en la disputa, pero ni la demandante ni el tercero financiador se hacen cargo de una condena adversa en costos.³⁷ El “hit-and-run” requiere que el tercero no haya asumido la responsabilidad por estos costos en el acuerdo de financiamiento respectivo. La demandada no puede ejecutar el laudo contra la demandante—que no tiene fondos o bienes propios—ni contra el financiador que no es parte del arbitraje. La descripción de este fenómeno por el árbitro Gavan Griffith en *RSM v. Santa Lucía* es apropiada: es el paraíso de los apostadores—cara yo gano, cruz no pierdo.³⁸

Como se verá en el siguiente apartado, el TPF también puede dar lugar a conflictos de interés, afectando la aparente imparcialidad e independencia de los árbitros por sus vínculos con el tercero financiador.

34 VON GOELER, J., *Third-Party Funding in International Arbitration and its Impact on Procedure*, International Arbitration Law Library, Volume 35, Kluwer Law International, 2016, pág. 334 (traducción libre).

35 Ver UNCTAD “Recent developments in investor-State dispute settlement (ISDS)”, Mayo de 2013, pág. 25. Ver también EBERHARDT, P., OLIVET, C., “Profiting from injustice. How law firms, arbitrators and financiers are fuelling an investment arbitration boom”, Corporate Europe Observatory and the Transnational Institute, noviembre de 2012, pág. 59.

36 Ver, por ejemplo, DARWAZEH, N., LELEU, A., “Disclosure and security for costs or how to address imbalances created by third-party funding”, en *Journal of International Arbitration*, volume 33, Kluwer Law International, 2016, pág. 131.

37 Ver DARWAZEH, N., LELEU, A., “Disclosure and security for costs or how to address imbalances created by third-party funding”, en *Journal of International Arbitration*, volume 33, Kluwer Law International, 2016, págs. 131. Ver también VON GOELER, J., *Third-Party Funding in International Arbitration and its Impact on Procedure*, International Arbitration Law Library, Volume 35, Kluwer Law International, 2016, págs. 358-359.

38 Ver *RSM Production Corporation v. Santa Lucía* (caso CIADI N.º ARB/12/10), opinión concurrente del árbitro Gavan Griffith, ¶13.

Ante la existencia de TPF, los tribunales deben ser cuidadosos, y tener en cuenta ambas caras de la moneda. Los mecanismos que vemos en los apartados siguientes permiten corregir, hasta cierto punto, los problemas a que da lugar el TPF.

B. Sobre el conflicto de interés respecto de los árbitros que integran el tribunal, la transparencia y el deber de revelación del TPF.

La existencia de TPF puede dar lugar a conflictos de interés por la existencia de relaciones entre uno o más árbitros y el financiador. Puede darse, por ejemplo, que un árbitro también sea asesor de una entidad que esté financiando a una de las partes del proceso. O que la firma de un árbitro tenga un vínculo fuerte con un financiador involucrado en el caso. Existe un riesgo de que estos vínculos lesionen la aparente imparcialidad e independencia del árbitro en cuestión.

Algunos autores argumentan que estos conflictos de interés podrían ser comunes, considerando que la industria del arbitraje internacional se encuentra altamente concentrada.³⁹ Apuntan al incremento del uso de TPF; al reducido número de firmas financiadoras; la relación “simbiótica” entre financiadores y un pequeño grupo de firmas de abogados; y los vínculos estrechos entre las firmas de *élite* y los principales árbitros internacionales.⁴⁰ El problema es claro cuando vemos, por ejemplo, que un reconocido financista de arbitrajes internacionales promociona abiertamente su empleo de uno de los árbitros más reconocidos a nivel mundial, como parte de su equipo de expertos.⁴¹

La revelación de la existencia de TPF es un principio fundamental para asegurar y preservar la transparencia del proceso como pilar esencial del arbitraje. Sin esta revelación, no es posible comprobar y controlar la independencia e imparcialidad de los árbitros.⁴² En este sentido, el Reporte ICCA-QMUL señala que existe un acuerdo casi universal de que la divulgación de la identidad de un financiador es necesaria para que un árbitro realice un análisis de posibles conflictos de interés.⁴³

En la práctica arbitral, distintos tribunales han requerido la revelación de la existencia de TPF, refiriéndose a la necesidad de evitar potenciales conflictos de interés.⁴⁴ El alcance de las obligaciones de revelación impuestas por los tribunales, sin embargo, ha variado. Algunos han establecido que únicamente debe revelarse la existencia de TPF y la identidad del financiador—una obligación de revelación limitada. Otros han impuesto una

39 Ver DARWAZEH, N., LELEU, A., “Disclosure and security for costs or how to address imbalances created by third-party funding”, en *Journal of International Arbitration*, volume 33, Kluwer Law International, 2016, pág. 132.

40 Ver PARK, W., ROGERS, C., “The arbitration agreement and arbitrability, third-party funding in international arbitration: The ICCA-Queen Mary Task Force”, en *Austrian Yearbook on International Arbitration*, N° 113, 2015, pág. 119.

41 Ver extracto de la página web de Woodsford Litigation Funding, “Arbitration Funding”, disponible en su página web: www.woodsfordlitigationfunding.com, (accedido el 19 de febrero de 2019).

42 Ver DARWAZEH, N., LELEU, A., “Disclosure and security for costs or how to address imbalances created by third-party funding”, en *Journal of International Arbitration*, volume 33, Kluwer Law International, 2016, pág. 132.

43 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 98. El Reporte ICCA-QMUL también señala que no existe tal consenso respecto a la forma y momento en que debe ordenarse la revelación.

44 Ver *South American Silver Limited (Bermuda) v. El Estado Plurinacional de Bolivia* (caso CPA No. 2013-15), Orden Procesal 10, ¶79; *Muhammet Çap & Şehil İnşaat Endüstri ve Ticaret Ltd. Şti v. Turkmenistán* (caso CIADI No. ARB/12/6), Orden Procesal 3, ¶¶1 y 9.

obligación de revelación amplia, incluyendo información o detalles sobre el acuerdo de financiamiento mismo.

En *South America Silver v. Bolivia*, por ejemplo, el tribunal adoptó una postura restrictiva. El estado boliviano realizó una petición de revelación basándose en la preservación de la transparencia e integridad del arbitraje, la identificación de la verdadera parte interesada en el proceso y la verificación de la existencia de un compromiso asumido por el financiador respecto de la eventual condena en los costos del proceso. La demandante se allanó parcialmente, proponiendo tan sólo la revelación de la identidad del sujeto financiador, pero no de los términos del acuerdo, basándose en razones de confidencialidad. El tribunal ordenó únicamente la revelación de la identidad del financiador, por entender que no existían fundamentos suficientes para ordenar una revelación más amplia.⁴⁵

Los tribunales en *Eurogas v. Eslovaquia*⁴⁶ y *Guaracachi v. Bolivia*,⁴⁷ entre otros, también adoptaron una posición restrictiva, rehusándose a ordenar a la parte financiada a revelar detalles sobre el contenido del acuerdo.

Sin embargo, otros tribunales fueron un poco más allá, abarcando en su mandato la obligación de la parte financiada de revelar la naturaleza y los términos del acuerdo de financiación.⁴⁸ En *Sehil v. Turkmenistan*, el tribunal ordenó a la parte demandante a revelar la identidad del tercero, la naturaleza del acuerdo de financiación y su contenido. En este caso, la amplitud de la orden del tribunal fue motivada principalmente en la preservación de la integridad y la transparencia del procedimiento arbitral.⁴⁹

En *García Armas v. Venezuela*, el tribunal arbitral ordenó a las demandantes a transmitir al tribunal el texto del acuerdo de financiamiento, con fundamento en su deber de tutelar la integridad del procedimiento. Al notar que el financiador no asumió ninguna responsabilidad *vis à vis* la demandante por un eventual fallo adverso en costos, el tribunal decidió dar traslado del acuerdo a la demandada. El tribunal argumentó que, de esta forma, se protegía el interés de la demandada frente a una eventual condena en costos adversa a los demandantes.⁵⁰

Algunos instrumentos internacionales recogen el principio de publicidad de la financiación de terceros. También reconocen que las relaciones de uno o más árbitros con un tercero financiador pueden dar lugar a un conflicto de interés. Con respecto al contenido de la obligación de revelación, las distintas normas—al igual que los tribunales—varían entre la consagración de un deber de revelación limitado a la identidad del financiador y

45 Ver *South American Silver Limited (Bermuda) v. El Estado Plurinacional de Bolivia* (caso CPA No. 2013-15), Orden Procesal 10, 80-84.

46 Ver *EuroGas Inc. y Belmont Resources Inc. v. República de Eslovaquia* (caso CIADI No. ARB/14/14), transcripción de audiencia sobre medidas provisionales, pág. 145.

47 Ver *Guaracachi America, Inc. y Rurelec PLC v. Tel Estado Plurinacional de Bolivia* (caso CPA No. 2011-17), Orden Procesal 13, 8.

48 Ver “Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration”, The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 106.

49 Ver *Muhammet Çap & Sehil İnşaat Endüstri ve Ticaret Ltd. Sti v. Turkmenistán* (caso CIADI No. ARB/12/6), Orden Procesal 3, 1 y 9.

50 Ver *Manuel García Armas, Pedro García Armas et al v. La República Bolivariana de Venezuela* (caso CPA No. 2016-08), Orden Procesal No. 9, 1-3.

uno que comprenda mayores detalles sobre el acuerdo de financiamiento.

Así lo hacen las Directrices IBA sobre Conflictos de Intereses en Arbitraje Internacional 2014 (*“Directrices”*). Si bien estas reglas no tienen carácter vinculante, han sido utilizadas como guía en reiteradas oportunidades por tribunales arbitrales.⁵¹

Las Directrices establecen la obligación de las partes de informar lo antes posible al tribunal, a las demás partes y a la institución arbitral sobre la existencia de cualquier relación entre los árbitros, la parte, y el tercero financiador.⁵²

Por otro lado, las Directrices equiparan al tercero financiador con la parte financiada en el proceso.⁵³ La nota explicativa de la norma general (6)(b) es clara:

“Los terceros financiadores y las aseguradoras en relación a la disputa pueden tener un interés económico directo en el laudo, y por tanto pueden considerarse como equivalentes a la parte.”⁵⁴

Esta equiparación tiene importantes consecuencias. Las Directrices, por ejemplo, establecen que existirán dudas justificadas sobre la imparcialidad e independencia del árbitro—y por lo tanto no deberá aceptar su cargo—cuando: (i) el árbitro sea representante legal o empleado de una parte del arbitraje;⁵⁵ (ii) el árbitro sea gerente, administrador o miembro del comité de vigilancia, o tenga una relación de control sobre una de las partes;⁵⁶ (iii) el árbitro o su firma asesore con regularidad a una parte, o a una entidad afiliada con ésta, y el árbitro o su firma perciban por esta actividad ingresos significativos.⁵⁷

Algunos reglamentos arbitrales también han consagrado el principio de revelación de la existencia de TPF, con distintos alcances. El reglamento de la SIAC establece que el tribunal arbitral puede ordenar a las partes a declarar la existencia de sus acuerdos de financiación con terceros; la identidad del financiador; el interés del tercero en el resultado del arbitraje; y si el tercero asumió responsabilidad por una eventual condena en costos.⁵⁸ El reglamento del HKIAC establece en su artículo 44.1 una obligación de revelación limitada: requiere a las partes que revelen la existencia de TPF y la identidad

51 Ver “Directrices IBA sobre Conflictos de Intereses en Arbitrajes Internacionales 2014”, pág. i (*“Los árbitros utilizan las Directrices habitualmente a la hora de decidir sobre posibles nombramientos y revelaciones”*).

52 Ver “Directrices IBA sobre Conflictos de Intereses en Arbitrajes Internacionales 2014”, Norma General (7)(a), pág. 17 y su Nota Explicativa, págs. 18-19.

53 Ver “Directrices IBA sobre Conflictos de Intereses en Arbitrajes Internacionales 2014”, Norma General (6)(b), pág. 13: *“Si una de las partes fuere una persona jurídica, cualquier persona jurídica o física que tenga una relación de control sobre dicha persona jurídica, o que tenga un interés económico directo en, o deba indemnizar a una parte por el laudo que se vaya a emitir en el arbitraje, podrá considerarse que ostenta la identidad de dicha parte.”*

54 “Directrices IBA sobre Conflictos de Intereses en Arbitrajes Internacionales 2014”, Nota Explicativa sobre la Norma General 6, pág. 17.

55 Ver “Directrices IBA sobre Conflictos de Intereses en Arbitrajes Internacionales 2014”, Aplicación Práctica de las Normas Generales, 1.1, pág. 23.

56 Ver “Directrices IBA sobre Conflictos de Intereses en Arbitrajes Internacionales 2014”, Aplicación Práctica de las Normas Generales, 1.2, pág. 23.

57 Ver “Directrices IBA sobre Conflictos de Intereses en Arbitrajes Internacionales 2014”, Aplicación Práctica de las Normas Generales, 1.4, pág. 24.

58 Ver artículo 24 (l) del reglamento arbitral de la SIAC 2017.

del financiador.⁵⁹ El artículo 27 de las reglas de arbitraje internacional de inversión de la CIETAC prevé una obligación de revelación amplia, que comprende la existencia y la naturaleza de la financiación, así como el nombre y la dirección del tercero financiador.⁶⁰

Los proyectos de enmienda del artículo 21 del reglamento del CIADI y del artículo 32 del reglamento de su mecanismo complementario también establecen una obligación de revelación limitada.⁶¹

Otras instituciones también se han referido al tema, a pesar de que sus reglamentos no contengan reglas al respecto. La CCI, por ejemplo, emitió una nota en la que señala que, a la hora de realizar sus revelaciones, los árbitros deberán tener en cuenta sus relaciones con las entidades que tengan un interés económico directo en la controversia o una obligación de indemnizar a una parte por el laudo.⁶² El CAM-CCB, por otro lado, emitió una resolución en la que establece el deber de los árbitros de revelar sus vínculos con terceros financiadores; y señala que estos vínculos pueden dar lugar a dudas razonables sobre la imparcialidad e independencia de los árbitros.⁶³

El principio de revelación de la existencia de TPF ha sido recogido en alguno de los tratados internacionales más modernos. El artículo 8.26 del CETA, por ejemplo, consagra un deber de revelación, que se limita a la identidad del financiador.⁶⁴ El acuerdo de libre comercio de la Unión Europea con Vietnam también consagra un deber de revelación, pero con un alcance amplio, comprendiendo además de la identidad del financiador, a la naturaleza del acuerdo de financiación.⁶⁵

En síntesis, en la práctica arbitral existe una clara tendencia en favor de la publicidad de la existencia de TPF, variando el alcance de la obligación. Este quedará al arbitrio del tribunal contemplando las circunstancias del caso concreto y la normativa aplicable. En los casos de ausencia de regulación vinculante, el tribunal podrá igualmente ordenar la revelación del TPF utilizando como guía las Directrices.

C. *Security for costs* o garantía por costos legales

En este apartado analizamos, en primer lugar, el concepto, la regulación y algunos aspectos básicos del funcionamiento de las *security for costs*. Luego nos enfocamos en cómo influye la existencia de TPF para el otorgamiento de este tipo de medida provisional.

59 Ver artículo 44.1 del reglamento arbitral del HKIAC 2018.

60 Artículo 27 del International Investment Arbitration Rules (CIETAC).

61 Ver artículo 21 de la propuesta de enmienda de las reglas procesales aplicables a los procedimientos de arbitraje; artículo 32 de la propuesta de enmienda de las reglas procesales aplicables a los procedimientos de arbitraje del mecanismo complementario.

62 Ver “Nota a las partes y al tribunal arbitral sobre la conducción del arbitraje de conformidad con el reglamento de arbitraje de la CCI”, 1 de enero de 2019, 28.

63 Ver resolución N° RA 18/2016 del CAM-CCB, 20 de julio de 2016, disponible en la página web del CAM-CCB: www.ccbc.org.br

64 Art. 8.26 reglamento del CETA.

65 Ver artículo 3.37 del acuerdo de libre comercio entre la Unión Europea y Vietnam.

1. Concepto y aspectos generales

Una garantía por costos o *security for costs*, es un tipo especial de medida provisional,⁶⁶ por la cual un tribunal—si considera que tiene el poder para hacerlo—ordena a una parte a otorgar una garantía suficiente para cubrir una eventual condena a cubrir los costos del arbitraje.⁶⁷ En palabras de Gary Born, mediante el otorgamiento de este tipo de medida cautelar o provisional, el tribunal arbitral:

“[...] requiere que una o ambas partes establezcan una garantía para cubrir el posible monto que le sería adjudicado a su contraparte en un eventual fallo, en caso de que prevalezca en el arbitraje y tenga derecho a recuperar sus costas legales.”⁶⁸

Por lo general es solicitada por la parte demandada y, en caso de que la demandante incumpla la orden del tribunal, el procedimiento puede ser suspendido y—en última instancia—descontinuado.⁶⁹

La facultad de los tribunales arbitrales para otorgar este tipo de medidas provisionales puede ser otorgada expresamente por las partes. Es conocida la importancia que tiene la voluntad de las partes en materia de arbitraje internacional, siendo fuente y límite de las potestades de los árbitros.⁷⁰ Por lo tanto, las partes pueden pactar en su acuerdo arbitral que el tribunal arbitral tendrá o no la potestad de otorgar *security for costs*, salvo que exista una restricción impuesta por normas imperativas de alguna de las leyes aplicables al arbitraje.⁷¹

En la práctica, es muy poco común que las partes se refieren a esta potestad en su acuerdo arbitral, por lo que debe analizarse las potestades otorgadas a los árbitros en otras normas. Es sabido que un conjunto de leyes y reglas pueden llegar a ser aplicables a distintos aspectos del arbitraje. Además del acuerdo particular entre las partes, entra en juego el reglamento procesal elegido por ellas, la práctica arbitral, diferentes leyes nacionales y los tratados internacionales aplicables.⁷² Ahora bien, ¿cómo se regula en estas normas el otorgamiento de una medida provisional del tipo *security for costs*?

66 Ver BLACKABY, N., PARTASIDES, C., *Redfern and Hunter on International Arbitration. Student Version*, Sexta Edición, Oxford University Press, Oxford, 2015, pág. 316.

67 Ver WAINCYMER, J., *Procedure and evidence in International Arbitration*, Kluwer Law International, 2012, pág. 642.

68 BORN, G., *International Commercial Arbitration*, Segunda Edición, Kluwer Law International, 2014, pág. 2495.

69 Ver VON GOELER, J., *Third-Party Funding in International Arbitration and its Impact on Procedure*, International Arbitration Law Library, Volume 35, Kluwer Law International, 2016, pág. 334.

70 Ver, entre otros, GAILLARD, E., SAVAGE, J. (eds.), *Fouchard, Gaillard, Goldman on International Commercial Arbitration*, Kluwer Law International, La Haya, 1999, pág. 29 (“El hecho de que el arbitraje es de base contractual no es discutido: las facultades con las que cuenta un árbitro para resolver una disputa se fundan en la común intención de las partes de dicha disputa”) (traducción libre); MOSES, M., *The Principles and Practice of International Commercial Arbitration*, Segunda Edición, Cambridge University Press, Nueva York, 2016, pág. 2 (“El consentimiento de las partes apuntala la facultad de los árbitros de resolver la disputa”) (traducción libre).

71 Ver GU, W., “Security for Costs in International Commercial Arbitration”, en *Journal of International Arbitration*, volumen 22, N° 3, Kluwer Law International, 2005, pág. 171.

72 Ver MOSES, M., *The Principles and Practice of International Commercial Arbitration*, Segunda Edición, Cambridge University Press, Nueva York, 2016, pág. 9.

Las leyes nacionales sobre arbitraje pueden otorgar expresamente al tribunal arbitral la facultad de ordenar este tipo de medidas. Así lo hace, por ejemplo, la English Arbitration Act de 1996.⁷³

Los reglamentos arbitrales, por otro lado, también pueden establecer la potestad de los tribunales arbitrales de otorgar *security for costs*. El reglamento del HKIAC, por ejemplo, establece que el tribunal arbitral podrá requerir a cualquiera de las partes que establezca una garantía por los costos del arbitraje.⁷⁴ El reglamento de la LCIA, por otro lado, señala:

“A solicitud de parte y luego de dar a las demás partes una oportunidad razonable para responder a dicha solicitud, el Tribunal Arbitral tendrá el poder de ordenar a la parte demandante o contrademandante a proveer una garantía por las costas legales y los costos del arbitraje [...]”⁷⁵

Sin embargo, la mayoría de los reglamentos arbitrales y las leyes nacionales no mencionan expresamente la potestad de los tribunales arbitrales de otorgar este tipo de medidas provisionales.⁷⁶ Pero los tribunales arbitrales internacionales y la doctrina por lo general entienden que la potestad genérica de ordenar medidas provisionales—que suele consagrarse en amplios términos en los reglamentos y leyes arbitrales—comprende la de otorgar *security for costs*.⁷⁷

Así, por ejemplo, un tribunal arbitral regido por el Convenio CIADI y su reglamento arbitral—cuyos artículos 47 y 39, respectivamente, no mencionan esta potestad—explicó:

“El hecho de que estas normas no establezcan la posibilidad de ordenar *security for costs* no excluye la jurisdicción del Tribunal para ordenar dicha medida. Al contrario, dichas normas están redactadas en forma amplia y comprenden ‘cualquier medida provisional’ que el Tribunal, luego de balancear cuidadosamente los intereses de las Partes, estime apropiada para ‘preservar el respectivo derecho de cada parte’ bajo las circunstancias dadas.”⁷⁸

73 Ver sección 38 (3) de la English Arbitration Act de 1996.

74 Ver artículo 24 del reglamento arbitral del HKIAC 2018.

75 Artículo 25(2) del reglamento arbitral de la LCIA, vigentes a partir del 1 de octubre de 2014 (traducción libre).

76 La Ley Modelo de la CNUDMI sobre Arbitraje Comercial Internacional de 1985 (con las enmiendas adoptadas en 2006), sobre la que se han basado numerosas legislaciones sobre arbitraje comercial internacional, no se refiere a este tipo de medidas. En su artículo 17, sí se establece que el tribunal arbitral podrá otorgar medidas cautelares. Y, como una de estas medidas, podrá ordenar a una parte a “[proporcionar] algún medio para preservar bienes que permitan ejecutar todo laudo subsiguiente.” Ver también el artículo 26.2.c del Reglamento de Arbitraje de la CNDUMI.

77 Ver BLACKABY, N., PARTASIDES, C., *Redfern and Hunter on International Arbitration. Student Version*, Sexta Edición, Oxford University Press, Oxford, 2015, pág. 317. Ver también, a modo de ejemplo, *Guaracachi America, Inc. y Rurelec PLC. v. El Estado Plurinacional de Bolivia* (caso CPA N° 2011-17), Orden Procesal 14; *EuroGas Inc. y Belmont Resources Inc. v. República de Eslovaquia* (caso CIADI No. ARB/14/14), Orden Procesal 3, 121.

78 *RSM Production Corporation v. Santa Lucía* (caso CIADI N° ARB/12/10), Decision on Saint Lucia’s request for security for costs, ¶54 (traducción libre).

El reglamento arbitral de la CCI tampoco se refiere expresamente a la facultad de los tribunales arbitrales de otorgar *security for costs*, sin perjuicio de lo cual se reconoce que los tribunales arbitrales CCI pueden otorgar este tipo de medidas.⁷⁹

Lo mismo puede decirse con respecto al artículo 26 del reglamento de arbitraje de la UNCITRAL y al artículo 17 de la Ley Modelo UNCITRAL. Ambos consagran la potestad del tribunal arbitral de ordenar medidas provisionales en forma amplia, pero sin referirse específicamente a las *security for costs*. Sin embargo, tanto el reglamento como la Ley Modelo establecen que el concepto de “medida cautelar” incluye a aquellas que “*proporcione[n] algún medio para preservar bienes que permitan ejecutar todo laudo subsiguiente.*”⁸⁰ El Grupo de Trabajo sobre Arbitraje y Conciliación de la UNCITRAL—que estuvo a cargo de la reforma del reglamento de arbitraje—señaló específicamente que esta redacción incluye a las *security for costs*.⁸¹

Esta conclusión es importante para los arbitrajes internacionales con sede en Uruguay. La ley uruguaya sobre arbitraje comercial internacional está basada en la Ley Modelo, e incorpora textualmente esta solución amplia sobre medidas provisionales.⁸²

Con respecto a los extremos que el tribunal arbitral debe controlar para otorgar *security for costs*, distintas autoridades postulan que no deberían ser los mismos que para las medidas provisionales “normales.”⁸³ Reconocidos autores argumentan que no debe acreditarse el cumplimiento de los requisitos típicamente exigidos por la práctica arbitral en materia de medidas provisionales.⁸⁴ Y señalan que, en cambio:

“[E]l tribunal debe sopesar los costos en que incurrirá la parte demandada para defenderse contra un reclamo en el cual no tiene posibilidad de recuperar dichos costos aunque tenga éxito sobre el fondo del asunto, contra el riesgo de paralizar el reclamo legítimo de un demandante que no cuenta con fondos suficientes, posiblemente por la propia conducta de la parte demandada que dio lugar al arbitraje.”⁸⁵

79 Ver CRAIG, L., PARK, W., PAULSSON, J., *International Chamber of Commerce Arbitration*, Tercera Edición, Oceana Publications, 2000, pág. 469.

80 Artículo 26.2.c) del Reglamento de Arbitraje de la UNCITRAL 2010 y artículo 17.2.c) de la Ley Modelo de la UNCITRAL sobre Arbitraje Comercial Internacional (con las enmiendas aprobadas en 2006).

81 Ver reporte de la Sesión N° 47 del Grupo de Trabajo sobre Arbitraje y Conciliación, documento A/CN.9/641, Viena, 10 a 14 de setiembre de 2007, UNCITRAL, 48.

82 Ver artículo 17.3.c) de la ley N° 19.636.

83 Como señala Gary Born, si bien la práctica arbitral sobre los requisitos necesarios para otorgar medidas provisionales no es completamente uniforme, los tribunales arbitrales internacionales suelen requerir: (a) la existencia de un riesgo serio o un daño irreparable para el solicitante de la medida; (b) que la medida deba adoptarse en forma urgente; y (c) que no se prejuzgue sobre el fondo del asunto. Otros tribunales también requieren que la parte solicitante de la medida pruebe que es probable *prima facie* que el laudo sobre el fondo del asunto le sea favorable; que el tribunal posea jurisdicción *prima facie* para entender sobre el fondo del asunto; y que el balance de perjuicios (“*balance of hardships*”) se incline en su favor. Ver BORN, G., *International Commercial Arbitration*, Segunda Edición, Kluwer Law International, 2014, pág. 2468.

84 Ver BLACKABY, N., PARTASIDES, C., *Redfern and Hunter on International Arbitration. Student Version*, Sexta Edición, Oxford University Press, Oxford, 2015, pág. 316. Gary Born parece postular la misma solución. Ver también BORN, G., *International Commercial Arbitration*, Segunda Edición, Kluwer Law International, 2014, pág. 2468, donde el autor parece postular la misma solución.

85 BLACKABY, N., PARTASIDES, C., *Redfern and Hunter on International Arbitration. Student Version*, Sexta Edición,

Si bien no existe un *test* uniforme en la práctica, el criterio primordial al que debe atender el tribunal arbitral es el riesgo de que la parte demandante incumpla una eventual condena en costos—sea porque no quiere o no puede—atendiendo especialmente a su solvencia o disponibilidad de fondos.⁸⁶

En esta línea, las mejores prácticas en materia de *security for costs* publicadas por el CIARB no requieren a los árbitros que controlen los requisitos típicamente exigidos para el otorgamiento de medidas provisionales. Establecen que los árbitros tengan en cuenta los siguientes factores: (i) las probabilidades que tienen la parte demandante y demandada de tener éxito sobre el fondo del asunto; (ii) la posibilidad de la parte demandante de afrontar una condena en costos, así como la disponibilidad de sus activos para una eventual ejecución; y (iii) si, analizando todas las circunstancias del caso, es justo que se ordene a una parte a constituir una garantía para cubrir los costos de su contraparte.⁸⁷

Con respecto al arbitraje comercial internacional, un tribunal arbitral resumió los criterios aplicados en la práctica como sigue: la parte que solicita la medida debe probar (a) que la situación actual es sustancialmente diferente a la existente al momento de la celebración del acuerdo arbitral; y (b) que la situación actual es de tal naturaleza que sería sumamente injusto que se le requiriera a la solicitante continuar en el arbitraje sin la seguridad de esta garantía. Si la parte solicitante prueba estos extremos, el tribunal arbitral puede ordenar *security for costs*, a menos que la parte contra la que se solicita la medida pruebe (c) que dicha medida le impediría acceder a la justicia arbitral por razones que no le son atribuibles; y (d) que ordenar dicha medida sería sumamente injusto a la luz de las circunstancias del caso y los intereses de las partes.⁸⁸ Naturalmente, para obtener *security for costs*, el TPF no debe haber existido al momento en que se celebró el acuerdo arbitral, porque no se cumpliría con (a). El riesgo de que la contraparte no cumpla con una eventual condena en costos debería analizarse al controlar la prueba de (b) y (d).

En materia de arbitraje de inversión, distintos tribunales arbitrales analizaron el cumplimiento de los requisitos típicos de las medidas cautelares para definir si ordenarían a una parte a constituir *security for costs*. Varios tribunales arbitrales han señalado que las *security for costs* sólo pueden ser otorgadas en circunstancias extremas, como cuando existe un riesgo económico elevado para la demandada, o cuando existe mala fe de parte de la demandante.⁸⁹ Y también han concluido que la escasez de activos o recursos, así como las dificultades financieras del demandante no son elementos suficientes por sí

Oxford University Press, Oxford, 2015, pág. 316 (traducción libre).

86 Ver KIRTLEY, W., WIETRZYKOWSKI, K., “Should an Arbitral Tribunal Order Security for Costs When an Impecunious Claimant Is Relying upon Third-Party Funding?”, en *Journal of International Arbitration*, Volumen 30, N° 1, Kluwer Law International, 2013, pág. 20.

87 Ver artículo 1 del documento “International arbitration practice guidelines. Applications for security for costs”, disponible en la página web del CIARB: www.ciarb.org

88 Ver caso CCI No. 10032, Orden Procesal 9, ¶45, citado en VON GOELER, J., *Third-Party Funding in International Arbitration and its Impact on Procedure*, International Arbitration Law Library, Volume 35, Kluwer Law International, 2016, pág. 336.

89 Ver, por ejemplo, *South American Silver Limited (Bermuda) v. El Estado Plurinacional de Bolivia* (caso CPA No. 2013-15), Orden Procesal 10, ¶59. Ver también *Libanaco Holdings Co. Limited v. República de Turquía* (caso CIADI No. ARB/06/8), Decision on Preliminary Issues, ¶57; *Commerce Group Corp. & San Sebastian Gold Mines, Inc. v. República de El Salvador* (caso CIADI No. ARB/09/17), Decision on El Salvador’s application for security for costs, ¶45.

solos para otorgar *security for costs*.⁹⁰ A pesar de lo cual, la solvencia o disponibilidad de fondos de la parte contra la que se solicita la medida sí es un criterio relevante.

Así, el tribunal arbitral CIADI en *RSM v. Santa Lucía*, por ejemplo, analizó el cumplimiento de los requisitos típicamente exigidos para el otorgamiento de una medida cautelar.⁹¹ En el análisis de este tribunal, el hecho de que la parte demandante no tuviera fondos suficientes para pagar una eventual condena en costos fue tenido en cuenta para el otorgamiento de *security for costs*.⁹² La importancia de este fallo en la materia no puede subestimarse: al día de hoy, es el único tribunal arbitral que ha otorgado *security for costs* bajo el Convenio CIADI y su reglamento.

En forma similar, un tribunal arbitral en un caso reciente aplicó los requisitos establecidos por el reglamento de arbitraje de la UNCITRAL del 2010 para el otorgamiento de medidas cautelares.⁹³ Si bien este reglamento no era aplicable al arbitraje, el tribunal consideró que reflejaba la práctica internacional en la materia.⁹⁴ El tribunal señaló que la solvencia de la parte demandante era una “*cuestión central*” de su análisis.⁹⁵

2. TPF y el otorgamiento de *security for costs*

En la práctica, tribunales arbitrales se han preguntado en diversas oportunidades si el hecho de que una parte se valga de TPF debe influir en su decisión de otorgar *security for costs* en su contra.

El asunto cobra relevancia si el tribunal arbitral debe aplicar la regla de que “los costos siguen el resultado.” Esto es: la parte que tiene éxito sobre el fondo del asunto tiene derecho a que se le reembolsen sus costos legales.⁹⁶ Esta regla ha sido consagrada en algunos de los principales reglamentos arbitrales⁹⁷ y leyes sobre arbitraje internacional.⁹⁸

90 Ver *South American Silver Limited (Bermuda) v. El Estado Plurinacional de Bolivia* (caso CPA No. 2013-15), Orden Procesal 10, ¶63.

91 Ver *RSM Production Corporation v. Santa Lucía* (caso CIADI N° ARB/12/10), Decision on Saint Lucia’s request for security for costs, ¶58. El tribunal analizó el cumplimiento de los siguientes requisitos: (i) la existencia de jurisdicción *prima facie* del tribunal para otorgar la medida requerida; (ii) la existencia de un derecho que requiriera ser protegido; (iii) que la medida solicitada fuera necesaria para tutelar ese derecho y debiera ser otorgada en forma urgente para evitar un daño irreparable; y (iv) que el tribunal no prejuzgara sobre el fondo del asunto.

92 Ver *RSM Production Corporation v. Santa Lucía* (caso CIADI N° ARB/12/10), Decision on Saint Lucia’s request for security for costs, ¶86.

93 Ver *Manuel García Armas, Pedro García Armas et al v. La República Bolivariana de Venezuela* (caso CPA No. 2016-08), Orden Procesal No. 9, ¶191.

94 Ver *Manuel García Armas, Pedro García Armas et al v. La República Bolivariana de Venezuela* (caso CPA No. 2016-08), Orden Procesal No. 9, ¶189.

95 Ver *Manuel García Armas, Pedro García Armas et al v. La República Bolivariana de Venezuela* (caso CPA No. 2016-08), Orden Procesal No. 9, ¶208.

96 KRÖLL, S., LEW, J., MISTELIS, L., *Comparative International Commercial Arbitration*, Kluwer Law International, 2003, pág. 600: “Los costos en un arbitraje internacional pueden ser considerables. La parte exitosa tiene, por lo general, el derecho a que se le reembolsen los costos del arbitraje y sus gastos en honorarios. La parte demandada tiene un interés en asegurarse de que podrá recuperar por lo menos una parte de estos costos” (traducción libre).

97 Ver artículo 42 del Reglamento de Arbitraje de la CNUDMI 2010: “Las costas del arbitraje serán a cargo de la parte vencida o las partes vencidas.” Ver también artículo 28 (4) del reglamento de la LCIA, que se refiere a esta regla como un principio general en la materia (“El Tribunal Arbitral basará su decisión sobre los [costos del arbitraje] sobre el principio general de que los costos deberían reflejar el éxito o fracaso de cada parte en el fallo, en el arbitraje, o sobre cada punto [...]”) (traducción libre).

98 En Uruguay, por ejemplo, la ley N° 19.636 (basada en la Ley Modelo UNCITRAL) establece en su artículo 37.1: “[...]”

Y ha sido aplicada por tribunales arbitrales aunque no estén sometidos formalmente a una regla de este tipo.⁹⁹

El derecho de la parte gananciosa a que su contraparte cubra sus costos legales se frustra si la contraparte no cuenta con fondos propios suficientes para hacer frente a su obligación. De esta forma, la parte demandada puede solicitar al tribunal arbitral que requiera a la parte demandante que constituya *security for costs* para cubrir sus eventuales costos.

Ahora bien, el hecho de que una parte se valga de TPF, ¿es un indicio de que esta parte no podría hacer frente a una condena adversa en costos?; ¿es motivo suficiente para que el tribunal arbitral otorgue *security for costs*?

Gary Born argumenta que cuando una parte parece no tener activos para cubrir los costos del arbitraje, pero se vale de TPF para continuar con el arbitraje, existe un fuerte argumento *prima facie* a favor del otorgamiento de *security for costs*.¹⁰⁰ En la misma línea, podría argumentarse que los demandantes suelen recurrir a TPF cuando no tienen recursos o activos propios para financiar sus costos legales, y que la constitución de una garantía permitiría evitar el riesgo de que el demandante incumpla una eventual condena en costos.¹⁰¹

Sin embargo, la mera existencia de TPF no significa que la parte financiada no podría pagar una eventual condena en costos. Las partes pueden acudir a TPF por diversas razones, no solo por falta de fondos (e.g. mantener liquidez; compartir riesgos).¹⁰² También podría argumentarse que la aplicación de un estándar bajo para otorgar este tipo de medidas cautelares podría limitar el acceso a la justicia arbitral.¹⁰³ Por lo tanto, que la parte demandante recurra a financiamiento de un tercero no implica de por sí que deba hacerse lugar automáticamente a una solicitud de *security for costs*.

En este sentido, a los efectos de otorgar *security for costs*, los tribunales arbitrales por lo general requieren que la existencia de TPF sea complementada con otra prueba de que la parte contra la que se solicitó la medida no podría o no querría cumplir con una eventual condena en costos.

Así, el tribunal arbitral en *South American Silver v. Bolivia* señaló que la existencia de TPF—si bien es un elemento a tener en cuenta—no es suficiente por sí sola para ordenar la constitución de *security for costs* y no prueba que la demandante no podría pagar una

las costas del arbitraje serán de cargo de la parte vencida. Sin embargo, el tribunal arbitral podrá prorratear cada uno de los elementos de estas costas entre las partes si decide que el prorrateo es razonable, teniendo en cuenta las circunstancias del caso." Ver también el artículo 61 (2) de la English Arbitration Act de 1996.

99 Ver *Phillip Morris Brands SÁRL, Phillip Morris Products S.A. y Abal Hermanos S.A. v. República Oriental del Uruguay* (caso CIADI N.º ARB/10/7), Laudo, 585-588.

100 Ver BORN, G., *International Commercial Arbitration*, Segunda Edición, Kluwer Law International, 2014, pág. 2496.

101 Ver HARWOOD, M., BATIFORT, S., TRAHANAS, C., "Third-party funding: security for costs and other key issues", en LEGUM, B. (ed.), *Investment treaty arbitration review*, Segunda Edición, The Law Reviews, 2017, pág. 105.

102 Ver "Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration", The ICCA Reports No. 4, Abril 2018, pág. 20.

103 Ver HARWOOD, M., BATIFORT, S., TRAHANAS, C., "Third-party funding: security for costs and other key issues", en LEGUM, B. (ed.), *Investment treaty arbitration review*, Segunda Edición, The Law Reviews, 2017, pág. 108.

condena en costos. La solución contraria, sostuvo el tribunal, incrementaría el riesgo de bloquear reclamos fundados y el acceso a la justicia arbitral.¹⁰⁴

En *García Armas v. Venezuela*, el tribunal arbitral notó que el tercero financiador no asumió responsabilidad alguna por una eventual condena en costos contra la parte financiada. Estos términos del acuerdo de financiación, junto con la falta de prueba sobre la solvencia de la demandante, llevaron a que el tribunal ordenara la constitución de *security for costs*.¹⁰⁵

En *RSM v. Santa Lucía*, el tribunal arbitral analizó la solvencia de la parte demandante para hacer frente a una eventual condena en costos, teniendo en cuenta la existencia de TPF. Sin embargo, el factor determinante para que el tribunal ordenara la constitución de *security for costs*, fue que el inversor tenía antecedentes de incumplir condenas en costos en otros arbitrajes.¹⁰⁶

En materia de arbitraje comercial, como se vio, la existencia de un cambio sustancial en las circunstancias desde la celebración del acuerdo arbitral es un requisito típicamente exigido para el otorgamiento de *security for costs*. Un tribunal arbitral CCI se preguntó en un caso de 2012 si la existencia de TPF cumplía con este requisito. El tribunal concluyó que sí, basándose esencialmente en que el acuerdo de financiamiento excluía el pago de costos a la parte demandada, y otorgaba al financiador un derecho de rescisión unilateral.¹⁰⁷

En definitiva, los antecedentes muestran claramente que la mera existencia de TPF no es la circunstancia excepcional requerida para otorgar *security for costs*. Sin embargo, sí es un factor a tener en cuenta. La existencia de TPF junto a otras circunstancias que evidencien la imposibilidad del demandante para hacer frente a una condena en costos, podría llevar al tribunal arbitral a ordenar la constitución *security for costs*. Entre estas circunstancias, el texto mismo del acuerdo de financiación es fundamental.

Esta práctica ha sido recogida en el reciente acuerdo de libre comercio entre la Unión Europea y Vietnam, al establecer que el tribunal arbitral deberá tener en cuenta la existencia de TPF a la hora de otorgar *security for costs*.¹⁰⁸

104 Ver *South American Silver Limited (Bermuda) v. El Estado Plurinacional de Bolivia* (caso CPA No. 2013-15), Orden Procesal 10, ¶¶76-77. Ver también *EuroGas Inc. y Belmont Resources Inc. v. República de Eslovaquia* (caso CIADI No. ARB/14/14), Orden Procesal 3, ¶123.

105 Ver *Manuel García Armas, Pedro García Armas et al v. La República Bolivariana de Venezuela* (caso CPA No. 2016-08), Orden Procesal No. 9, ¶¶224-227.

106 Ver *RSM Production Corporation v. Santa Lucía* (caso CIADI N° ARB/12/10), Decision on Saint Lucia's request for security for costs, ¶¶77-83. Ver también opinión concurrente del árbitro Gavan Griffith, ¶18. El árbitro señaló que, en su opinión, una vez probada la existencia de TPF, recae sobre la parte financiada la carga de probar por qué *no* debería constituir *security for costs*.

107 Ver *X v. Y y Z*, caso CCI, Orden Procesal del 3 de agosto de 2012, citado en VON GOELER, J., *Third-Party Funding in International Arbitration and its Impact on Procedure*, International Arbitration Law Library, Volume 35, Kluwer Law International, 2016, págs. 346-349. El autor critica la conclusión del tribunal, señalando que la demandante era insolvente desde el principio—por lo que no existiría el cambio de circunstancias requerido—y que la lectura del tribunal del acuerdo de financiamiento fue errónea, porque no otorgaba un derecho de rescisión unilateral.

108 Ver artículo 3.37 (3) del acuerdo de libre comercio entre la Unión Europea y Vietnam.

IV. Conclusiones.

El financiamiento de terceros o *third party funding* ya es una práctica difundida en el arbitraje comercial internacional y en el arbitraje de inversión. Pero el debate sobre si su difusión es deseable continúa abierto entre las autoridades.

Es indudable que, en ciertas oportunidades, el TPF permite a una parte con dificultades financieras participar de un proceso arbitral como si fuera perfectamente solvente. En estos casos, el TPF es un instrumento que garantiza el acceso a la justicia arbitral.

Pero en otros casos, el TPF expone a la contraparte de la parte financiada a prácticas abusivas. La contraparte puede quedar expuesta a un “hit-and-run” arbitral—una situación en la que nadie se hará cargo de un eventual fallo sobre los costos contra la parte financiada. También se ha sostenido que el TPF puede incentivar la presentación de demandas frívolas o exageradas, que no hubieran sido presentadas si la demandante no estuviera financiada por un tercero. Esta es la faceta negativa del TPF.

Consideramos que no es posible decidir en forma abstracta si el TPF es beneficioso o perjudicial para la práctica del arbitraje internacional. Los árbitros deberán analizar las circunstancias del caso concreto y tener en cuenta las dos caras de la moneda. Sin dudas, el acceso a la justicia arbitral es un valor tutelable. Esto no quiere decir, sin embargo, que los árbitros deban verificar en cada caso que la parte financiada tenía dificultades financieras, porque el TPF puede cumplir otras funciones. Lo fundamental es que los árbitros mantengan el equilibrio entre ambas partes: los árbitros no pueden permitir a la parte financiada acceder a lo que Gavan Griffith definió como el paraíso de los apostadores—cara gano, cruz no pierdo.

Así, frente a la existencia de TPF, deben tomarse las medidas necesarias para mitigar sus facetas negativas. En particular, los árbitros y las partes deben tener en cuenta la existencia de TPF cuando realicen sus revelaciones. Los árbitros también deberán tener en cuenta la existencia de TPF como un factor relevante para ordenar la constitución de *security for costs*. Atendiendo a las circunstancias del caso en concreto, los árbitros también deberán considerar la posibilidad de obligar a una o ambas partes a revelar (i) si recurrieron a TPF, (ii) la identidad del financiador, y (iii) detalles sobre el acuerdo de financiamiento.

Consideramos que no es necesario que las normas aplicables contemplen específicamente la existencia de TPF y las medidas que los árbitros pueden tomar frente a esta situación. En caso de que no existan normas específicas al respecto, los árbitros pueden basarse en sus facultades amplias para ordenar el proceso. También en su deber de velar por la integridad y la transparencia del procedimiento arbitral, y por la ejecutabilidad del laudo.

Bibliografía

BLACKABY, N., PARTASIDES, C., *Redfern and Hunter on International Arbitration. Student Version*, Sexta Edición, Oxford University Press, Oxford, 2015.

BORN, G., *International Commercial Arbitration*, Segunda Edición, Kluwer Law International, 2014.

COMMISSION, J., "How much does an ICSID arbitration cost? A snapshot of the last five years", disponible en *Kluwer Arbitration Blog*: arbitrationblog.kluwerarbitration.com.

CRAIG, L., PARK, W., PAULSSON, J., *International Chamber of Commerce Arbitration*, Tercera Edición, Oceana Publications, 2000.

DARWAZEH, N., LELEU, A., "Disclosure and security for costs or how to address imbalances created by third-party funding", en *Journal of International Arbitration*, volumen 33, Kluwer Law International, 2016.

EBERHARDT, P., OLIVET, C., "Profiting from injustice. How law firms, arbitrators and financiers are fuelling an investment arbitration boom", Corporate Europe Observatory and the Transnational Institute, 2012.

FERNÁNDEZ MASIÁ, E., "La Financiación por Terceros en el Arbitraje Internacional. Third Party Funding in International Arbitration", en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, volumen 8, N° 2, 2016.

GAILLARD, E., SAVAGE, J. (eds.), *Fouchard, Gaillard, Goldman on International Commercial Arbitration*, Kluwer Law International, La Haya, 1999.

GAUKRODGER, D., GORDON, K., "Investor-State Dispute Settlement: a scoping paper for the investment policy community", *OECD Working Papers on International Investment* 2012/03.

GU, W., "Security for Costs in International Commercial Arbitration", en *Journal of International Arbitration*, volumen 22, N° 3, Kluwer Law International, 2005.

HARWOOD, M., BATIFORT, S., TRAHANAS, C., "Third-party funding: security for costs and other key issues", en LEGUM, B. (ed.), *Investment treaty arbitration review*, Segunda Edición, The Law Reviews, 2017.

KIRTLEY, W., WIETRZYKOWSKI, K., "Should an Arbitral Tribunal Order Security for Costs When an Impecunious Claimant Is Relying upon Third-Party Funding?", en *Journal of International Arbitration*, Volumen 30, N° 1, Kluwer Law International, 2013.

KRÖLL, S., LEW, J., MISTELIS, L., *Comparative International Commercial Arbitration*, Kluwer Law International, 2003.

MOSES, M., *The Principles and Practice of International Commercial Arbitration*, Segunda Edición, Cambridge University Press, Nueva York, 2016.

PARK, W., ROGERS, C., "The arbitration agreement and arbitrability, third-party funding in international arbitration: The ICCA-Queen Mary Task Force", en *Austrian Yearbook on International Arbitration*, N° 113, 2015.

VON GOELER, J., *Third-Party Funding in International Arbitration and its Impact on Procedure*, International Arbitration Law Library, Volume 35, Kluwer Law International, 2016.

WAINCYMER, J., *Procedure and evidence in International Arbitration*, Kluwer Law International, 2012.

"Report of the ICCA-Queen Mary task force on third-party funding in international arbitration", The ICCA Reports No. 4, Abril 2018.

NOVEDADES Y REFLEXIONES SOBRE EL ACCESO A LOS MEDICAMENTOS DE ALTO COSTO

MATHÍAS NICOLÁS ROJAS RODRÍGUEZ* Y AGUSTÍN MARCHESANO SARRIES**

RESUMEN: Se analizan novedades en materia de amparos sanitarios, a luz de los últimos fallos en Uruguay. En este sentido, en primer lugar se trata el nuevo procedimiento abreviado para solicitar medicamentos ante el Ministerio de Salud Pública que establece un listado de medicamentos taxativos a diferencia de los procedimientos anteriores. En segundo lugar, se referirá a la nueva interpretación del concepto de “carente de recursos”, que brinda un alcance que permitiría acceder a los medicamentos a personas por vía de amparo y podría establecer el co-pago del medicamento en el caso concreto. En tercer lugar, la consideración del principio de sustentabilidad por los tribunales uruguayos, en tanto se encuentra en consideración de los Tribunales, aunque realizando distintas valoraciones sobre el mismo.

PALABRAS CLAVE: Amparo – Medicamentos – Procedimiento abreviado – Carencia de recursos – Sustentabilidad

ABSTRACT: This paper analyzes new developments in the field of health assistance, in the light of recent judicial rulings in Uruguay. It addresses, first, the new abbreviated procedure for requesting pharmaceuticals from the Ministry of Health, which establishes a limited list of drugs, unlike the previous procedures. Second, it refers to the new interpretation of the concept of "lack of resources," whose scope would allow persons to access drugs via government assistance and could establish co-payment for medications on a case-by-case basis. Third, it looks at the principle of sustainability, insofar as the Uruguayan courts have recently come to different assessments on the subject.

KEY WORDS: Assistance – Pharmaceuticals – Abbreviated procedure – Lack of resources - Sustainability

I – Introducción

Con anterioridad, uno de los autores publicó un trabajo titulado “Un estudio de la jurisprudencia en materia de amparo sanitario”¹, el que consistió en el análisis de los aspectos más relevantes, argumentos más utilizados, tendencias y reglas jurisprudenciales en materia de acciones de amparo relativas a prestaciones de salud.

* Estudiante de Abogacía en la Universidad de Montevideo. Procurador en FERRERE Abogados, departamento de Salud, Farmacia, Alimentos, IP & Entertainment. ORCID id: <http://orcid.org/0000-0001-9539-2833>. mathias.rojas17@gmail.com

** Abogado egresado de la Universidad de la República. Cursante del Posgrado en Asesoramiento Corporativo en la Universidad de Montevideo. Maestrando en Derecho Sanitario y Bioética en la Universidad de Castilla-La Mancha. Docente de Derecho Civil en la Facultad de Derecho y en la Facultad de Ciencias Económicas y Administración de la Universidad de la República. Asociado en FERRERE Abogados, departamento de Salud, Farmacia, Alimentos, IP & Entertainment. ORCID id: <http://orcid.org/0000-0002-6557-9493>. agustin.marchesano@gmail.com

1 ROJAS RODRÍGUEZ, Mathías Nicolás. *Un estudio de la jurisprudencia en materia de amparo sanitario*. Revista de Derecho y Tribunales N° 31. Amalio M. Fernández, pp. 175 a 192.

Tiempo después, ambos autores publicaron otro trabajo², mediante el que se sintetizaron los nuevos aspectos y tendencias en materia de amparo sanitario, como ser el procedimiento abreviado para el acceso a medicamentos no incluidos en el Formulario Terapéutico de Medicamentos, el plazo de caducidad para interposiciones de acciones de amparo, el acceso a medicamentos no registrados en nuestro país, así como las acciones llevadas a cabo por el Estado para limitar el acceso a los medicamentos u otras prestaciones de alto costo.

Hoy nos proponemos realizar una nueva entrega con el objetivo de dar a conocer algunas novedades que se han suscitado en el último tiempo en relación al acceso a los medicamentos y otras prestaciones de salud de alto costo, así como reflexionar sobre algunas cuestiones que han estado presentes en relación a la temática.

II - El nuevo procedimiento abreviado. La eliminación del procedimiento abreviado para el acceso a medicamentos no incluidos en el Formulario Terapéutico de Medicamentos

En diciembre de 2018 el Ministerio de Salud Pública (MSP) anunció que se incorporaría de manera progresiva al Formulario Terapéutico de Medicamentos (FTM) 11 nuevos medicamentos para determinadas indicaciones y nuevas indicaciones para medicamentos ya incluidos, tratamientos que serán financiados a través del Fondo Nacional de Recursos (FNR). Estos medicamentos e indicaciones son los que se detallan a continuación:

Medicamento	Indicación
Abiraterona	Cáncer de próstata metastásico homono-refractario
Vemurafenib + Cobimetinib	Melanoma avanzado con mutación BRAF V600E
Azacitidina	Desórdenes mielodisplásicos de riesgo alto
Azacitidina	Leucemia Aguda Mieloblástica (LAM). Pacientes mayores de 65 años no candidatos a tratamiento intensivo
Bendamustina	Leucemia Linfoide Crónica (LLC)
Inhibidor de la Tirosinkinasa de Bruton o Inhibidor de la BCL-2	Leucemia Linfoide Crónica (LLC). Pacientes con delección 17p
Bendamustina	Linfoma no Hodgkin (LNH) Linfoma folicular, linfoma marginal, linfoma de manto
Ibrutinib	Linfoma no Hodgkin (LNH) Linfoma de manto recaído/refractario
Eltrombopag	Púrpura Trombocitopénica Idiopática. Crónico, refractario a otros tratamientos
Omalizumab	Asma muy severa atópica IgE mediada
Pirfenidona	Fibrosis pulmonar idiopática. Severa

2 ROJAS RODRÍGUEZ, Mathías Nicolás; MARCHESANO SARRIES, Agustín. *El amparo sanitario: nuevos aspectos y tendencias*. Revista de Derecho y Tribunales N° 35. Amalio M. Fernández, pp. 105 a 124.

Fingolimod	Esclerosis múltiple en segunda línea
Anti TNF	Psoriasis. Severa, resistente al tratamiento convencional
Rituximab	Granulomatosis con poliangeitis (Wegener) (GPA) y poliangeitis microscópica, activa y grave
Lenalidomida	Mieloma múltiple. Terapia de mantenimiento por dos años

Para llevar a cabo esta acción progresiva, se dio apertura a un período de transición, creando un mecanismo para que los pacientes pudieran acceder a dichos fármacos a pesar de no estar incluidos aún en el FTM.

En ese sentido, el 14 de diciembre el MSP dictó la Ordenanza N° 1183 mediante la cual se aprobó un procedimiento administrativo abreviado para las peticiones que tengan por objeto la solicitud de suministro de dichos medicamentos para esas indicaciones determinadas (indicadas en su Anexo I). Asimismo, la Ordenanza N° 1183/018 revoca expresamente la Ordenanza N° 692 de 26 de agosto de 2016.

Como se recordará, la Ordenanza N° 692/016 había aprobado modificaciones al procedimiento abreviado aprobado por la Ordenanza N° 882/015 para las peticiones que tuvieran como objeto la solicitud del suministro de cualquiera de las prestaciones no comprendidas en el Plan Integral de Atención a la Salud (FTM-PIAS-Estudios Diagnósticos)³. Este procedimiento ha sido eliminado.

El procedimiento abreviado actualmente vigente (Ordenanza N° 1183/018) se encuentra limitado a una lista taxativa de medicamentos para indicaciones determinadas específicamente, no pudiendo iniciarse el procedimiento para la solicitud de otras prestaciones no incluidas en el Plan Integral de Atención a la Salud (FTM-PIAS-Estudios Diagnósticos), ya sean medicamentos, dispositivos terapéuticos u procedimientos asistenciales. Estos medicamentos e indicaciones son los siguientes:

Medicamento	Indicación
Vemurafenib + Cobimetinib	Melanoma avanzado con mutación BRAF V600E
Azacitidina	Desórdenes mielodisplásicos de riesgo alto
Bendamustina	Leucemia Linfoide Crónica con tratamiento con Rituximab
Inhibidor de la Tirosinkinasa de Bruton o Inhibidor de la BCL-2	Leucemia Linfoide Crónica (LLC). Pacientes con delección 17p
Ibrutinib	Linfoma de manto recaído/refractario
Eltrombopag	Púrpura Trombocitopénica Idiopática. Crónico, refractario a otros tratamientos
Omalizumab	Asma muy severa atópica IgE mediada

³ En el trabajo de nuestra autoría titulado “El amparo sanitario: nuevos aspectos y tendencias”, se analiza el procedimiento abreviado aprobado por la Ordenanza N° 882/015 con las modificaciones introducidas por la Ordenanza N° 692/016.

Pirfenidona	Fibrosis pulmonar idiopática. Severa
Fingolimod	Esclerosis múltiple en segunda línea
Anti TNF	Psoriasis severa, resistente al tratamiento convencional
Rituximab	Granulomatosis con poliangeitis (Wegener) (GPA) y poliangeitis microscópica, activa y grave
Lenalidomida	Mieloma múltiple, terapia de mantenimiento por dos años

Causalmente, los medicamentos que pueden solicitarse a través del nuevo procedimiento coinciden casi en su totalidad con aquellos que el MSP anunció que progresivamente serán incluidos al FTM. Por esta razón, la Ordenanza N° 1183/018 prevé expresamente que *“se mantendrá vigente hasta el que el Fondo Nacional de Recursos apruebe la normativa de cobertura para las indicaciones clínicas que se incorporen al FTM”*. Es decir, se trata de un procedimiento con vigencia limitada y con una clara tendencia a desaparecer, si es que el MSP cumple con su promesa e incorpora estos medicamentos al FTM.

Debemos mencionar que por Ordenanza N° 277 de 19 de marzo de 2019, el MSP incorporó al FTM tres de los once medicamentos anunciados en diciembre pasado:

Medicamento	Indicación
Omalizumab	Asma alérgica severa no controlada
Pirfenidona	Fibrosis pulmonar idiopática
Fingolimod	Esclerosis múltiple en segunda línea

Esto indica que el procedimiento abreviado ya no es aplicable a dichos medicamentos por encontrarse estos tratamientos incluidos en el FTM.

Es claro que el MSP eliminó el procedimiento abreviado existente hasta diciembre de 2018 y creó uno parecido pero sumamente limitado a unos pocos medicamentos para indicaciones taxativamente establecidas. Entonces nos preguntamos, ¿qué sucede con las demás prestaciones no incluidas en el FTM-PIAS? ¿Cómo pueden acceder a ellas los pacientes? ¿Cuál es procedimiento que deben seguir para solicitarlas?

Tratándose de prestaciones no alcanzadas por la Ordenanza N° 1183/018, es decir, otros medicamentos, dispositivos médicos o procedimientos no incluidos en el FTM ni en la Ordenanza, o para los medicamentos incluidos en la Ordenanza pero para indicaciones no incluidas en la misma, el paciente tiene las siguientes alternativas:

- (i) Iniciar una petición calificada ante el MSP, conforme a los art. 30 y 318 de la Constitución y el Decreto N° 500/991;
- (ii) iniciar directamente por vía judicial una acción de amparo prevista en la ley N° 16.011, en caso que la petición calificada por las circunstancias fuere claramente ineficaz para la protección del derecho del paciente.

Es importante hacer notar que ante una petición calificada, el MSP tiene un plazo de 150 días para resolver y, en caso que no se pronuncie dentro de dicho plazo, se tendrá por configurada una denegatoria ficta⁴. En ese caso, el peticionante podría interponer recursos de revocación ante el MSP y jerárquico ante el Poder Ejecutivo, para lo cual la Administración cuenta con un plazo total de 200 días para resolver; si no lo hiciera en ese plazo, se configuraría una denegatoria ficta, permitiendo al peticionante accionar la nulidad del acto ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Tratándose de pacientes que, debido a su patología, en la gran mayoría de las ocasiones requieren el medicamento con urgencia, la petición calificada podría resultar un medio ineficaz para la protección de su derecho.

Por último, cabe destacar que, más allá de lo explicado, el nuevo procedimiento abreviado plantea algunas diferencias en relación al anterior, las que detallamos a continuación:

	Anterior procedimiento abreviado (Ordenanzas MSP N° 882/015 y 692/016)	Nuevo procedimiento abreviado (Ordenanza MSP N° 1183/018)
¿A qué prestaciones alcanza?	Todas las no comprendidas en el Plan Integral de Atención a la Salud (FTM-PIAS-Estudios Diagnósticos)	Únicamente los medicamentos e indicaciones listados en el Anexo I
¿Dónde se inicia el trámite?	En las Oficina de Atención al Usuario del MSP	No especifica dónde debe iniciarse*
¿Qué documentación se debe presentar?	Carta dirigida al Ministro con datos identificatorios del paciente; Informe del médico tratante, incluyendo: (i) resumen de la historia clínica con información sobre tratamientos farmacológicos o no farmacológicos realizados en forma previa; (ii) información científica que fundamente el tratamiento propuesto frente a las opciones previstas en el FTM-PIAS; Informe del Director Técnico de la institución, que contenga: (i) una comparación de costos estimados para las alternativas terapéuticas si las hubiera; (ii) los costos y el impacto económico de asumir la prestación.	Carta dirigida al Ministro con datos identificatorios del paciente; Copia íntegra de la historia clínica; Indicación del médico tratante**.

4 Art. 318 de la Constitución de la República Oriental del Uruguay.

¿Quién resuelve la petición?	La petición era resuelta por el Ministro previo análisis e informe de una Comisión Técnica Asesora, la que podía: (i) recabar informes o asesorías complementarias; (ii) considerar situación económica del paciente; (iii) requerir participación de otros profesionales; (iv) comunicarse y/o reunirse con el médico tratante y Director Técnico de la institución.	La petición la resuelve el Ministro previo análisis y dictamen de la Dirección General de la Salud, la que podrá: (i) tener en cuenta las indicaciones y los criterios postulados por las distintas Cátedras de la Facultad de Medicina de la Universidad de la República; (ii) recabar los asesoramientos técnicos que estime pertinentes ^{**} .
Confidencialidad de la información	Se preveía expresamente la confidencialidad de la información del peticionante	No se encuentra previsto expresamente la confidencialidad de la información del peticionante. Sin embargo, esta información es considerada confidencial por tratarse de datos sensibles relativos a la salud de las personas ^{***} .

* Damos por hecho que debe presentarse en las oficinas del MSP, pero ¿en qué lugar específicamente? ¿en Mesa de Entrada o Atención al Usuario? ¿en qué horario se podría presentar?

** Resulta lógico que el MSP no solicite información económica en relación al tratamiento, ya que respecto a los medicamentos que están alcanzados por la nueva Ordenanza el MSP ya realizó la evaluación económica correspondiente.

*** Es entendible que no exista participación de una Comisión Técnica Asesora en la medida que el MSP ya realizó la evaluación técnica y económica de los medicamentos para esas indicaciones.

**** De acuerdo al art. 10 de la ley N° 18.381, se considera información confidencial a los datos personales que requieran previo consentimiento informado, entre los que están alcanzados los datos relativos a la salud de las personas (art. 18 de la ley N° 18.331).

III – Ser “carentes de recursos suficientes” y la posibilidad de co-financiación entre el paciente y el Estado

Hasta fines de 2018, la jurisprudencia era constante en materia de amparos sanitarios en cuanto a condenar a la financiación total del medicamento, dispositivo terapéutico o procedimiento asistencial, o por el contrario desestimar la demanda en todos sus términos. Así, el resultado podía ser: (i) acceder al medicamento; o (ii) no acceder al medicamento.

Sin embargo, recientemente se presentó un nuevo giro interpretativo del artículo 44 de la Constitución. Mediante la Sentencia N° 102/2018⁵ se condenó “al Ministerio de Salud Pública a costear el 75% (setenta y cinco por ciento) del precio del medicamento OSIMERTINIB...en plazo de 7 días hábiles y por el término que indique su médico tratante, XXX, quién deberá comunicar el cese del tratamiento”.

Motivó este fallo que el MSP, en su contestación de demanda, sugirió co-financiar el medicamento indicando que la actora “no es de escasos recursos”.

En este contexto, el juez actuante señaló: “Creemos que la solicitud de la demandada y lo señalado en los alegatos de la parte actora respecto a la posibilidad de afrontar parte del costo del

5 Dictada por el Juzgado Letrado de lo Contencioso Administrativo de 3° Turno.

medicamento, son de ponderación en la búsqueda de una solución para su acceso el que permitiría otorgarle beneficios en sobrevida libre de progresión según manifestó el médico tratante”.

Para considerar la interpretación en análisis es inevitable volver a analizar el inciso final del artículo 44 de nuestra Carta, el que dispone: “El Estado **proporcionará gratuitamente** los medios de prevención y de asistencia **tan sólo** a los indigentes o carentes de recursos suficientes”.

Las expresiones destacadas en la norma nos parece que son los principales puntos a analizar en relación a esta cuestión:

(i) Se establece una obligación del Estado consistente en proporcionar gratuitamente el medicamento o producto médico.

(ii) El Estado asume esta obligación únicamente frente a indigentes o carentes de recursos suficientes.

En este punto, es conveniente recordar que se trata de dos grupos distintos: indigentes por un lado y carentes de recursos suficientes por otro.

Así lo ha entendido VAN ROMPAEY: “la utilización en el inc. 2do. del Art. 44 de la Carta de la conjunción disyuntiva ‘o’ entre los vocablos ‘indigentes’ y ‘carente de recursos’, implica la diferencia o contenido significativo diverso entre los dos grupos de personas a que hace referencia la norma, descartándose la idea de equivalencia o sinonimidad”⁶.

En igual sentido, RISSO FERRAND expone que el inciso en cuestión reconoce “que existen sujetos indigentes, o que sin estar en la indigencia carecen de recursos suficientes para asistirse, a éstos y solo a éstos, el Estado les brindará asistencia gratuita”⁷.

Asimismo, RODRÍGUEZ GALUSSO, indica que “el Estado debe proporcionar los medios de prevención y asistencia no solo a los indigentes sino también a aquellas personas que carecen de los recursos necesarios. Esto implica entonces que una persona que en la mayoría de los casos no sería catalogada como indigente, sino lo contrario, una vez que demuestre que carece de los recursos necesarios para afrontar los costos de un tratamiento médico, puede exigirle al Estado que le proporcione los medios de prevención y asistencia que la enfermedad de que se trate requieran”⁸.

Incluso puede subdividirse en las siguientes hipótesis, tal como lo establece el TAF 2º: “La garantía funciona: a) ante la falta de recursos económicos suficientes de una persona para afrontar la contraprestación económica de la prestación del servicio de asistencia sanitaria que brinda el proveedor; y b) ante la falta de recursos económicos suficientes de un usuario para

6 VAN ROMPAEY, L., Algunas reflexiones sobre el Derecho a la salud y su judicialización, en *Judicatura*, número 52, Montevideo, 2012.

7 RISSO FERRAND, M., *Derecho Constitucional*, t.I, Ed. FCU, Montevideo, 2015, pág.524.

8 RODRÍGUEZ GALUSSO, A., El alcance del derecho fundamental a vivir una vida digna, en *Estudios Jurídicos*, n° 6, Universidad Católica del Uruguay, Montevideo, 2009, pág. 305. En igual sentido, puede verse: DÍAZ FERNÁNDEZ, H., El amparo sanitario en el Derecho uruguayo. Aportes básicos para su sistematización, en *Revista Crítica de Derecho Privado*, n° 11, Montevideo, 2014, pág. 896; BLENGIO VALDÉS, M., Salud, acceso a medicamentos y bioética, en *Revista de Derecho Público*, año 24, número 48, Montevideo, 2015, pág. 16

afrontar la contraprestación económica extra, de una prestación específica necesaria para su asistencia sanitaria integral y de calidad (medicamentos, tecnología médica, etc.), que debería cubrir el usuario por no encontrarse esa prestación dentro de la cobertura legal mínima que debe prestar el proveedor”⁹.

Por tanto, debe descartarse la interpretación que entienda que el Estado no asume ninguna obligación si se trata de una persona que no es indigente y posee algún tipo de recursos. Si la persona no es indigente y posee recursos, se debe entrar en un segundo análisis: si es o no carente de recursos **suficientes**.

En relación al fallo en análisis, consideramos que la cuestión principal se encuentra en evaluar si es “*carente de recursos suficientes*” una persona que podría abonar parte del costo del medicamento.

Para definir si la persona se encuentra comprendida en la categoría es necesario tener presente el costo del medicamento o prestación que se solicita, en la medida que dicho costo cotejado con los recursos de los que puede disponer la persona permitirá determinar si estos últimos son “*suficientes*” para abonar el medicamento o prestación.

Si se concluye que estos recursos no son suficientes, la persona se encontrará amparada por la Carta y por tanto el Estado le “*proporcionará gratuitamente los medios de prevención y de asistencia*”.

Otro análisis es si puede considerarse a todas las personas como “*carente de recursos suficientes*” en la misma medida.

Una interpretación absolutamente literal de la norma podría llevar a afirmar que el hecho de no poder costear la totalidad significa automáticamente la gratuidad del medicamento. Sin embargo, dicha conclusión parecería una interpretación aislada y poco razonable.

Consideramos más conveniente interpretarlo en aplicación del principio de razonabilidad, tal y como lo hace CERETTA al señalar que “*si el Legislador ha querido garantizar el acceso a aquellos cuyos recursos económicos no se lo permiten, es razonable pensar que también la garantía del Estado resulta en la medida de la carencia... habrá ciudadanos que requieran del Estado una contribución integral desde el punto de vista económico para acceder a la prestación de salud que necesitan; y otros que solo necesitaran que se completen sus posibilidades con el aporte estatal*”¹⁰.

En conclusión, el artículo 44 de la Constitución:

- (i) No exige una carencia absoluta de recursos;
- (ii) Obliga al Estado a proporcionar gratuitamente la asistencia en caso que la persona cuenta con recursos pero estos son insuficientes;

⁹ Sentencia 89/2018 del Tribunal de Apelaciones de Familia de 2º Turno. Disponible en *Base de Jurisprudencia Nacional Pública*.

¹⁰ CERETTA, J., Comentario a sentencia que condena a un copago, J. en materia de medicamentos de alto costo, en *Tribuna del Abogado*, número 220, Montevideo, 2019, pág. 31.

- (iii) En la medida de las posibilidades económicas del paciente, esta obligación del Estado puede implicar proporcionar la totalidad de la prestación o una ayuda por parte del Estado para complementar sus posibilidades y permitirle acceder a la prestación.

IV – Sobre el principio de sustentabilidad del sistema

En las últimas sentencias, así como en distintas instancias donde se trató el acceso a los medicamentos de alto costo, se ha mencionado el principio de sustentabilidad del sistema como un principio que podría verse vulnerado en sentencias que condenen a entregar medicamentos.

El mencionado principio no tiene fuente constitucional, sino que su fuente es legal. En este sentido, el artículo 3 de la ley N° 18.211 establece, entre otros, que “*Son principios rectores del Sistema Nacional Integrado de Salud:...*”

C) La cobertura universal, la accesibilidad y la sustentabilidad de los servicios de salud.

K) La eficacia y eficiencia en términos económicos y sociales.

L) La sustentabilidad en la asignación de recursos para la atención integral de la salud.

Entendemos que el fundamento normativo podría encontrarse en la citada disposición, no obstante, no debe dejar de leerse la misma en su totalidad y apreciar que también se encuentran establecidos, otros principios como:

B) La intersectorialidad de las políticas de salud respecto del conjunto de las políticas encaminadas a mejorar la calidad de vida de la población.

D) La equidad, continuidad y oportunidad de las prestaciones.

E) La orientación preventiva, integral y de contenido humanista.

F) La calidad integral de la atención que, de acuerdo a normas técnicas y protocolos de actuación, respete los principios de la bioética y los derechos humanos de los usuarios.

Como podrá notarse, la norma proporciona principios que aisladamente podrían dar pie a restringir el derecho a la salud, pero también otros que permiten llegar a la solución opuesta.

En este sentido, podría confrontarse: (i) cobertura universal con sustentabilidad; (ii) eficacia y eficiencia en términos económicos con orientación de contenido humanista; (iii) sustentabilidad en la asignación con equidad y calidad integral; o (iv) eficiencia y eficacia en términos económicos con una calidad integral que respete los principios de la bioética y los derechos humanos de los usuarios.

Por tanto, debería considerarse que cuanto se invoca la sustentabilidad del sistema deberían tenerse presentes dos aspectos: (i) que su fuente es legal y no constitucional; y (ii) que debe interpretarse conjuntamente con los demás principios indicados en la misma norma, así como en concordancia con el ordenamiento jurídico en general, donde se destaca el protagonismo de la Constitución, que podría ser la que resuelva una posible colisión de los principios establecidos en el artículo 3 de la ley N° 18.211.

Nos interesa mencionar cuál ha sido la postura de los Tribunales con respecto a este denominado principio de sustentabilidad, destacando que normalmente se ha entendido que no se encuentra probado un riesgo a la sustentabilidad del sistema o que los argumentos económicos no pueden ser fundamento para negar el acceso a un medicamento.

Puede verse como el Tribunal de Apelaciones en lo Civil (TAC) de 1° Turno, al analizar los principios del citado artículo 3, llegó a la conclusión que: *“Entonces, el Sistema Integrado de Salud, cuya razón de ser es tender a la igualdad en el acceso a la salud de todos los residentes en el país se ve severamente menoscabado por la omisión del MSP, quien vulnera con ilegitimidad manifiesta -como establece la ley 16.011- el tratamiento igualitario de algunos usuarios (en lo trascendente, el actor de obrados) a pesar de integrar el Sistema ...*

No requiere de mayores desarrollos constatar la violación de la igualdad garantizada por el art. 8 de la Constitución de la República, si un medicamento útil para el tratamiento de determinadas enfermedades concretas es incluido en el FTM solamente para algunas de ellas y no para la que padecen pacientes como el actor, cuando no existe motivación alguna que justifique ese trato discriminatorio, ni siquiera por categorías de personas o razones científicas, ni se discute la correcta indicación en el caso del paciente concreto”¹¹.

Por su parte, El TAC 3°, frente a la alegación del MSP de que se pondría en riesgo la sustentabilidad del sistema, expresó que *“Se rechazará el agravio. El impugnante alega pero no prueba, por qué proporcionar gratuitamente un fármaco que proteja los derechos fundamentales a la vida y la salud de la paciente, pondría en riesgo la sustentabilidad del sistema.*

De todas maneras, como se ha sostenido: El enfoque no debería centrar la decisión de financiar o no los MAC según criterios económicos, limitación que como bien se sostuvo en el grado anterior no está prevista constitucionalmente, sino más bien sopesar la evidencia que el nuevo medicamento haya demostrado en relación al éxito del tratamiento en términos de eficacia médica, riesgo – beneficio y costo efectividad. La efectividad no fue válidamente cuestionada y ha sido demostrada, ergo, el tema es solo el costo”¹².

De igual modo, el TAC 4° frente a una denegatoria del MSP fundada en razones presupuestales, expresó que: *“de dicha resolución surge claramente que la desestimatoria no se fundó en la falta de solicitud de quien importa el dispositivo, ni tampoco en que se trate de un procedimiento novedoso, ni que el mismo no sea efectivo, ni que exista otro procedimiento al que pueda someterse al actora sin menoscabo de su salud y de su vida, sino que lo hizo en cuestiones exclusivamente económicas, presupuestales, lo que a juicio de la Sala no resulta admisible, estándose ante una conducta manifiestamente ilegítima de la demandada”¹³.*

11 Sentencia 170/2014 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno. Disponible en La Ley Uruguay Online.

12 Sentencia 20/2019 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 3° Turno. Disponible en Base de Jurisprudencia Nacional Pública.

13 Sentencia 22/2018 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 4° Turno. Disponible en Base de Jurisprudencia Nacional Pública.

Es de vital importancia destacar la sentencia del Tribunal de Apelaciones de Familia de 1° Turno, que analizó el caso del medicamento Spinraza, cuyo costo aproximado según surge de la sentencia era 110.000 USD por ampolla, requiriéndose 7 ampollas para el primer año de tratamiento. En este caso, el TAF 1° fue determinante en señalar que: *“con relación al argumento económico para rechazar el suministro del medicamento, que por otra parte es la única opción terapéutica para tratar la enfermedad que padece BB, en la actualidad con algún grado de eficacia, no posee la virtualidad jurídica para torcer la decisión de primera instancia.*

Adviértase que si bien el costo es elevado, no se alegó y menos acreditó la eventual afectación de los principios que informan el Sistema Nacional Integrado de Salud (art. 5, ley N° 18.211). Para ello hubiera sido menester estimar la cantidad de pacientes en la misma situación así como la incidencia en el gasto total que se efectúa por medicamentos y en comparación con los demás rubros de las prestaciones de salud, lo que no se verificó...”¹⁴

Tal vez pueda considerarse que mediante una sentencia del TAC 6° se resume la postura mayoritaria de los Tribunales: *“El derecho a la vida y la salud y su protección, elevada al rango de norma constitucional fundamental, no puede quedar supeditado a consideraciones económicas”¹⁵.*

Por otra parte, el TAC 5° ha considerado de manera distinta el argumento de una posible afectación a la sustentabilidad del sistema: *“Tal como sostuviera este Tribunal en pronunciamiento recaído ante el reclamo de un medicamento denegado también al paciente por el Ministerio de Salud Pública, no solo en base a fundamentaciones científicas sino también estrictamente presupuestales: ‘La razón puede no gustar y de hecho no gusta pero no puede considerarse inatendible dado el precio del medicamento y el tiempo de su aplicación’ ... que lleva el costo del medicamento por encima del millón de pesos.*

Una vida humana no tiene precio, pero el problema es que en este caso no se cuenta con los recursos presupuestales suficientes para solventar los gastos de la medicación necesaria (...) porque como se sabe los recursos son escasos y en verdad la función del MSP no es la de proporcionar medicamentos de alto costo a todos los pacientes que los precisen, porque el Estado no cuenta con los recursos para ello”¹⁶.

En el mismo sentido, se ha pronunciado el TAC 7° integrado con dos miembros habituales del TAC 1°, el cual al analizar el artículo 44 de la Carta, por mayoría indicó que *“Conforme a la norma transcrita, el Estado tiene en primer lugar la obligación de legislar en materia de salud, a fin de brindar prestaciones integrales, igualitarias y humanitarias, (...) No se consagra la obligación de curar, o de lograr la salud, (...). Lo que debe realizar el Estado, en cumplimiento de sus fines, es satisfacer, de acuerdo a sus posibilidades presupuestales, las demandas de salud pública que atañen a toda la población de país. Es en cumplimien-*

14 Sentencia 2/2019 del Tribunal de Apelaciones de Familia de 1° Turno. Disponible en Base de Jurisprudencia Nacional Pública.

15 Sentencia 116/2015 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno. Disponible en La Ley Uruguay Online.

16 Sentencia 197/2018 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 5° Turno. Disponible en Base de Jurisprudencia Nacional Pública.

to de dicha finalidad que debe desarrollar políticas públicas que contemplen el interés general, en el marco de la legislación consagrada a tales efectos”¹⁷.

Por último, es importante destacar la postura de la Suprema Corte de Justicia, que si bien no resuelve amparos, si se ha pronunciado sobre el punto en acciones de inconstitucionalidad frente a normas sanitarias, citando la postura de la Dra. MARTÍNEZ, quien ha sostenido que *“Sólo el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, en la planificación y en la aplicación de las políticas públicas de salud, pueden valorar adecuadamente el necesario equilibrio entre la cantidad de recursos destinados a la salud y a otras áreas, priorizando unos gastos sobre otros, porque en ningún país hay recursos suficientes para todas las necesidades de todas las personas. Se requiere, pues, una decisión política que opte por atender lo que se considera más necesario o conveniente, a través de decisiones que contemplen, en el mayor grado de su posible extensión, el interés general y el principio de igualdad, por un lado, y la sustentabilidad del sistema, por el otro”*¹⁸.

En síntesis, podría señalarse, que en mayoría los Tribunales consideran que el riesgo de afectar la sustentabilidad del sistema no se encuentra probado o que tal principio cede frente a otros como el acceso universal o igualdad. No obstante, para otros, encuentran de recibo el argumento y con ello estiman que podrían quitarle al menos el carácter de “manifiesta” a ilegitimidad del MSP.

V – Conclusiones

En el presente trabajo se han tratado tres puntos diversos pero cualquier de ellos muy significativos en relación al acceso a los medicamentos u otras prestaciones de salud de alto costo.

A modo de síntesis, del análisis precedente podemos destacar los siguientes aspectos:

(i) De los 11 nuevos medicamentos e indicaciones que se incorporarían al FTM, según lo anunciado por el MSP en diciembre de 2018, a la fecha únicamente se han incorporado 3 de éstos.

(ii) El MSP eliminó el procedimiento abreviado para el acceso a medicamentos de alto costo no incluidos en el FTM. En sustitución creo un nuevo procedimiento limitado a algunas de las prestaciones que se incorporarían al FTM con vigencia hasta que sea aprobada la normativa de cobertura por parte del FNR.

(iii) El artículo 44 de la Constitución, en el que sustentan su decisión nuestros jueces para hacer lugar a las acciones de amparo: (a) no exige una carencia absoluta de recursos; (b) obliga al Estado a proporcionar gratuitamente la asistencia en caso que la persona cuenta con recursos pero estos son insuficientes; (c) en la medida de las posibili-

17 Sentencia 119/2018 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 7º Turno. Disponible en Base de Jurisprudencia Nacional Pública.

18 Sentencia 2025/2017 de la Suprema Corte de Justicia. Disponible en La Ley Uruguay Online.

dades económicas del paciente, esta obligación del Estado puede implicar proporcionar la totalidad de la prestación o una ayuda por parte del Estado para complementar sus posibilidades y permitirle acceder a la prestación.

(iv) En concordancia con lo sostenido por la mayoría de nuestros Tribunales, la condena al Estado para el suministro de medicamentos u otras prestaciones de salud a los pacientes no constituye un riesgo que pueda afectar la sustentabilidad del sistema, ya que esto no se encuentra probado, y en caso de estarlo, el principio de sustentabilidad del sistema cede frente a otros principios como son el acceso universal o la igualdad. Sin embargo, para algunos tribunales, el principio de sustentabilidad del sistema es de recibo.



CONFERENCIAS Y CLASES MAGISTRALES

ETCHEVERRY, Juan Bautista

**La explicación tradicional del Derecho
y los desafíos del neoconstitucionalismo**

LA EXPLICACIÓN TRADICIONAL DEL DERECHO Y LOS DESAFÍOS DEL NEOCONSTITUCIONALISMO

JUAN B. ETCHEVERRY*

Después de la Segunda guerra Mundial, varias Naciones Europeas llevaron adelante un proceso de reordenación política por medio del cual pasaron del tradicional Estado de Derecho formal a un Estado material de Derecho¹. Dicho cambio se caracteriza por la incorporación en las constituciones de: (i) derechos fundamentales (humanos o morales) recogidos como principios que vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial como Derecho directamente aplicable; y (ii) sistemas de control judicial de constitucionalidad.

Este fenómeno, denominado “neoconstitucionalismo”, se ha expandido sobre buena parte del mundo occidental. Si bien, como es sabido, algunos países occidentales ya poseían prácticas constitucionales que incorporaban derechos fundamentales y sistemas de control de constitucional desde el siglo XIX, quienes se han ocupado de este fenómeno en estas naciones han puesto su atención sobre el alcance del control judicial de constitucionalidad. Entre otras cosas, los principales defensores de esta posibilidad han reconocido que los contenidos materiales recogidos en los textos constitucionales requieren una “lectura moral de la constitución”².

Históricamente, el modelo “neoconstitucionalista” se ha desarrollado en debate contra un modelo puramente legalista, al que busca superar. Este debate puede ser sintetizado con cuatro formulas que reflejan el cambio de un modelo por otro: (i) valor en lugar de norma; (ii) ponderación en vez de subsunción; (iii) omnipresencia de la Constitución en vez de independencia del derecho ordinario; (iv) omnipotencia judicial apoyada en la Constitución –sobre todo de los tribunales con jurisdicción constitucional– en lugar de la autonomía del legislador democrático dentro del marco de la Constitución³.

Con este trabajo buscamos iluminar cómo el fenómeno neoconstitucionalista repercute en la práctica de nuestro Derecho. Para ello, explicaremos estas cuatro fórmulas, conectando dichas explicaciones con las siguientes cuatro preguntas: (i) ¿cómo afecta la práctica del Derecho la necesidad que tienen los operadores jurídicos de aplicar principios?; (ii) ¿qué implicancias tiene que el Derecho no pueda ser aplicado de modo “me-

* Investigador del CONICET y Profesor de Filosofía del Derecho de la Universidad Austral. jbetcheverry@austral.edu.ar

1 Cfr. E.W., Böckenförde, “Entstehung und Wandel des Rechtsstaatbegriffs”, in Ehmke, H., Schmid, C. y Scharoun, H. (eds.), Festschrift für Adolf Arndt zum 65. Geburtstag, Europäische Verlagsanstalt, Frankfurt, 1969, 53-76. Traducción al castellano de Agapito Serrano, R. de, “Origen y cambio del concepto de Estado de Derecho”, en Estudios sobre el Estado de Derecho y la democracia, Trotta, Madrid, 2000, 17.

2 Cfr. R. Dworkin, “Introduction: The Moral Reading and the Majoritarian Premise”, en R. Dworkin, Freedom’s Law, Cambridge, Harvard University Press, 1996, 1-38.

3 Cfr. R. Alexy, *Der Begriff und Geltung des Rechts*, Friburg/München, Verlag Karl Albert, 1992. Traducción al castellano de J. M. Seña, *El concepto y la validez del derecho y otros ensayos*, Barcelona, Gedisa, 1994, 159-177.

cánico”?; (iii) ¿qué supone que los operadores jurídicos pueden distinguir entre ley, derechos y justicia?; y (iv) ¿qué consecuencias tiene que el Derecho deje, en algunas ocasiones, márgenes de discrecionalidad a los operadores jurídicos?

No sólo un sistema de reglas, sino también un sistema de principios

Muchos sistemas jurídicos occidentales hacen referencia o incorporan un gran número de estándares valorativos de decisión jurídica. A modo de ejemplo, puede advertirse cómo la Constitución de Estados Unidos de América establece, en su octava enmienda, que no se infligirán penas “cruels e inusuales”. Otro ejemplo puede encontrarse en el artículo 1 de la Constitución Alemana que establece que: “La dignidad humana es inviolable. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público”. La Constitución de la República Oriental del Uruguay también recoge este tipo de estándares. Por ejemplo, en su artículo 8 establece “Todas las personas son iguales ante la ley”. La Constitución argentina no es una excepción en este sentido. Como ejemplo, basta con nombrar su artículo 14 bis que establece que se le asegurarán al trabajador condiciones “dignas y equitativas de labor”.

Más aún, estas prácticas constitucionales establecen estos principios –y muchos otros– “como test explícitamente morales de juridicidad que requieren que los jueces y abogados se involucren con argumentos morales sustantivos cuando deciden cuestiones de validez jurídica”⁴.

Esto muestra una concepción que considera al Derecho en parte relacionado con la moral. En otras palabras, este tipo de sistemas jurídicos recepta algunos límites al Derecho positivo vinculados a los derechos fundamentales (humanos o morales). Para que tenga sentido la recepción de este tipo de derechos, éstos no pueden ser definidos de un modo meramente positivo; esto sucede ya que, en dicho caso, los derechos humanos resultarían degradados a meras concesiones de la autoridad, revocables, y, por lo tanto, perderían su naturaleza absoluta⁵.

Lo anterior supone que los operadores jurídicos no sólo aplican reglas, sino también principios. Los principios suelen ser generales y abstractos y no tienen una consecuencia jurídica concreta y determinada como las reglas. Por otra parte, los principios tienen una dimensión de “peso e importancia” que las reglas no tienen. A diferencia de lo que suele ocurrir con las reglas, la aplicación de los principios no se realiza “a todo o nada”. La aplicación de los principios admite grados de cumplimiento y, por ello, cuando en un caso dos principios entran en conflicto, el encargado de dirimirlo ha de tener en cuenta el “peso relativo” de cada uno de ellos⁶.

Claramente, la aplicación de los principios exige un tipo de razonamiento que no es meramente formal o no valorativo. De hecho, también la aplicación de las reglas depen-

4 W. Waluchow, *Inclusive Legal Positivism*, Oxford, Clarendon Press, 1994, 140.

5 Cfr. R. Spaemann, *Das Natürliche und das Vernünftige*, München, Piper, 1987. Traducción al castellano de D. Innerarity and J. Olmo, *Lo natural y lo racional*, Madrid, Rialp, 1989, 91.

6 R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, London, Duckworth, 1979, 24-26. Sobre la distinción entre principios y reglas cfr., entre otros, J. Cianciardo, “Principios y reglas: una aproximación desde los criterios de distinción”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 108 (2003), 891-906.

de de un tipo de razonamiento práctico valorativo, porque la validez de dichas reglas depende de su compatibilidad con algunos principios. En suma, los principios se deben tener en cuenta incluso para subsumir un caso a una regla.

La aplicación del Derecho requiere un tipo de razonamiento práctico que no es meramente formal o no valorativo

Como ha sido explicado, los sistemas jurídicos neoconstitucionalistas se encuentran abiertos a argumentos valorativos. Esto puede ser claramente advertido si se tiene en cuenta que incorporan derechos fundamentales. Dichos derechos han sido receptados como principios, renunciándose de este modo a definirlos en forma clara y precisa. En cambio, su intensidad y alcance se dejan abiertos y, por tanto, necesitados de balance, peso o ponderación. Por un lado, debido a su contenido, estos principios exceden los tests de origen o pedigrí meramente formales, a los que pueden ser sometidas las reglas⁷. Por otra parte, la necesidad de ponderación para la aplicación de los principios requiere un tipo de interpretación diferente al propuesto por el modelo de la subsunción.

¿Qué supone que el Derecho no pueda ser aplicado de un modo “mecánico” o “no valorativo”? Si bien los principios son generales y abstractos, no conllevan, necesariamente, discrecionalidad o arbitrariedad. En realidad, la incorporación de estos principios implica la aceptación de algún tipo de objetivismo o cognitivismo ético; ya que, si no fuesen en alguna medida objetivos, su aplicación dependería únicamente del mero arbitrio de los jueces. Esto ha sido reconocido incluso por los teóricos del Derecho que suelen ser escépticos de cualquier tipo de relación entre el Derecho y la moral⁸.

Omnipresencia de la Constitución

El hecho de que el contenido material o sustantivo de la Constitución funcione como test de validez de las normas infra-constitucionales supone un importante límite al poder del Derecho ordinario. Por ello, puede decirse que el contenido material o sustantivo de la Constitución se vuelve omnipresente en todo acto de creación y aplicación del Derecho. Esto supone reconocer el “efecto de irradiación” (*Ausstrahlungswirkung*) que produce la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico.

Una de las consecuencias de lo anterior es que los operadores jurídicos pueden distinguir entre ley, derechos y justicia. Esta distinción supone que, en la práctica del Derecho, los operadores jurídicos deben ser conscientes de que: (i) el conjunto de materiales normativos con los que disponen para resolver conflictos no sólo cuenta con reglas, sino también con principios; (ii) toda aplicación e interpretación de las reglas ha de ser compatible con los principios constitucionales; y (iii) el razonamiento que tienen que hacer para aplicar tanto las reglas como los principios resultará en alguna medida valorativo y, por tanto, no será mera y exclusivamente formal.

7 Cfr. *Ibid.*, 43.

8 Cfr. W. Waluchow, *op. cit.*, 122, 184-185 y J. Raz, “Incorporation by Law”, *Legal Theory* 10 (2004), 10-12.

Por otra parte, el paso del tradicional Estado formal de Derecho al Estado material de Derecho, propio del neo-constitucionalismo, se caracteriza no sólo por la incorporación de derechos fundamentales (humanos o morales) en las cartas constitucionales, que obligan como Derecho directamente aplicable, sino también por sistemas de control judicial de constitucionalidad.

Los tribunales tienen un lugar especialmente relevante dentro de los poderes políticos

Todo esto coloca a los tribunales encargados de ejercer el control de constitucionalidad en un lugar especialmente relevante dentro de los poderes políticos. Esto desafía toda distinción tajante entre creación y aplicación del Derecho y supone cambios para la concepción estricta del principio de división de poderes⁹.

¿Supone todo esto que los jueces con jurisdicción para realizar el control de constitucionalidad tienen absoluta discrecionalidad al dictar sentencia? ¿Implica este cambio en el principio de división de poderes que los sistemas jurídicos neo-constitucionalistas han optado por el gobierno de los jueces en lugar del gobierno de las leyes?

Si bien el tipo de razonamiento que parece requerir la aplicación de principios puede ser en alguna medida constructivo, esto no implica que resulte necesaria o plenamente libre. En algunas oportunidades, dicha construcción requiere, meramente, especificar las razones que indican cómo decidir en estos casos. En otras oportunidades, esta tarea constructiva puede implicar la elección entre diferentes opciones, todas ellas razonables o correctas. Para aclarar esta idea, puede decirse que esta tarea constructiva puede suponer un tipo de trabajo en el que sólo se cuenta con los lineamientos generales sobre cómo ha de ser realizado y, por lo tanto, resulta necesario definirlo o determinarlo por medio del razonamiento práctico¹⁰. Como se ha sugerido, la incorporación de principios en la Constitución supone la aceptación de algún tipo de objetivismo o cognitivismo ético, sin el cual la existencia de los principios no tendría sentido¹¹. Por otra parte, resulta inimaginable un sistema jurídico en el que todas las respuestas jurídicas estén contenidas en la Constitución y que no deje un espacio o margen para la creación discrecional de otras normas o para el ejercicio de las funciones de otros poderes. Por ello, el poder de los jueces no tiene por qué prevalecer sobre el de los otros poderes políticos sin ningún tipo de límite o control, de modo que terminen volviéndose innecesarios o superfluos.

9 En tiempos de la Convención Federal norteamericana de 1787, la concepción de la división de poderes que prevaleció fue la popularizada por James Madison y que proponía un sistema de “frenos y contra pesos” entre los tres poderes. Al respecto, cfr. *The Federalist Papers*: No. 47. En los últimos años, algunos académicos pertenecientes a esta tradición han comenzado a cuestionar la legitimidad del sistema judicial de control de constitucionalidad, a diferencia de lo que ocurre en la tradición europea continental. Por ejemplo, cfr. M. Tushnet, *Taking the Constitution Away from the Courts*, Princeton University Press, New Jersey, 1999 y J. Waldron, *Law and Disagreement*, Oxford University Press, New York, 2001.

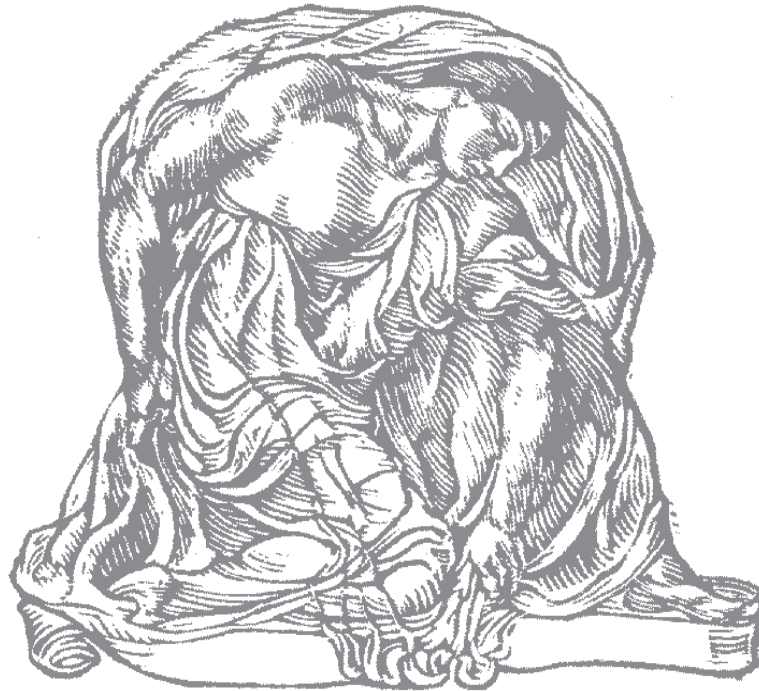
10 Cfr. J. B. Etcheverry, *Objetividad y determinación del Derecho. Un diálogo con los herederos de Hart*, Granda, Comares, 193.

11 Cfr. P. Zambrano, “Antipaternalismo y antiperfeccionismo en John Rawls y Ronald Dworkin”, *Boletín mexicano de derecho comparado* 113 (2005), 869-887.

¿Cómo afecta el neoconstitucionalismo a la práctica del Derecho?

A modo de conclusión podemos decir que la práctica del Derecho en tiempos del neoconstitucionalismo requiere tener presente que los sistemas jurídicos usualmente: i) están formados no sólo por reglas, sino también por principios capaces de guiar, dirigir y ofrecer respuestas como Derecho directamente aplicable; ii) establecen que la validez de sus reglas no depende sólo de su corrección formal, sino también de su compatibilidad con los contenidos materiales o sustantivos de la Constitución; iii) reconocen algunos contenidos jurídicos indisponibles o capaces de limitar las reglas establecidas por la autoridad; iv) suavizan toda distinción categórica entre Derecho y moral; v) asumen que la aplicación de las normas requiere un tipo de razonamiento práctico que no es meramente formalista y no valorativo, ni irracional o puramente voluntarista, sino necesitado de deliberación y argumentación; vi) tienen un contenido material que resulta omnipresente en todo acto de creación y aplicación del Derecho; vii) relativizan toda distinción tajante entre creación y aplicación del Derecho; viii) otorgan un lugar especial a los tribunales con jurisdicción constitucional dentro de los poderes políticos; y ix) limitan el control judicial de constitucionalidad de modo que los otros poderes no se vuelven innecesarios o superfluos¹².

12 Cfr. R. VIGO, "Constitucionalización y neoconstitucionalismo: Riesgos y prevenciones", in E. Ferrer Mac-Gregor and A. Zaldívar Lelo de Larrea (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje al doctor Héctor Fix-Zamudio en sus treinta años como investigador VI*, UNAM-Marcial Pons, México, 2008, 403-451.



JURISPRUDENCIA COMENTADA

MARURI ARMAND-UGÓN, Sofia
Masterpiece Cakeshop, LTD.,
V. Colorado Civil Rights Commission

**MASTERPIECE CAKESHOP, LTD.,
V. COLORADO CIVIL RIGHTS COMMISSION**

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
DE LOS ESTADOS UNIDOS**

4 DE JUNIO DE 2018

*SOFÍA MARURI ARMAND-UGÓN**

Contenido: 1. Introducción. 2. Los hechos del caso. 3. La Ley Anti Discriminación de Colorado. 4. Itinerario del caso en sedes administrativa y judicial de Colorado. 5. El fallo de la Corte Suprema. 6. El voto concurrente de Thomas. 7. Conclusiones

1. Introducción

A un año del dictado de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos en el caso *Masterpiece Cakeshop, Ltd., v. Colorado Civil Rights Commission*¹, es interesante traer este caso nuevamente a la luz.

En este caso una pareja homosexual que iba a celebrar su matrimonio civil encargó una torta para el evento en una pastelería cercana a Denver, Colorado, Estados Unidos. Su dueño se negó a hacer el pastel, considerando que cooperar así con la boda iba contra sus creencias religiosas. La pareja inició acción administrativa por discriminación ante la Comisión de Derechos Civiles de Colorado, la cual condenó al dueño de la tienda. La decisión fue confirmada por los tribunales de Colorado. Llegado el caso a la Corte Suprema federal, la misma buscó conciliar dos principios: por un lado, la protección de los derechos y la dignidad de las personas homosexuales que sufren discriminación al comprar bienes o contratar servicios; por otro lado, el derecho de todas las personas a ejercer sus libertades fundamentales, entre ellas la libertad de expresión y el libre ejercicio de la religión.

* Abogada. Profesora aspirante de “Derechos Humanos” en la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo (Uruguay). ORCID id: <http://orcid.org/0000-0002-9745-7191>. m.maruri@um.edu.uy

1 584 U. S. ____ (2018). En línea puede consultarse la sentencia en https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/16-111_j4el.pdf (última visita el 25 de junio de 2019).

El interés y actualidad del caso no sólo obedecen al hecho de que ha sido una decisión muy debatida en 2018, en especial en los Estados Unidos, sino también por las repercusiones que ha traído y traerá tanto dentro como fuera del continente americano. Un claro ejemplo de esto es el caso *Lee v. Ashers Baking Company Ltd. and others*², de octubre de 2018, en el cual la Corte Suprema británica, falló a favor de una pastelería de Irlanda del Norte usando argumentos dados por la Corte Suprema de Estados Unidos en el caso que se analiza en este artículo.

2. Los hechos del caso

Masterpiece Cakeshop, Ltd., es una pastelería situada en Lakewood, un suburbio de Denver, Colorado, Estados Unidos. La tienda ofrece una variedad de productos horneados, desde galletas y brownies hasta tortas personalizadas para fiestas de cumpleaños, casamientos y otros eventos.

La tienda es propiedad de Jack Phillips, un experto pastelero que la fundó hace 24 años. Además, Phillips es un cristiano devoto. Explica que su “principal objetivo en la vida es ser obediente a las enseñanzas de Jesucristo en todos los aspectos de su vida” y que busca “honrar a Dios a través de su trabajo en Masterpiece Cakeshop”³. Una de las creencias de Phillips es que “desde el principio de la historia Dios ha creado el matrimonio para que sea una unión entre un hombre y una mujer”. Para Phillips, crear una torta de casamiento para una boda entre personas del mismo sexo sería equivalente a participar en una celebración que sería contraria a sus creencias más profundas.

Phillips conoció a Charlie Craig y Dave Mullins cuando entraron a su tienda en el verano de 2012. Craig y Mullins planeaban casarse. En ese momento, Colorado no reconocía el matrimonio entre personas del mismo sexo, por lo que la pareja decidió casarse legalmente en Massachusetts y luego organizar en Denver una recepción para sus familiares y amigos. Craig y Mullins visitaron la tienda y le dijeron a Phillips que estaban interesados en pedir una torta para “su casamiento”. Phillips informó a la pareja que él no hacía tortas de casamiento para bodas entre personas del mismo sexo. Les explicó: “Haré sus tortas de cumpleaños, les venderé galletas y brownies, pero no hago tortas para casamientos entre personas del mismo sexo”⁴. La pareja salió de la tienda sin más intercambio de palabras.

Al día siguiente, la madre de Craig, que había acompañado a la pareja a la pastelería y estuvo presente durante su conversación con Phillips, llamó por teléfono para preguntarle a Phillips por qué se había negado a venderle a su hijo. El pastelero explicó que no hacía tortas de casamiento para bodas entre personas del mismo sexo debido a su postura religiosa respecto al matrimonio entre homosexuales, y también porque el Estado

2 En línea puede consultarse la sentencia en <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2017-0020-judgment.pdf> (última visita el 28 de junio de 2019). El caso trata de un activista de un movimiento LGTB (Mr. Lee), que acudió a la pastelería Ashers Baking Company Ltd. para encargar una torta con el diseño del logo de la organización LGTB de la que era voluntario y el mensaje “Support Gay Marriage”. Los dueños de la pastelería se rehusaron a crear dicho pastel, por entender que el mensaje violaba sus convicciones religiosas.

3 584 U. S. ____ (2018), Opinion of the Court, p. 3, I. A.

4 *Ibid.*, p. 4, I. A.

de Colorado (en ese momento) no reconocía ese tipo de matrimonios. Esta no era una torta que ya estaba hecha, sino que debía hacerse, y en la que el pastelero pondría sus habilidades artísticas y expresaría, a través de ella, un mensaje. Phillips argumentó que cada torta que crea es una obra de arte, que expresa lo que él piensa y cree, y que “crear una torta de casamiento para un evento que celebre algo que va directamente en contra de las enseñanzas de la Biblia, equivalía a expresar que él estaba a favor de ese tipo de casamientos y a formar parte del festejo de la nueva relación en la que entraban”⁵.

La pareja inició una acción administrativa ante la Comisión de los Derechos Civiles de Colorado alegando discriminación en base a su orientación sexual, que constituía una violación de la Ley Anti Discriminación de Colorado.

La Comisión de los Derechos Civiles de Colorado determinó que el actuar del dueño del local violaba la Ley Anti Discriminación y falló a favor de la pareja. Las Cortes de Colorado afirmaron el fallo en otras dos instancias. En octubre de 2017, la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos decidió tomar el caso para analizar si lo decidido por las Cortes inferiores violaba o no la Constitución.

3. La Ley Anti Discriminación de Colorado

La Ley Anti Discriminación de Colorado (*Colorado Anti-Discrimination Act*, “CADA” en sus siglas en inglés) establece una prohibición a todo tipo de discriminación que sea realizada en lugares públicos. Fue reformada en 2007 y 2008, momento en que se incluyó la prohibición de discriminación por motivos de orientación sexual. Así, la CADA establece:

“Es una práctica discriminatoria e ilegal para una persona, directa o indirectamente, rechazar o negar a un individuo o un grupo, debido a una discapacidad, raza, credo, color, sexo, orientación sexual, estado civil, nacionalidad, origen, o ascendencia, el disfrute pleno e igualitario de los bienes, servicios, instalaciones, privilegios, ventajas o alojamiento en un espacio público”⁶.

La CADA define “espacio público” de modo general, en el que incluye un “lugar de negocios comprometido en cualquier tipo de venta al público y cualquier lugar en dónde se ofrezcan servicios al público”, pero excluye “una iglesia, sinagoga, mezquita u otro lugar que se utilice principalmente para fines religiosos”⁷.

A su vez, la CADA establece un sistema administrativo para la resolución de reclamaciones por discriminación. Las quejas por discriminación en violación de esta ley son atendidas en primera instancia por la División de Derechos Civiles de Colorado. La Di-

5 *Ibid.*, p. 4, I. A.

6 Colo. Rev. Stat. §24-34-601(2)(a) (2017). Texto original en inglés:

“It is a discriminatory practice and unlawful for a person, directly or indirectly, to refuse, withhold from, or deny to an individual or a group, because of disability, race, creed, color, sex, sexual orientation, marital status, national origin, or ancestry, the full and equal enjoyment of the goods, services, facilities, privileges, advantages, or accommodations of a place of public accommodation.”

7 Cfr. *Masterpiece Cakeshop, Ltd., v. Colorado Civil Rights Commission*, 584 U. S. ____ (2018), Opinion of the Court, p. 5, I. B.

visión investiga cada reclamación; y si encuentra una causa probable de que haya ocurrido una violación bajo la *CADA*, remite el asunto a la Comisión de Derechos Civiles de Colorado (la “Comisión”).

La Comisión, a su vez, decide si iniciar una audiencia formal ante un Juez de Derecho Administrativo de Colorado (*Administrative Law Judge*, en sus siglas en inglés “*ALJ*”), que recibirá las pruebas y escuchará los argumentos antes de emitir una decisión por escrito. La decisión del *ALJ* puede ser apelada ante la Comisión (un cuerpo integrado por siete miembros).

La Comisión celebra una sesión pública y deliberativa antes de votar sobre el caso. Si la Comisión determina que la evidencia demuestra una violación de la *CADA*, puede imponer medidas correctivas según lo estipulado por la misma ley. Los recursos disponibles incluyen, entre otras cosas, órdenes de cesar y desistir una política discriminatoria, y presentar informes periódicos de cumplimiento a la Comisión. La ley antidiscriminatoria de Colorado no permite que la Comisión disponga indemnizaciones monetarias o multas⁸.

4. Itinerario del caso en sedes administrativa y judicial de Colorado

Craig y Mullins presentaron una queja por discriminación contra Masterpiece Cakeshop y contra Phillips en agosto de 2012, poco después de la visita a la tienda. La denuncia alegaba que Craig y Mullins habían sido atendidos en la pastelería de forma discriminatoria debido a su orientación sexual, y que era la “práctica comercial estándar de Phillips” no proporcionar tortas de casamiento para bodas entre personas del mismo sexo.

La División de Derechos Civiles abrió una investigación. El investigador determinó que “en múltiples ocasiones”, Phillips “había rechazado a potenciales clientes en función de su orientación sexual, afirmando que no podía crear un pastel para una ceremonia o recepción de bodas entre personas del mismo sexo” porque sus creencias religiosas lo prohibían y porque los potenciales clientes “estaban haciendo algo ilegal” en ese momento. En concreto, la investigación concluyó que Phillips se había negado a vender pasteles de boda personalizados a otras seis parejas del mismo sexo. Sobre la base de estas investigaciones, la División encontró causa suficiente para decir que Phillips violó la *CADA*, y remitió el caso a la Comisión.

La Comisión consideró apropiado llevar a cabo una audiencia formal y envió el caso a un juez administrativo del Estado de Colorado. Al encontrar que no había discusión en cuanto a los hechos materiales, el juez resolvió en juicio sumario y dictaminó a favor de la pareja.

El *ALJ* primero rechazó el argumento de Phillips de que la negación a hacer o crear una torta de casamiento para Craig y Mullins no violaba la ley de Colorado, determinando que las acciones de Phillips constituyeron un acto de discriminación por orientación sexual.

8 Cfr. *Masterpiece Cakeshop, Ltd., v. Colorado Civil Rights Commission*, 584 U. S. ____ (2018), Opinion of the Court, p. 5, I. B–6.

Por otra parte, Phillips planteó dos reclamos constitucionales ante el *ALJ*. Primero afirmó que aplicar la Ley Anti Discriminación de una manera que le requeriría crear una torta para un casamiento entre personas del mismo sexo, violaría su derecho a la libertad de expresión protegido por la Primera Enmienda de la Constitución federal, al obligarlo a ejercer sus talentos artísticos para expresar un mensaje con el que no estaba de acuerdo. Se recordará que la Corte Suprema de Estados Unidos en diferentes sentencias ha planteado que, junto a la expresión habitual, existe también la “expresión simbólica”, o “acciones expresivas”, que implica “decir cosas con acciones” y no sólo con palabras. A este respecto, el *ALJ* rechazó la afirmación de que preparar una torta de casamiento fuera una forma de expresión, y no estuvo de acuerdo en que crear la torta para Craig y Mullins obligaría a Phillips a adherirse a “un punto de vista ideológico”. Así, en opinión del juez, la aplicación de la *CADA* a los hechos en cuestión no interfirió con la libertad de expresión de Phillips.

Phillips también afirmó que exigirle que creara tortas para casamientos entre personas del mismo sexo violaría su derecho al libre ejercicio de la religión, también protegido por la Primera Enmienda. El *ALJ* determinó que la *CADA* es una “ley válida y neutral de aplicación general” y, por lo tanto, aplicarlo a Phillips en este caso no violaba la Cláusula de Libre Ejercicio.

Vuelto el tema a la Comisión, esta confirmó la decisión del *ALJ* en su totalidad y ordenó a Phillips que “cesara y desistiera de discriminar a parejas homosexuales y que no se negara a venderles tortas de casamiento o cualquier producto que vendería a parejas heterosexuales”. También ordenó medidas de reparación adicionales, incluida la “capacitación integral del personal en la sección de Acomodaciones Públicas de *CADA* y cambios en todas las políticas de la compañía para cumplir con esta Orden”. La Comisión además requirió a Phillips que preparara “informes trimestrales de cumplimiento” por un período de dos años, que documentaran “el número de clientes a los que se les negó el servicio” y por qué, junto con “una declaración que describa las medidas correctivas tomadas”⁹.

Phillips apeló ante la Corte de Apelaciones de Colorado, la cual confirmó las determinaciones legales de la Comisión y la orden de reparación. El tribunal rechazó el argumento de que “la orden de la Comisión obliga de manera inconstitucional” a Phillips y a la tienda “a transmitir un mensaje de celebración sobre el matrimonio entre personas del mismo sexo”. Tampoco aceptó el argumento de que la orden de la Comisión violó la Cláusula de libre ejercicio de la libertad religiosa y concluyó que, exigir a Phillips que cumpliera con la *CADA*, no violaba sus derechos religiosos.

La Corte Suprema de Colorado, por su lado, rechazó abrir su jurisdicción para escuchar el caso.

Phillips recurrió estas decisiones ante la Corte Suprema de Estados Unidos, la cual le concedió el derecho a que se revise su caso¹⁰.

9 584 U. S. ____ (2018), Opinion of the Court, p. 8, I. C.

10 La jurisdicción de la Corte federal de Estados Unidos es extraordinaria, no de apelación ordinaria; recibe muchos miles de casos cada año, y solo selecciona entre 80 y 200 para su estudio.

5. El fallo de la Corte Suprema

La Corte Suprema revocó la sentencia de Colorado y se pronunció a favor de Jack Phillips. Lo hizo por una mayoría de siete votos favorables frente a dos, con las juezas Ruth Bader Ginsburg y Sonia Sotomayor como discrepantes¹¹. La opinión de la Corte Suprema fue redactada por el juez Anthony Kennedy, quien unas semanas más tarde, el 28 de junio de 2018, decidió retirarse de sus funciones como juez de la Corte.

El primer argumento que utilizó Kennedy en la sentencia fue que el caso ocurrió en 2012, y que a esa altura el Estado de Colorado todavía no le había dado validez legal a la celebración de los matrimonios entre personas del mismo sexo¹². Se recordará que la Corte americana recién sentenció en 2015 aceptando y extendiendo el matrimonio del mismo sexo a toda la nación¹³. Que no hubiera matrimonio homosexual en 2012 en Colorado le daría cierta fuerza al argumento de que el pastelero considerara legítimo negarse a realizar una acción que todavía no estaba avalada por el Estado, y que él entendía que llevarla a cabo sería una expresión de apoyo a la validez de esos matrimonios, cuando no eran reconocidos por la ley y además contrarios a sus creencias religiosas.

El segundo argumento de la Corte expresa que, en la misma época en que se inició el procedimiento contra Phillips, la propia Comisión de Derechos Civiles de Colorado “resolvió en al menos tres ocasiones¹⁴ que un panadero había actuado legalmente al rehusar crear pasteles con decoraciones que degradaban a personas o matrimonios homosexuales”¹⁵. En definitiva, la sentencia vino a decir que la libertad de expresión debe darse en los dos sentidos: respetar tanto al panadero que se rehusó a realizar tortas con mensajes anti-gays, como al pastelero que se rehusó a realizar tortas para la celebración de matrimonios homosexuales. En ambos casos se rechazó brindar un servicio con la intención de honrar una convicción personal (orientación sexual o fe religiosa). El problema no estaba en el tipo de cliente que venía a solicitar el servicio, sino en el tipo de torta que se pedía y en el mensaje que esa torta transmitía. Por eso, todos los panaderos explicaron que no venderían las tortas solicitadas a nadie. Así, por ejemplo, los panaderos en el primer *set* de casos se habrían negado a vender a un cliente ateo una torta que denigraba el matrimonio entre personas del mismo sexo, al igual que el pastelero en el otro caso (Jack

11 En línea pueden consultarse las noticias: <https://www.nytimes.com/2018/06/04/us/politics/supreme-court-sides-with-baker-who-turned-away-gay-couple.html> (última visita el 28 de junio de 2019) y https://www.washingtonpost.com/politics/courts_law/supreme-court-rules-in-favor-of-baker-who-would-not-make-wedding-cake-for-gay-couple/2018/06/04/50c68cf8-6802-11e8-bea7-c8eb28bc52b1_story.html?utm_term=.ed3cd1ba5672 (última visita el 28 de junio de 2019).

12 Cfr. 584 U. S. ____ (2018), Opinion of the Court, p. 9.

13 La Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos dispuso que los matrimonios homosexuales son obligatorios de reconocer por los Estados en virtud de la constitución federal, con el caso *Obergefell v. Hodges* (26 de junio de 2015).

14 Se trata de los casos *Jack v. Gateaux, Ltd.*, Charge No. P20140071X (24 de marzo de 2015); *Jack v. Le Bakery Sensual, Inc.*, Charge No. P20140070X (24 de marzo de 2015); *Jack v. Azucar Bakery*, Charge No. P20140069X (24 de marzo de 2015). En estos tres casos el protagonista es William Jack, un ciudadano de Colorado y educador cristiano que enseña sobre temas de apologética cristiana y liderazgo. En 2014, tres panaderías de Colorado se negaron venderle a Jack cuando solicitó dos pasteles en forma de Biblia que fueran decorados con un texto bíblico que decía que el matrimonio debía celebrarse entre hombre y mujer. Después de que se le negó el servicio debido a su credo, Jack presentó cargos de discriminación ante la División de Derechos Civiles de Colorado por violar la ley CADA.

15 584 U. S. ____ (2018), Opinion of the Court, p. 11.

Phillips) se habría negado a vender a un cliente heterosexual una torta que celebraba el matrimonio entre personas del mismo sexo.

El tercer y último argumento de la mayoría de la Corte federal fue el modo en que la Comisión trató el caso de Phillips. A estos efectos, el tribunal entendió que la Comisión violó la Primera Enmienda constitucional que garantiza que las leyes deben ser aplicadas de manera neutral y tolerante respecto de la religión. La Corte entendió que la objeción de conciencia de Phillips no fue considerada con la neutralidad e imparcialidad que la Cláusula de Libre Ejercicio requiere. A este respecto, Kennedy citó las afirmaciones de dos de los miembros del órgano administrativo que sancionó a Phillips:

“Puede creer lo que desee, pero si quiere desarrollar su actividad en el Estado no puede actuar según sus creencias religiosas”¹⁶.

“También me gustaría reiterar lo que dijimos en la audiencia o en la última reunión. La libertad religiosa y la religión se han utilizado para justificar todo tipo de discriminación a lo largo de la historia, ya sea la esclavitud, ya sea el holocausto... podemos enumerar cientos de situaciones en las que se ha utilizado la libertad de religión para justificar la discriminación. Y para mí es una de las piezas de retórica más despreciables que la gente puede utilizar: el uso de su religión para lastimar a los demás”¹⁷.

La sentencia se expresó de modo fuerte y tajante respecto a estas afirmaciones:

“Describir la fe de un individuo como uno de los más despreciables actos de la retórica que puede utilizar, es menospreciar su religión en al menos dos aspectos: al calificarlo de despreciable y al caracterizarlo como retórico, es decir, algo insustancial e incluso insincero”¹⁸.

Por estas razones, la Corte concluyó:

“Este Tribunal no puede evitar la conclusión que tales afirmaciones muestran dudas relativas a la rectitud e imparcialidad de la Comisión a la hora de resolver el caso de Philips”¹⁹.

De este modo, la Corte Suprema buscó conciliar dos principios. Por un lado, la protección de los derechos y la dignidad de las personas homosexuales que sufren discriminación en el momento de comprar bienes o contratar servicios. Por otro lado, el derecho de todas las personas a ejercer sus libertades fundamentales, entre ellas la libertad de expresión y el libre ejercicio de la religión, protegidas por la Primera Enmienda a la Cons-

16 *Ibid.*, p. 12.

17 *Ibid.*, p. 13.

18 *Ibid.*, p. 13.

19 *Ibid.*, p. 14.

titución. En el caso, la Corte consideró que debe protegerse el derecho a la libertad de expresión y a la libertad religiosa, enunciados en la Primera Enmienda de la Constitución.

Por otra parte, las juezas Ginsburg y Sotomayor, no estuvieron de acuerdo con lo expresado por la mayoría de la Corte. Ginsburg manifestó en su voto disidente que no hay razón alguna para pensar que las personas que vieran un pastel de bodas hecho por Phillips, lo entendieran como expresión de sus opiniones y creencias respecto al matrimonio entre personas del mismo sexo²⁰.

Ambas juezas entendieron que sí hubo discriminación. Lo que buscaba la pareja era una torta que celebre su casamiento, no una torta que celebre casamientos heterosexuales o del mismo sexo; y ese servicio se le negó a Craig y Mullins.

Además, sostuvieron que el hecho de que Phillips pudiera vender otros pasteles y galletas a clientes gays y lesbianas era irrelevante. Para ellas lo importante es que Phillips no brindaría un bien o servicio a una pareja del mismo sexo como lo haría a una pareja heterosexual²¹.

También expresaron que:

“Phillips se negó a hacer una torta que encontró ofensiva cuando la “ofensa del producto” se determinó únicamente por la identidad del cliente que la solicitó. Las otras tres panaderías²² se negaron a hacer pasteles donde su objeción al producto se debió al mensaje degradante que el producto solicitado mostraría literalmente. Como lo reconoce el Tribunal, una negativa “a diseñar un pastel especial con palabras o imágenes... podría ser diferente de una negativa a vender cualquier pastel en absoluto”²³.

6. El voto concurrente de Thomas

Si bien la sentencia *Masterpiece Cakeshop, Ltd., v. Colorado Civil Rights Commission* procura restringirse a analizar el caso concreto, es interesante mencionar el voto particular del Juez Clarence Thomas, en el cual decidió desarrollar el contenido del derecho a la libertad de expresión del pastelero.

Escribió Thomas que, el hecho de que la Corte Suprema haya decidido *Obergefell v. Hodges*, en el cual resolvió que hay un derecho al matrimonio entre personas del mismo sexo a hacer valer en cualquier estado del país, no significa que Phillips no pueda ejercer su derecho a la libertad de expresión:

20 Cfr. 584 U. S. ____ (2018), GINSBURG, J., dissenting.

21 *Ibid.*, p. 15.

22 Refiriéndose a los casos *Jack v. Gateaux, Ltd.*, Charge No. P20140071X (24 de marzo de 2015); *Jack v. Le Bakery Sensual, Inc.*, Charge No. P20140070X (24 de marzo de 2015); y *Jack v. Azucar Bakery*, Charge No. P20140069X (24 de marzo de 2015), antes mencionados.

23 584 U. S. ____ (2018) GINSBURG, J., dissenting. p. 6.

“Una cosa es que la Constitución proteja el derecho al matrimonio entre personas del mismo sexo; y otra cosa es considerar a todos los que no comparten esa visión como intolerantes y sin derecho para expresar una opinión diferente”²⁴.

Por el contrario, Thomas manifestó que, si la adherencia de Phillips a esa visión lo convierte en una minoría, es una razón más para insistir en que se proteja su derecho a la libertad de expresión. El hecho de que la aceptación social de la homosexualidad sea defendida por un número de personas cada vez mayor precisamente justifica el tener que proteger los derechos de la Primera Enmienda de aquellos que desean expresar una visión diferente.

Continúa Thomas:

“Este Tribunal no es una autoridad en materia de conciencia, y sus decisiones pueden (y en ocasiones deben) ser criticadas. La Primera Enmienda otorga al individuo el derecho de discrepar acerca de la corrección de *Obergefell* y la moralidad del matrimonio entre personas del mismo sexo. Dicha sentencia enfatizó que ‘la concepción tradicional del matrimonio ha sido se ha mantenido y continúa manteniéndose de buena fe por personas sinceras y razonables tanto en este país como en otros’ (parecer mayoritario). Si Phillips mantiene su adhesión a dicho concepto de matrimonio ello le convierte en integrante de la minoría tras *Obergefell*, razón de más para que deba protegerse su libertad de expresión”²⁵.

7. Conclusiones

El pronunciamiento de la Corte se limitó a las circunstancias del caso concreto y evitó dar una regla general o amplia. La Corte expresa que hubo una violación a la libertad religiosa porque se maltrató a Phillips. Pero... ¿qué hubiera pasado si no se lo hubiera maltratado?, en ese caso, ¿se habría violado la libertad religiosa? A su vez dice que el hecho de que el matrimonio homosexual no estuviera aprobado en ese momento le da fuerza al argumento de Phillips. ¿Y si el caso hubiera ocurrido después de *Obergefell*?

Todo esto lleva a preguntarse si lo decidido en esta sentencia servirá de guía y se tendrá en cuenta para futuras resoluciones judiciales sobre casos con hechos similares a este. El propio Kennedy manifestó esta duda, dejando la puerta abierta en uno de los primeros párrafos de la sentencia: “es necesario decir que cualquiera que sea el resultado de futuras controversias relativas a hechos similares al presente, el modo de proceder de la Comisión en este caso vulnera la cláusula del libre ejercicio”²⁶.

24 584 U. S. ____ (2018), Concurring opinion of THOMAS, J., p. 13.

25 *Ibid.*, p. 14.

26 *Ibid.*, p. 3.

De todos modos, es razonable considerar que este es el primer caso de muchos que vendrán. Con la llegada de los llamados “nuevos derechos”, serán cada vez más los conflictos entre quienes quieren exigirlos a todos de ellos y quienes optan por entender que no son legítimos y que cooperar a su ejercicio violenta sus convicciones.

El propio Jack Phillips tuvo un segundo reclamo tres meses después de dictada la sentencia de la Corte, cuando una persona que se identificó como mujer transgénero se presentó en su local para encargarle una torta celeste por fuera y rosa por dentro, para celebrar su transición de hombre a mujer. El pastelero se negó a hacerlo, justificando que elaborar ese diseño y esa torta no era algo acorde a sus creencias. Como consecuencia, recibió otra denuncia ante la Comisión de los Derechos Civiles de Colorado, que la Comisión terminó rechazando²⁷.

En esos nuevos casos se deberá resolver si la libertad de expresión ha cambiado, y ya no implica en último término la protección del disidente, del que piensa distinto a la mayoría social o legalmente aceptada, o si la protección de los derechos a no ser discriminado no lleva a derogar para siempre el derecho a pensar por sí mismo y a conformar las acciones con dicho pensamiento. Asimismo, esos casos deberán tratar si la libertad de ejercicio de la religión ya no cubre el interior final de la persona, por el cual podía negarse a realizar una acción sin que tal negativa genere un daño directo y serio a un tercero no evitable por el recurso a otros medios, o si las Américas seguirán siendo una tierra tolerante y respetuosa de la religión de los demás.

27 En línea pueden consultarse las noticias: <https://www.washingtontimes.com/news/2019/mar/5/jack-phillips-wins-second-round-in-transgender-cak/> (última visita el 28 de junio de 2019), <https://www.nationalreview.com/news/masterpiece-cakeshop-owner-sued-again-after-refusing-to-bake-gender-transition-cake/> (última visita el 28 de junio de 2019) y <https://www.nbcnews.com/feature/nbc-out/colorado-baker-jack-phillips-state-end-legal-fight-over-transgender-n979816> (última visita el 28 de junio de 2019).



INFORMACION DE LA FACULTAD

Noticias de grado y postgrados

NOTICIAS DE GRADO

Profesora de 10 generaciones de Escribanos

La FDER homenajeó a la Prof. Esc. María Elisa Guelfi Berruti por sus años dedicados a dar clase en la UM.



Esc. María Elisa Guelfi Berruti y el Esc. Guillermo Rosati de Ojeda.

La profesora Esc. María Elisa Guelfi Berruti dictó clases durante diez años en la materia Contratación Inmobiliaria I y II, en el último año de la carrera de Notariado en la Facultad de Derecho de la UM (FDER). Desde el año 2009 hasta el 2018 compartió el aula con diez generaciones de escribanos de la UM, incluyendo la primera generación de escribanos de la FEDR que comenzó a cursar en 2005 y finalizó en 2009. El día 26 de febrero, en la reunión de profesores que se organiza todos los años antes del comienzo de clases, se le realizó un sentido homenaje a la profesora Guelfi Berruti, ya que se retira de la docencia.

“Fue una muy buena docente, no solo en la UM sino que formó escribanos también en la Udelar y en la Universidad Católica del Uruguay. Fue siempre muy generosa en la transmisión de los conocimientos técnicos y prácticos de nuestra profesión, lo cual es particularmente importante en la materia que impartía”, afirmó el Esc. Guillermo Rosati, Coordinador Académico de la Carrera de Notariado en la FDER.



El Dr. Nicolás Etcheverry, la Esc. Elisa Guelfi y el Esc Guillermo Rosati.

En estos diez años como docente en la UM fue evaluada con alta estima por sus alumnos y por las autoridades de la Facultad. El encuentro, en el participaron autoridades de la Universidad y profesores de la FDER, finalizó con la entrega de una placa en la que la UM le agradece a la profesora sus años dedicados a la docencia en esta casa de estudios. “Fue un gusto haberla conocido y haber contado con ella como docente. Esperamos que siga colaborando con la Facultad, ahora desde otra situación, en esta linda tarea de formar profesionales del Derecho en el área notarial y personas de bien para nuestra sociedad”, añadió el Esc. Rosati.



María Inés Sapriza, Elisa Guelfi, Estela Pena, Ana M. Ledesma y Guillermo Rosati

Un equipo para el desarrollo de ideas e investigaciones: universidades y think tanks

El Dr. Alejandro Chafuen expuso en la UM durante la conferencia “Las universidades y los think tanks” coorganizada por CESCOS y FDER



El Dr. Alejandro Chafuen y el Dr. Miguel Casanova.

El Centre for the study of contemporary open societies (CESCOS) y la Facultad de Derecho (FDER) de la Universidad de Montevideo (UM) organizaron la conferencia “Las universidades y los *think tanks*” a cargo del Dr. Alejandro Chafuen. El concepto *think tank* hace referencia a un centro en el que se desarrollan ideas, reflexiones e investigaciones en torno a un área. Un ejemplo en Uruguay es CERES.

El argentino radicado en EEUU explicó que el rol de los *think tanks* hoy es el de pensar, educar, difundir ideas y promover el *networking*. Agregó que es importante que un

centro de este tipo tenga claridad sobre lo que es y lo que quiere aportar a la sociedad. Durante su exposición, enumeró distintos *think tanks*, mostró la relación de algunos con universidades, incluso desde su gestación, y remarcó la idea de que investigaciones, conceptos y corrientes de gran influencia para algunos países o a nivel mundial han surgido en estas instituciones. Considera que las universidades tienen también un papel protagónico como centros de investigación.

Chafuen es Ph.D. en Economía por el International College de California y actualmente se desempeña como Emerging Market Director del Acton Institute en Michigan, EEUU. Fue presidente de Atlas Economic Research Foundation. Antes de emigrar a EEUU, fue profesor de la Universidad Católica Argentina, del instituto universitario ESEADE y de la Universidad de Buenos Aires. Su libro "Economía y Ética" fue publicado en EEUU, Chile, China, España, Italia, Polonia, Eslovenia y la República Checa. Es miembro del consejo directivo de Grove City College, Pennsylvania, y de doce fundaciones. Es columnista de Forbes, donde escribe sobre *think tanks*.



Participantes del evento entre los que se destaca al Prof. Dr. Pedro Montano.

El Dr. Pablo Saavedra visitó la Universidad de Montevideo.

El Secretario Ejecutivo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en San José, Costa Rica, dictó una conferencia sobre el funcionamiento del Sistema Interamericano de Derechos Humanos



El Dr. Pablo Saavedra, secretario ejecutivo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) en San José, Costa Rica visitó la Universidad de Montevideo (UM) el 26 de abril. Dictó una conferencia a profesores y alumnos de 4to y 5to año de Abogacía de la Facultad de Derecho de la UM en la que explicó el funcionamiento del Sistema Interamericano de Derechos Humanos y mencionó varios casos paradigmáticos que fueron resueltos por la Corte Interamericana en los últimos años.



La Dra. María Sofía Maruri formó parte de los asistentes al evento.

A la conferencia asistieron varios de los alumnos que participaron en las XV Jornadas de Derecho Constitucional y Derechos Humanos en agosto de 2017 y obtuvieron el primer puesto en las categorías Trabajo más original y Mejor exposición tras presentar la investigación titulada “Valor y fuerza de los pronunciamientos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la interpretación del corpus iuris Interamericano:

la cosa interpretada”. Esto generó una instancia de preguntas y reflexiones acerca de la interpretación jurídica de las sentencias de la Corte IDH.

Al finalizar, el Dr. Saavedra invitó a los alumnos y profesores al 60° Período Extraordinario de Sesiones de la Corte IDH que tuvo lugar entre los días 6 y 10 de mayo en Montevideo. También los animó a postularse para hacer pasantías e instancias de investigación en la sede de la Corte IDH, en Costa Rica y a participar por medio de presentaciones de temas y/o trabajos en el régimen de *amicus curiae*.



Alumnos de la UM que asistieron a la exposición.

FDER destacó en competencia internacional

Un equipo de estudiantes dirigido por la profesora Mercedes Jiménez de Arechaga obtuvo el segundo lugar en un encuentro en Estocolmo



Estudiantes de Derecho de la Universidad de Montevideo (UM) obtuvieron el segundo lugar en la XII competencia Stockholm Pre Moot organizada por el estudio Mannheimer Swartling como encuentro de preparación para la XXVI Willem C. Vis International Commercial Arbitration Moot. Los equipos participantes corresponden a once universidades, entre las que se encontraban Columbia University, Sydney University, Pantheon-Sorbonne, PUC Rio de Janeiro, Nottingham University y la Universidad Nacional de Asunción.

El equipo integrado por Juan Pablo Trelles Figueira, Pia Ruggieri, Lucía Vilaseca, Franco Patrone, Nicole Szyfer, Valentina Scarpelli, Carmela Valenzuela Guntin y Javier Galperin, y dirigido por la docente Mercedes Jiménez de Arechaga, clasificó a semifinales con el puntaje más alto de rondas generales y disputó la final contra Aarhus University de Dinamarca. El panel final estuvo integrado por Patricia Shaugnessy, de la Stockholm University, y Kristoffer Löff y Alexander Foersted, socios del estudio Mannheimer Swartling. Asimismo, María Pía Ruggieri fue reconocida como segunda mejor oradora de la competencia.



Pia Ruggieri y Lucía Vilaseca.





El equipo de la UM en Estocolmo..

Estudiantes de la Facultad de Derecho de la UM décimo terceros entre 372 universidades del mundo en Competencia de Arbitraje en Viena.



La Facultad de Derecho de la UM (FDER) participó por octava vez en la Willem C. Vis International Commercial Arbitration Moot en Viena. El equipo de la UM se posicionó décimo terceros entre 372 universidades del mundo que participaron. Los alumnos que representaron nuestra institución fueron Pia Ruggieri, Lucía Vilaseca, Franco Patrone, Nicole Szyfer, Valentina Scarpelli, Carmela Valenzuela Guntin y Javier Galperin. Lucía Vilaseca obtuvo una mención especial dentro de los mejores oradores de la competencia. Los estudiantes fueron guiados por un equipo de *coaches*, antes y durante la competencia, integrado por la Dra. Mercedes Jimenez de Arechaga (*coach* principal), Dr. Juan Manuel Rey J. de Aréchaga, Dr. Mateo Nosedá, Dra. María del Pilar Álvarez, Dr. Thomas James Biscomb y Dr. Juan Pablo Trelles Figueira.

“Para una facultad chica, de un país chico, es asombroso el logro obtenido... ya que participan las mejores escuelas de Derecho del mundo”, comentó la Dra. Jiménez de Aréchaga. “Participar en esta competencia les da a los alumnos enormes posibilidades de trabajo en el exterior. Tenemos muchísimos estudiantes trabajando internacionalmente gracias a la competencia. Además, les enseña a trabajar en equipo, a profundizar sus conocimientos y a conocer la realidad de facultades de Derecho de todas partes del mundo”, agregó la docente de FDER. En la siguiente entrevista, Pía Ruggieri y Lucía Vilaseca, dos de las alumnas participantes, cuentan su experiencia de primera mano.

¿Cómo fue la preparación para asistir a la competencia?

La preparación comenzó en octubre cuando la organización de la competencia publicó el caso, que nos acompañó por más de seis meses, y contenía todos los hechos y pruebas en las que nos podíamos basar.

La competencia se dividió fundamentalmente en dos partes: la primera parte escrita, en la que presentamos un texto como actor y otro como demandado, en los meses de diciembre y enero respectivamente. Esto nos sirvió como una primera aproximación a los argumentos y Derecho aplicable. Luego comenzó la segunda fase, a la que llamamos la “parte oral”. Durante febrero y marzo nos juntamos de lunes a jueves por la noche, todos los estudiantes y *coaches* para preparar las presentaciones orales, practicar argumentos e investigar fortalezas y debilidades de cada posición. Como parte de la preparación, hicimos paneles en los que simulamos audiencias e invitamos a otros abogados y expertos en la materia para que oficien de tribunal y también realizamos videoconferencias con otras universidades.

Finalmente, la competencia se desarrolló en Viena en Semana Santa y contó con dos etapas. La primera fue una fase de grupos, conocida como “rondas generales”, donde participaron casi 400 universidades. Cada equipo jugó cuatro audiencias y recibió un puntaje del tribunal. En esta fase nos enfrentamos contra dos universidades de Alemania, una de Australia y una de India.

En cada uno de estos partidos, recibimos comentarios muy positivos. Los 64 equipos que obtuvieron los puntajes más altos en la sumatoria de esas cuatro audiencias son los que clasifican a la siguiente fase, llamada la ronda de eliminatorias, donde hay que ganar la audiencia para pasar de ronda. La UM logró clasificar y luego jugar dos partidos de la fase eliminatoria. No logramos pasar más allá de la Ronda de 32, lo cual implica que la UM quedó posicionada el puesto 13 de entre 372 universidades del mundo. Asimismo, Lucía (Vilaseca) recibió una mención especial dentro de los mejores oradores de la competencia.

¿Cómo fue la experiencia de ser oradoras y de competir representando a la UM frente a otras universidades de todo el mundo?

Lucía: Considero que fue una experiencia sumamente enriquecedora. Pudimos competir con universidades de otros países, continentes, lenguas y culturas, lo cual nos aportó mucho y no solo desde el punto de vista académico. Al enfrentarnos a universidades

de otros países, veíamos que estábamos a su nivel, o incluso mejor, y eso era gratificante. No nos “echábamos para atrás”, por competir contra universidades europeas o de Estados Unidos. En las audiencias, no solo hay que presentar los argumentos de la posición que defendíamos, sino también responder a las preguntas de los árbitros, que eran tan impredecibles como interesantes. La oportunidad de responder a esas preguntas nos permitía demostrar la gran preparación que nos dio la UM. Personalmente, considero que esto era lo que hacía que las audiencias fueran, incluso, divertidas. Además, este año la FDER confió en nosotras dos para hacer roles dobles, tanto de la posición de actor como la de demandado, lo cual implicó un desafío importante para cada una de nosotras, y nos permitió aprender más sobre cada una de nuestras posiciones.

Pía: Creo que nos dio la oportunidad de poder comprender aún mejor el conflicto jurídico que se planteaba en el caso y nos ayudó a ser flexibles a la hora de incorporar argumentos y responder a las preguntas del Tribunal. Desde un punto de vista más general, el resultado de la experiencia es cien por ciento positivo. Poder sentarse en una audiencia con un tribunal compuesto por tres árbitros de orígenes culturales y formaciones jurídicas totalmente diferentes, y enfrentarnos del otro lado con equipos de universidades de todo el mundo, fue una oportunidad única. Es en esos momentos en los que se ven los frutos de la formación que nos dio la UM con un enfoque global e internacional desde que empezamos la carrera, que nos permite discutir en inglés temas jurídicos complejos, mano a mano, con personas de cualquier parte del mundo.

¿Qué significa para ustedes haber logrado estar en el top 32 entre 372 universidades del mundo?

Es una experiencia de desafío, en el que no solo se aprende, sino también se conoce mucha gente de otros países. Participar es una situación de *win-win*: podrás no ganar la competencia, pero seguro que no podés perder. Quedar 13 entre los mejores 32 es un mensaje que demuestra que Uruguay puede competir en las grandes ligas. Competimos contra universidades con personas de habla inglesa como lengua madre, universidades que dedican un semestre exclusivamente a preparar la competencia, o universidades que cuentan con miles de estudiantes. La UM no se quedó atrás, demostrando una vez más que apunta a la excelencia.

Para los futuros estudiantes de la UM, es un mensaje para invitarlos a unirse a esta competencia, y poder estar al mismo nivel de las universidades más renombradas de todo el mundo.



Pia Ruggieri y Lucía Vilaseca, antes de comenzar una de las audiencias.



El equipo de la UM en el frente de la Universidad de Viena.

Las ciencias forenses ayudan a resolver casos judiciales de manera más justa.

Profesor de FDER representó a la UM en una conferencia sobre ciencias forenses organizada por el Grupo de Ciencias Forenses y el Museo de Historia Natural.



El Dr. Pedro Montano, profesor de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la UM (FDER), participó como orador en una conferencia sobre ciencia forense organizada en el Museo de Historia Natural Dr. Carlos Torres de la Llosa. El evento organizado en colaboración entre el Grupo de Ciencias Forenses y el Museo de Historia Natural, se llevó a cabo el pasado lunes 13 de mayo.

La exposición del Dr. Moantano, representante de la UM en el encuentro, se tituló "Desafíos jurídicos que plantean las *Fake News* al Derecho Positivo Uruguayo". "Las ciencias forenses ayudan a resolver casos judiciales de manera más justa. Cada día se acude más a los peritajes judiciales, por el enorme peso de la tecnología y de la ciencia que tenemos en la actualidad", expresó el Dr. Montano.

Las Ciencias Forenses, auxiliares de la justicia, hoy abarcan una amplia gama de disciplinas, cada una con sus prácticas distintivas. "Los jueces no pueden saber de todo: por eso tienen que acudir a especialistas, muy competentes y muy honestos e imparciales, para que le expliquen el asunto desde el ángulo de su respectivo saber", agregó el profesor. En el encuentro también expusieron la Dra. Elizabeth Ansuberro ("Diploma de Práctica Judicial Pericial") del CLAEH, Dr. Enrique Morelli y Mag. Lic. Mónica Remedios ("Entomología Forense") de la Facultad de Ciencias UDELAR, Ing. Daniel François ("Investigación y Reconstrucción de accidentes de tránsito") y el Ing. Inés Pérez - Ing. Gonzalo Araujo ("Temas de la Fiscalía General").

NOTICIAS DE POSGRADO (1er. Semestre 2019)

Reunión extraordinaria para abordar la situación de la República Bolivariana de Venezuela

El día miércoles 20 de febrero de 2019, los miembros Consejeros del CURI realizaron una reunión extraordinaria para abordar la situación de la República Bolivariana de Venezuela, tanto desde el Derecho Internacional como de la Geopolítica de la Energía y la Seguridad Internacional.

La misma tuvo lugar en la sede de la Universidad de Montevideo de Carrasco.



Lanzamiento del libro Estudios de Información Pública y Datos Personales – Tomo III

El 25 de marzo tuvo lugar la presentación del Tomo III de Estudios de Información Pública y Datos Personales, obra de investigación colectiva coordinada por el Prof. Dr. Pablo Schiavi. A su vez, contó con la participación del Decano de la Facultad de Derecho de la UM, Dr. Nicolás Etcheverry; el Director del Máster en Derecho Administrativo Económico, Dr. José Luis Echevarría Petit; y el Coordinador de Maestrías y Postgrados de la Facultad de Derecho de la UM, Dr. Pablo Genta Fons.



El libro, con 20 trabajos de investigación nacionales y extranjeros, tiene lugar en un mundo “en el cual la viralización de la información, la aplicación de las nuevas tecnologías y la digitalización de toda la información relativa a datos personales, ya sea laborales, financieros, de salud, entre otros, imponen al Derecho una permanente actualización que nunca es suficiente y que difícilmente logre contemplar el inmenso escenario de situaciones que esta nueva era nos plantea”, al decir del Prof. Pablo Schiavi.



Profesor de la UM en XII Jornada Científica “Derecho y Nuevas Tecnologías”

El Prof. Pablo Schiavi estuvo presente como expositor en las jornadas sobre nuevas tecnologías en la ciudad de Puebla en México.

El Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla y el Tecnológico de Monterrey organizaron en la ciudad de Puebla (México) la XII Jornada Científica “Derecho y Nuevas Tecnologías”, los días 7 y 8 de marzo de 2019, con reconocidos expositores nacionales y extranjeros.



El Prof. Pablo Schiavi, único expositor uruguayo, en representación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo (UM), expuso sobre el tema: “¿La identidad digital es tan importante como la real? ¿Derecho al honor o libertad de expresión?”.

Se podrá acceder al trabajo referido en la reciente publicación de la Facultad de Derecho de la UM “Estudios de Información Pública y Datos Personales” (Tomo III, 2019).

Alumna de FDER defendió su Tesis desde Shanghái

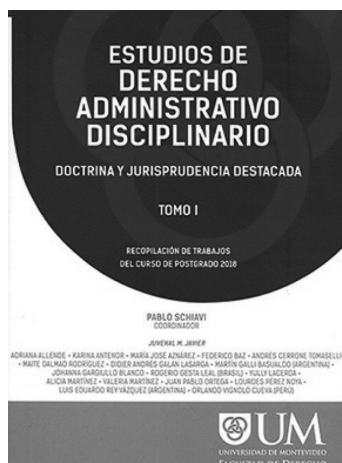
La distancia entre Montevideo y Shanghái es de casi 20.000 km, y la diferencia horaria es de once horas. Sin embargo, no fue impedimento para que la alumna del Máster en Integración y Comercio Internacional, la Dra. Mariángel Madini, que vive actualmente en la ciudad china por razones laborales, defendiera el 4 de abril su tesis frente al tribunal que se encontraba en el Centro de Postgrados y Maestrías de la UM, en la capital uruguaya. La actividad se realizó vía Skype y no presentó ningún inconveniente, desarrollándose con total normalidad, permitiendo a la Dra. Madini culminar con su Máster a pesar de la imposibilidad de venir a Montevideo para hacerlo.

La reciente graduada presentó su trabajo de investigación denominado “Uruguay y la Alianza del Pacífico: ventajas en su relación comercial con la región Asia Pacífico”. El objetivo principal del trabajo fue estudiar las ventajas para Uruguay en su relación comercial con la región Asia Pacífico, en caso de que fuese miembro de la Alianza del Pacífico.



El tribunal estuvo integrado por el Director del Máster, Dr. Jorge Fernández Reyes, el Dr. Sergio Abreu y el Dr. Emb. Guillermo Valles. Además, estuvo presente el tutor de la alumna, el Dr. Ignacio Bartesaghi, así como también el Coordinador de Maestrías y Postgrados de FDER, el Dr. Pablo Genta.

Lanzamiento del libro “Estudios de Derecho Administrativo Disciplinario”



ESTUDIOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO DISCIPLINARIO

- El Derecho Administrativo Disciplinario en la doctrina extranjera
- El Derecho Administrativo Disciplinario: Un enfoque práctico
- Tribunal de lo Contencioso Administrativo: Jurisprudencia destacada

En abril se publicó el libro con 14 trabajos académicos de alumnos coordinados por el Dr. Pablo Schiavi.

La Universidad de Montevideo y la Secretaría del Mercosur firman un nuevo Convenio de Cooperación



Con el propósito de alcanzar una articulación institucional que facilite el intercambio de conocimientos y experiencias orientados a ampliar y fortalecer el proceso de integración, MERCOSUR y la Universidad de Montevideo (UM) suscribieron la 2ª edición del convenio de cooperación institucional y académica.

El acuerdo fue firmado por la Directora de la Secretaría del MERCOSUR, Fernanda Monti, y el Rector de la UM, Juan Manuel Gutiérrez.

Entre las actividades conjuntas que se desarrollarán están: suministrar e intercambiar publicaciones y estudios técnicos, y con miras a la elaboración de estudios conjuntos que se acuerden llevar a cabo; realizar seminarios, talleres, conferencias, publicaciones, programas de formación y actividades de capacitación, y establecer un programa de pasantías de estudiantes de grado y postgrado.

El convenio tendrá una duración de tres años y se enmarca en la Resolución GMC N° 11/11 “Normas Generales para la Firma de Convenios”, la cual regula los procedimientos a los cuales deberán ajustarse los órganos del MERCOSUR para la firma y aplicación de Convenios.

La FDER auspició mesa redonda en defensa del Multilateralismo y la reforma de la Organización Mundial del Comercio



El 25 de abril tuvo lugar en el Centro de Reuniones del Piso 40 una Mesa Redonda sobre la defensa del Multilateralismo y la reforma de la OMC, convocada por el Grupo de Punta del Este y auspiciada por la Fundación Konrad Adenauer, el CURI (Consejo Uruguayo para las Relaciones Internacionales) y la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo.

El evento convocó a especialistas y expertos en el tema, contando con la valiosa participación de tres de los cuatro presidentes uruguayos de la Ronda Uruguay del GATT. Estuvieron presentes, entre otros, el Cr. Enrique Iglesias, el Dr. Ingo von Voss, embaja-

dor de Alemania, el Sr. Karl-Otto König, representante de la Unión Europea ante Uruguay, así como Juan Pablo Corlazzoli, Gonzalo Pérez del Castillo, Javier Bonilla, Agustín Espinosa, Jorge Fernández Reyes, Álvaro Olazábal, Carlos Steneri, Teresa Aishemberg, Ricardo Zerbino, Juan José Arteaga, Daniela Alfaro, Andrés Bancalari y Galdós Ugarte, y representantes del Grupo de Punta del Este, del Ministerio de Relaciones Exteriores, del CURI y de la UM-FDER.



Consultado sobre el particular, el Dr. Guillermo Valles (GPE) señaló que el propósito del evento fue contribuir a la toma de conciencia sobre la gravedad y complejidad de la situación actual del Sistema Multilateral de Comercio (SMC), así como promover un debate constructivo y práctico que contribuya a la búsqueda de soluciones para el mismo.

Durante la ronda de intervenciones fue destacado que el SMC vive una profunda crisis, evidenciándose la necesidad de preservar la OMC, mediante su reforma y adecuación a las nuevas exigencias de la economía mundial. En la mesa se debatió sobre la capacidad del SMC de lidiar con los desafíos comerciales medulares del siglo XXI: la intensidad del cambio tecnológico, la irrupción de China y Asia emergente como actores relevantes del comercio mundial, la organización industrial en torno a cadenas de valor y el comercio digital.

Fue indicado, asimismo, que se está ante la alternativa entre la defensa de un comercio regido por normas o ingresar a otro donde lo que prima es el poder político en el comercio y en las inversiones. En este último escenario, los países en desarrollo serían los más afectados.

Un problema por enfrentar es que los principales actores del comercio mundial han optado por negociar acuerdos preferenciales de manera bilateral, limitando a la OMC en su capacidad de abordar nuevos temas. Es por ello que se entiende que la OMC debe actualizar el Tratado Especial y Diferenciado, adecuándolo a las realidades económicas y comerciales; así como mejorar aspectos procesales que faciliten un multilateralismo flexible y de geometría variable.

Por su parte, el Dr. Pablo Genta (UM-FDER) señaló que la UM ha mantenido desde sus orígenes un firme compromiso de apoyo al Multilateralismo. Es así que en el marco del Máster en Integración y Comercio Internacional (que se dicta desde hace 20 años en forma ininterrumpida y con asistencia de alumnos de diversas nacionalidades) y en el Posgrado en Comercio Internacional (de más reciente edición), se han integrado espacios de fortalecimiento y difusión del SMC a través del dictado de materias específicas con expertos nacionales y extranjeros, el desarrollo de investigaciones académicas, publicaciones y actividades de reflexión y formación sobre el tema, tales como conferencias, talleres y seminarios. Indicó, asimismo, que la UM está convencida de la necesidad imperiosa de contribuir desde la academia, al conocimiento cabal y adecuado del Multilateralismo, como medio idóneo para promover un permanente y dinámico debate constructivo que contribuya a su fortalecimiento y desarrollo, salvaguardándolo de la creciente politización que lo está afectando.

Inició el Curso Fundamentos del Derecho Penal Económico con participación de profesor de la Universidad Austral de Argentina.

Durante el dictado del curso de Fundamentos del Derecho Penal Económico, en el marco del Postgrado en Derecho Penal Económico, se contó con la participación del Prof. Carlos González Guerra, de nacionalidad argentina, quien expuso sobre el concepto y la expansión del Derecho Penal Económico. El Prof. Guerra es Catedrático de Derecho Penal en la Universidad Austral donde además es Vicedecano de la Facultad de Derecho y Director Ejecutivo del Máster en Derecho Penal. Asimismo un Doctorado en Derecho Penal y Ciencias Penales por la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona.

Inició el curso sobre la nueva Ley de Seguros: Ley 19.678



Dra. Andrea Signorino Barbat

El martes 7 de mayo comenzó un nuevo curso de actualización sobre de La nueva Ley de Seguros – Ley 19.678. El mismo constó de cuatro encuentros dirigidos por la Dra. Andrea Signorino y contó con la participación de un numeroso público de profesionales interesados en la materia.

El curso fue dirigido a profesionales de compañías aseguradoras, bancos, entidades financieras, corredores de seguros, entre otros. A fines de 2018 se promulgó la Ley 19.678, que refiere no solamente al contrato de seguros sino también a otros aspectos relacionados con la materia y el mercado asegurador. Se trata de una Ley especial que moderniza nuestro Código de Comercio, actualiza aspectos de la normativa bancocentralista y constituye un hito en la materia.

La Dra. Signorino, quien es Directora del Postgrado en Derecho de Seguros de doble titulación con la Universidad Católica de Chile, destacó durante el curso que la nueva Ley presenta importantes novedades de alto impacto que permiten afirmar que, con su entrada en vigencia, comienza una nueva era para el contrato de seguros y para la actividad aseguradora en Uruguay.

El escribano en la prevención del lavado de activos

Desde el lunes 27 de mayo hasta el lunes 24 de junio la Esc. Claudia Olano, dictará el curso sobre el Escribano en la Prevención de Lavado de Activos. El curso estará orientado a lograr que los escribanos participantes adquieran el conocimiento suficiente para abordar y comprender el flagelo del Lavado de Activos y lograr cumplir cabalmente con la normativa vigente. Poniendo énfasis en la Prevención, se abordarán asimismo las instancias de inspección, fiscalización y sanción por el organismo regulador.

Contenido:

- El Lavado de Activos como un proceso. Diferencias con el Financiamiento del Terrorismo. Estándares Internacionales – Recomendaciones GAFI.
- El Escribano como Sujeto Obligado según normativa actual (Ley-Decreto). Identificación del Cliente y del Beneficiario Final. Importancia de Detección de Alertas (BCU).
- Tipos de Debida Diligencia. Categoría de Riesgo (PEP). Control de Regularidad Fiscal.
- UIAF – Reporte de Operación Sospechosa (ROS). Cómo y cuándo reportar. Inspecciones del órgano regulador.
- Delitos precedentes al Lavado de Activos. Análisis de casos más emblemáticos

Participación de las Dras. Patricia Marquisá y Adriana Edelman, en curso sobre el Nuevo Proceso Penal Uruguayo

En el marco de Postgrado en Derecho Procesal Aplicado y dentro del Módulo sobre el Nuevo Proceso Penal Uruguayo se tuvo el honor de contar con la participación de la Dras. Patricia Marquisá y Adriana Edelman. La Dra. Marquisá, Directora del área de Sistema Penal Acusatorio de la Fiscalía de Corte, aportó a la clase su visión y experiencia como encargada de la gestión y administración del funcionamiento del Nuevo Proceso Penal. Por su parte, la Dra. Edelman, Fiscal Penal de Montevideo de Flagrancia de 7º turno, expuso sobre la Indagatoria Preliminar en el marco del nuevo proceso penal.

Curso sobre Responsabilidad Penal de Asolescentes – Aspectos teóricos y prácticos

Desde el 22 de julio hasta el 21 de agosto se desarrollará el curso sobre Responsabilidad Penal de Adolescentes, dictado por el Dr. Gilberto Rodríguez. Con una orientación práctica, el curso procurará brindar herramientas idóneas para conocer los pormenores de una materia que, por imperio legal y atento a la calidad particular del imputado, requiere de una especialización adecuada.

Se abordarán asimismo las Disposiciones Internacionales y Nacionales que regulan la materia infraccional, los Aspectos Penales y Procesales, el Proceso de Ejecución y se analizarán casos prácticos.

El Dr. Rodríguez es actualmente Fiscal Letrado Nacional en materia Penal de Adolescentes, habiéndose desempeñado anteriormente como Fiscal de Crimen Organizado. Es Secretario del Instituto Uruguayo de Derecho Penal y fue redactor del proyecto de ley sobre responsabilidad infraccional juvenil. Es profesor de Derecho Penal de la UDELAR y del CEJU, y es autor de numerosas publicaciones de su especialidad.

Lanzamiento del libro “Estudios sobre los Desafíos Jurídicos ante la Digitalización”

Las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tienen cada vez mayor participación en todos los ámbitos de nuestras vidas. Cumplen un rol clave para el desarrollo social y económico de todos, generando múltiples oportunidades y desafíos, que plantean al orden jurídico el reto de adaptarse y de responder adecuadamente al nuevo contexto digital, a fin de impulsar la innovación, dar seguridad, reglas claras y facilitar que todos seamos parte.

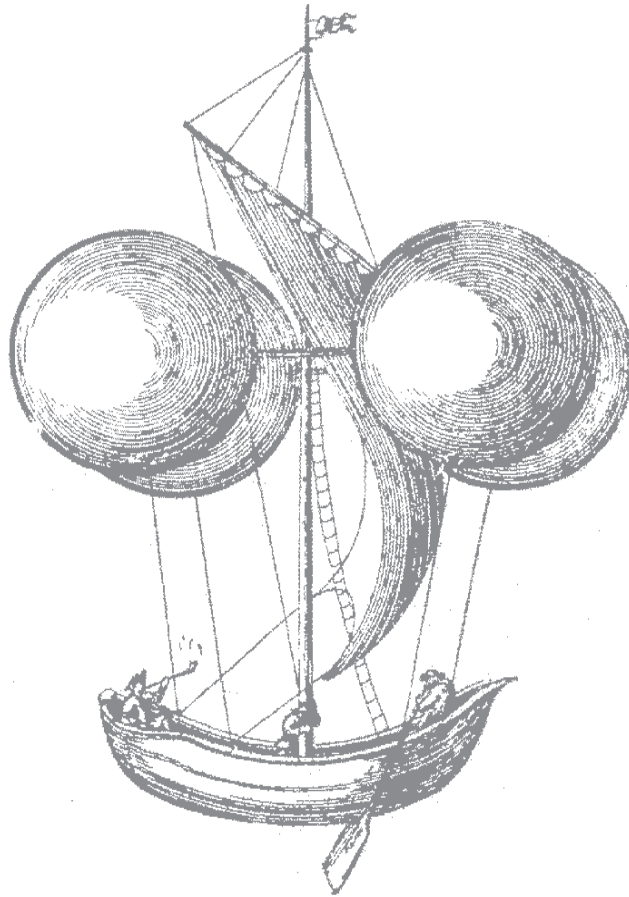
En este libro, se presentan 24 artículos de investigación sobre diversos aspectos, de suma actualidad, relacionados con el ecosistema digital. El libro fue obra de alumnos con la coordinación de la Dra. Mercedes Aramendía y la Dra. Cristina Vázquez.

Contenido: La digitalización: retos y oportunidades; Desafíos regulatorios ante la digitalización; Las redes de telecomunicaciones y los nuevos paradigmas regulatorios; Bases jurídicas y diseño institucional de los servicios de telecomunicaciones y de comunicación audiovisual en el Uruguay; Prestación de los servicios de telecomunicaciones y de comunicación audiovisual; Uso del espectro radioeléctrico para los servicios de telecomunicaciones y de comunicación audiovisual; Servicios y aplicaciones digitales; La prestación de servicios a través de plataformas digitales. Un modelo rupturista del siglo XXI; Economía digital y competencia; La inclusión financiera en la era de la economía digital; Los servicios financieros a través de plataformas tecnológicas; Digitalización de la banca: las Fintech; Fintech: la reconceptualización de la regulación financiera. Ejemplos del derecho comparado; Sistemas y aplicaciones digitales. Regulación e iniciativas en Uruguay; La prevención del lavado de activos en el negocio de los activos virtuales; Introducción al bitcoin y criptomonedas; Blockchain y su aplicación a los negocios; La tokenización de los inmuebles y el notariado; Smart Contracts. Su vinculación con los contratos; Tecnología blockchain y jurisdicción personal; Las TIC y los derechos fundamentales; Ciberseguridad, el estado de situación nacional y el ejemplo de la Unión Europea; Las nuevas tecnologías y la organización del trabajo; La importancia de programas para la capacitación digital y tecnológica en los procesos penales sobre personas condenadas (privadas de libertad dentro de las cárceles).

Lanzamiento del libro “Código Penal Uruguayo” por Prof. Dr. Miguel Langon Cuñarro, edición 2019.

El libro, disponible a partir de Mayo, incluye el texto completo del Código Penal, con sus tres libros (Parte General, Parte Especial y Faltas), en un solo tomo, así como todas las leyes penales complementarias vigentes en el Uruguay.

Los Comentarios se han reescrito por el autor, en 2016 y en 2017, en su totalidad, en la medida en que fue necesario, por lo que este trabajo se puede concebir tanto como la más completa exposición del derecho penal objetivo uruguayo, o como un texto de estudio especialmente útil para los estudiantes de derecho de todas las Universidades del Uruguay, así como para jueces, fiscales y, en general, para los abogados en el ejercicio de su profesión. La obra ofrece, tanto a los operadores de la justicia y estudiantes, así como al público en general, un material completo y de rápida consulta sobre el asunto de que trata.



TESINAS DE MASTERS

SANTOS, María José

**Reflexiones generales sobre la adopción del estándar internacional
relativo al informe país por país introducido por el plan BEPS**

REFLEXIONES GENERALES SOBRE LA ADOPCION DEL ESTANDAR INTERNACIONAL RELATIVO AL INFORME PAÍS POR PAÍS INTRODUCIDO POR EL PLAN BEPS

MARÍA JOSÉ SANTOS*

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Antecedentes históricos: 2.1 Principales hitos en el desarrollo del Plan BEPS y la introducción del Informe País por País, 2.2 La influencia de la Unión Europea y otros *stakeholders* en el Informe País por País, 2.3 La posición de Uruguay en este contexto. 3. La problemática BEPS en materia de precios de transferencia como antesala a las Acciones 8 a 10 y 13. 4. La Acción 13: Documentación de Precios de Transferencia: 4.1 Documentación integral, 4.2 Objetivos de la documentación, 4.3 Contenido de los informes, 4.4 Acceso a la información contenida en dichos informes. 5. Implementación del Informe País por País como estándar mínimo: 5.1 Introducción general, 5.2 Modificaciones introducidas a la legislación doméstica, 5.3 Principios subyacentes en la implementación de este estándar. 6. Reflexiones finales.

1. INTRODUCCION

El denominado Plan BEPS o “*Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” fue iniciado por los países del G20¹ y la OCDE² en 2013 como respuesta a la crisis financiera que se desató en el año 2008. El 5 de octubre de 2015, la OCDE publicó las medidas adoptadas en dicho plan agrupándolas en 15 acciones concretas, una de las cuales impulsó la adopción del denominado “Informe País por País”.

Este informe deberá ser preparado por los grupos multinacionales de gran dimensión económica y presentado ante la Administración Tributaria en el país de residencia de la sociedad matriz para su intercambio automático con las autoridades competentes de

* Contadora Pública, egresada de la Universidad de la República. Asesora del Director General de Rentas de la DGI en materia de Precios de Transferencia. Miembro del Bureau de *Working Party 6* de la OCDE que regula las directrices internacionales en materia de precios de transferencia. Docente de la Universidad de Montevideo y del Centro de Posgrados de la Universidad de la República en las materias de su especialidad. Las opiniones vertidas en el presente trabajo se realizan a título personal y no representan necesariamente la opinión de las instituciones con las cuales se vincula.

1 El Grupo de los 20 (G-20) es un foro de 19 países más la Unión Europea, donde se reúnen regularmente, desde 1999, jefes de Estado (o Gobierno), gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas. Está constituido por los siguientes países: Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Francia, Alemania, India, Indonesia, Italia, Japón, México, República de Corea, Rusia, Arabia Saudita, Sudáfrica, Turquía, Reino Unido, Estados Unidos y la Unión Europea (UE).

2 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). La OCDE nació de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), creada en 1947 con el apoyo de los Estados Unidos y Canadá para coordinar el plan Marshall para la reconstrucción de Europa tras la Segunda Guerra Mundial. Creado como un socio económico para la OTAN, la OCDE tomó posesión de la OECE en 1961. Tiene como finalidad lograr la coordinación de las principales políticas de los Estados miembros en lo referente a la economía y a los asuntos sociales. Compuesta por 36 miembros, a saber: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. Colombia ha sido aceptada como miembro 37^a (actualmente en adhesión).

las demás jurisdicciones fiscales donde opera el grupo, en un marco de transparencia y colaboración mutua entre los Estados.

Dichos grupos aportarán información contable y fiscal básica sobre la distribución territorial de sus ingresos, los resultados devengados y los impuestos generados en cada una de las jurisdicciones fiscales donde operan, detallando además las entidades que lo integran y las actividades que realizan en cada una de éstas. Varios autores hacen referencia a este informe como una “*big picture*” del grupo que mostrará los resultados que obtienen y los impuestos que pagan en cada país.

La información contenida en dicho informe será utilizada por las Administraciones Tributarias para el análisis y evaluación de los riesgos fiscales. Con esta medida, se estima transparentar el 90%³ de los ingresos empresariales mundiales, actualmente concentrados en estos grupos.

La introducción del referido informe es una de las medidas del Plan BEPS que verdaderamente innovan en materia de fiscalidad internacional, no sólo por el contenido del informe en sí sino también por la forma en la que se accederá a éste. Hasta el presente, cada contribuyente se vinculaba directamente con su Administración Tributaria y, en ciertos casos, de ser necesario, dicha Administración Tributaria solicitaba información a las demás administraciones (por ejemplo, para resolver un conflicto de doble tributación internacional, para cotejar información presentada por el contribuyente o para solicitar nueva información en el marco de una auditoría fiscal). Con la implementación del Informe País por País las Administraciones Tributarias compartirán recurrentemente información relevante de los grupos multinacionales con la finalidad de evaluar los riesgos de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios hacia otras jurisdicciones y gestionar de mejor manera los recursos que administran.

La presente tesina tiene como objetivo analizar conceptualmente la adopción del estándar internacional relativo al Informe País por País introducido por el Plan BEPS y reflexionar sobre algunas de sus características principales. Con esta finalidad, esta tesina ha sido organizada de la siguiente manera: - En los numerales 2 y 3 se describe cómo surge el Informe País por País a nivel internacional, destacando los principales acontecimientos internacionales que dieron lugar a esta medida y algunas situaciones de elusión fiscal que sirvieron de antesala a la adopción de ésta y otras medidas, con la finalidad de entender la génesis de dicho informe y su interrelación con las otras medidas adoptadas en materia de precios de transferencia. - En el numeral 4 se analizan los principales cambios relevantes introducidos por la Acción 13 del Plan BEPS en materia de documentación de precios de transferencia, de manera de entender el contenido del informe en sí y el rol que dicho informe juega en el contexto general de la documentación requerida en esta materia. - En el numeral 5 se describen los principales aspectos que conlleva la adopción del Informe País por País como estándar mínimo internacional. - Finalmente, a partir del análisis realizado en los numerales anteriores y las reflexiones realizadas en cada uno de dichos numerales, en el numeral 6 se presentan las reflexiones finales, de carácter general, sobre los cambios introducidos y su posible impacto en la fiscalidad internacional.

3 Numeral 5.53 de las Directrices de la OCDE.

A partir de estos objetivos, el presente trabajo adopta un enfoque analítico conceptual, no realizándose -por tanto- un análisis técnico-normativo de este nuevo estándar. Cabe precisar que, durante el trabajo, se destacan (en negritas) algunos conceptos relevantes, los cuales serán tenidos en cuenta para las reflexiones posteriores.

2. ANTECEDENTES HISTORICOS

2.1 Principales hitos en el desarrollo del Plan BEPS y la introducción del Informe País por País

Ante las consecuencias negativas de la crisis financiera desatada en 2008 en los países centrales, en el año 2002 los ministros de finanzas de los países del G20 pidieron a la OCDE que identifique los principales problemas por los cuales la recaudación del impuesto a la renta empresarial era menor a la deseada (y elabore un plan de trabajo para combatirlos).⁴ Es decir, identificar dónde y por qué motivo está siendo erosionada la renta de las grandes empresas multinacionales ("*base erosion*") y hacia dónde estaría migrando dicha renta y por qué ("*profit shifting*"). Surge así el término: "*Base Erosion and Profit Shifting*", BEPS por su sigla en inglés, que dio nombre al proyecto y posterior plan.

El febrero de 2013 la OCDE publica el informe: "*Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*".⁵ En este informe la OCDE describe los estudios realizados y la magnitud del problema identificado, presenta un panorama general de los acontecimientos internacionales que han incidido en la tributación de las empresas y señala que los principios generales de la tributación internacional, que han regulado hasta ahora las actividades internacionales en materia de imposición a la renta, han contribuido al problema identificado. Con el apoyo político del G20, se recomienda la elaboración de un plan de acción a escala mundial que permita resolver los problemas planteados⁶.

El problema de fondo que se observaba en el referido informe es que los marcos normativos existentes habían contribuido -de alguna manera- a la **elusión fiscal** producida. Particularmente, se observaba que la red de tratados vigentes para evitar la doble imposición, principio fundamental de la tributación internacional, así como la existencia de ciertas lagunas en la propia legislación doméstica de los Estados (o la asimetría entre éstas), había contribuido -por la vía de los hechos- a la **doble no imposición fiscal**. Es decir, las empresas internacionales estructuraban sus operaciones de manera tal que no pagaban el impuesto a la renta ni en el país de la fuente ni en el país de la residencia. El sacrificio que tanto el Estado de la Fuente como el Estado de la Residencia hacían, en pos de evitar la doble imposición internacional, terminaba siendo aprovechado por otras jurisdicciones.

A pesar que algunas de estas observaciones ya venían siendo señaladas por OCDE en informes previos, como ser el relativo a Prácticas Fiscales Nocivas⁷ emitido en 1998, en

4 Declaración de los Líderes del G20, junio de 2012, Los Cabos, México.

5 OCDE (2013): "*Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*", publicado por OCDE el 12/2/2013. Paris: <https://doi.org/10.1787/9789264201224-es>.

6 Reunión de Ministros de Finanzas del G20, Moscú, 15-16 de febrero de 2013.

7 OCDE(1998): "*Harmful Tax Competition*".

aquel entonces no se contaba con el **apoyo político** que ahora se tenía, derivado por la profunda y larga crisis desatada en 2008 de la cual aún costaba recuperarse⁸.

En junio 2013, el primer ministro británico, en su calidad de líder del G8, propone una mayor transparencia fiscal en el seno de las empresas multinacionales: *“hacer que las empresas informen a las autoridades fiscales dónde obtienen sus ganancias y dónde pagan sus impuestos. Apoyaremos a los países en desarrollo para que recauden los impuestos que les deben, con acceso a la información impositiva global que necesitan”*⁹. Se propone así la elaboración del Informe País por País:

“La información completa y relevante sobre la posición financiera de las empresas multinacionales ayuda a todas las administraciones tributarias a identificar y evaluar los riesgos fiscales. La información sería de gran utilidad para las autoridades tributarias, incluidas las de los países en desarrollo, si se presentara en un formato estandarizado que se centrara en la información de alto nivel sobre la asignación global de beneficios e impuestos pagados. Hacemos un llamado a la OCDE para que desarrolle una plantilla común para la presentación de informes país a país a las autoridades fiscales por parte de las principales empresas multinacionales, teniendo en cuenta las preocupaciones con respecto a las jurisdicciones que no cooperan. Esto mejorará el flujo de información entre las empresas multinacionales y las autoridades fiscales de los países en los que operan las multinacionales para mejorar la transparencia y mejorar la evaluación de riesgos”.¹⁰

El julio de 2013 la OCDE da a conocer el *“Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”*¹¹, conocido como **Plan BEPS**. Dicho Plan describe conceptualmente los principales problemas en materia de imposición a la renta de las operaciones internacionales y presenta una serie de situaciones que se dan en el seno de la fiscalidad internacional que deberían ser subsanadas en el corto y mediano plazo mediante la implementación de 15 acciones concretas, definidas sobre la base de tres principios rectores: (i) procurar la coherencia de las reglas impositivas a nivel internacional, (ii) alinear la tributación a la sustancia económica de las actividades y (iii) mejorar la transparencia internacional. Este Plan fue presentado ese mes a los líderes del G20 para su aprobación¹², quienes apoyaron el Plan y pidieron a todos los países interesados que participen del mismo. Así señalan: *“Los beneficios deben ser gravados allí donde se desarrollan las actividades productivas y donde se crea valor...”* (destacado aquí), reconociendo expresamente los tres pilares del plan: coherencia, sustancia económica y transparencia.

8 Wanyana Oguttu, Annet (2015): *“OECD’s Action plan on tax base erosion and profit shifting: Part 1 – What should be Africa’s response?”*. Bulletin for International Taxation, 2015 (Volume 69), N° 11. IBFD, Octubre 2015.

9 *“G8 leaders’ remarks”*, publicado por el gobierno británico el 18/6/2013, UK. www.gov.uk

10 G8 Leaders, 2013, *“Lough Erne G8 Leaders’ Communiqué”*, párrafo 25.

<https://www.gov.uk/government/publications/2013-lough-erne-g8-leaders-communicue>

11 OCDE (2013): *“Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”*, publicado por OCDE el 19/7/2013: <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

12 Cumbre del G20 celebrada en San Petersburgo, Rusia, el 5 de setiembre de 2013.

Cuadro N° 1: Las Acciones BEPS sobre la base de los objetivos trazados

Coherencia	Sustancia Económica	Transparencia	Otras transversales
Acción 2: Neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos	Acción 5: Combatir las prácticas nocivas (sustancia económica). Intercambiar información sobre resoluciones fiscales (transparencia)	Acción 11: Realizar la evaluación y seguimiento del Plan BEPS	Acción 1: Abordar los retos de la economía digital
Acción 3: Reforzar las reglas CFC	Acción 6: Impedir el abuso de convenios fiscales	Acción 12: Exigir a los contribuyentes revelar los mecanismos de planificación fiscal agresiva	Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales
Acción 4: Limitar la deducción de resultados financieros	Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del EP	Acción 13: Reexaminar la documentación de precios de transferencia	
	Acciones 8 a 10: Asegurar que los resultados de precios de transferencia estén alineados a la creación de valor	Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias	

Fuente: Presentación de OCDE, 1ª Reunión Regional, Montevideo, Uruguay (2016).¹³

Es importante destacar aquí el hecho de que los países del G20 hayan reconocido expresamente que los beneficios deben ser gravados “*donde se desarrollan las actividades productivas*”, reconociendo el principio de la **territorialidad** como criterio de atribución de la potestad tributaria del Estado Fuente, a partir del cual éste tiene derecho a gravar las rentas generadas en su territorio, aun cuando luego dichas rentas podrían ser gravada en el Estado de la Residencia adoptándose los mecanismos necesarios para evitar la doble imposición internacional. En definitiva, éstos son los Estados entre los cuales debería repartirse la renta, y no otros.

Ahora bien, cuando se agrega “*y donde se crea valor*” se introduce aquí otro aspecto del análisis (de alguna manera, complementario) que -si bien relacionado- introduce consideraciones diferentes. La noción de creación de valor es un aspecto medular en el análisis de la fiscalidad internacional en lo que tiene que ver con las reglas de precios de transferencia y el criterio de atribución de renta entre los estados, por lo que representa una cuestión “sensible” para éstos, como se explicará en el numeral 3 del presente trabajo.

En noviembre de 2014, los líderes del G20 afirman que el estándar de la OCDE en materia de intercambio de información tributaria internacional será el “*intercambio de información automática*”¹⁴:

¹³ Primera reunión regional del Marco inclusivo sobre BEPS para América Latina y el Caribe, en Montevideo (Uruguay), 21-23 de septiembre de 2016.

¹⁴ En setiembre de 2014 la OCDE dio a conocer siete de las medidas proyectadas: “*2014 Deliverables*”, publicados por OCDE el 16/9/2014. Este es el primer set de informes y recomendaciones para siete de las acciones propuestas en el Plan

*“Damos la bienvenida al progreso significativo del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) del G20 y la OCDE para modernizar las normas impositivas internacionales. Estamos comprometidos a finalizar este trabajo en 2015, incluyendo la transparencia en reglas específicas del contribuyente que constituyan prácticas tributarias nocivas.” (...) “Para prevenir la evasión fiscal transfronteriza, endosamos el Estándar Global de Información para el intercambio automático de información fiscal (AEOI) en una base recíproca. Comenzaremos a intercambiar información automáticamente entre nosotros y con otros países para 2017 o fines de 2018, sujeto a la finalización de los procedimientos legislativos necesarios. Damos la bienvenida a los compromisos de los centros financieros para hacer lo mismo y llamamos a todos a unirse a nosotros. Damos la bienvenida al mayor compromiso de los países en desarrollo en el proyecto BEPS para abordar sus preocupaciones. Trabajaremos con ellos para construir su capacidad de administración tributaria e implementar el intercambio automático de información fiscal. Damos la bienvenida a toda colaboración adicional de nuestras autoridades impositivas en lo relativo a las actividades de cumplimiento transfronterizo”.*¹⁵

Este es un hito importante en la fiscalidad internacional que, como se verá, incidirá en las medidas adoptadas por este Plan, particularmente en la Acción 13 que nos ocupa. La decisión adoptada en noviembre de 2014 implica pasar de un modelo fiscal de intercambio de información internacional “a requerimiento” (es decir, a pedido según las necesidades o circunstancias particulares del caso) a un modelo de intercambio “automático”. Es decir, implica adoptar un mecanismo de acceso a la información mucho más amplio y permanente en el tiempo, la información fiscal fluirá en forma permanente y sistemática entre las Administraciones Tributarias, en un contexto de mayor transparencia y colaboración fiscal internacional.

El 5 de octubre de 2015, la OCDE presenta finalmente el paquete de medidas fiscales concretas que conforman cada una de las 15 Acciones mencionadas, las que deberían ser implementadas en forma coherente y coordinada, en el corto y mediano plazo, en principio por los países que las desarrollaron¹⁶.

Ahora bien para que este Plan pudiera ser implementado de manera exitosa resultaba necesario que todos los países (o al menos, la gran mayoría de ellos) también se comprometieran a adoptar estas medidas de manera coherente, sistemática y coordinada. Es por eso que el G20 insiste en la creación de un marco de trabajo inclusivo, donde todos

BEPS. Dichos documentos fueron sometidos a la consulta pública. La consulta pública es un mecanismo utilizado por la OCDE para dar a conocer en forma previa los borradores de los textos sobre los cuales está trabajando y permitir que otros agentes interesados puedan hacer llegar sus comentarios, a saber: la academia, las sociedades civiles, las empresas multinacionales, y demás profesionales independientes. Dichos documentos fueron presentados al G20 en la reunión celebrada en noviembre 2014, Brisbane, Australia.

¹⁵ <https://www.mofa.go.jp/files/000059841.pdf>

¹⁶ Las medidas del Plan BEPS fueron desarrolladas por 44 países: todos los países miembros de la OCDE más el resto de los países del G20 (no miembros de OCDE). Dicho paquete fue presentado a los Ministros de Finanzas del G20 en la cumbre del 8 de octubre de 2015 celebrada en Lima, Perú.

los países que deseen ser parte de este proyecto puedan participar en igualdad de condiciones, y a partir del cual pueda alcanzarse un mayor compromiso global sobre la base de la cooperación fiscal internacional. Es así que en febrero de 2016, se aprueba formalmente el funcionamiento del denominado “**Marco Inclusivo**” y el 30 de junio de ese año se realiza su reunión inaugural en Kyoto, Japón. En el correr del año siguiente, unas 100 jurisdicciones ya integraban este grupo de trabajo¹⁷.

Lo ocurrido también es un hito importante en materia de la fiscalidad internacional. Si tenemos en cuenta que en el mundo hay unas 220 jurisdicciones fiscales¹⁸, estamos diciendo que prácticamente la mitad de ellas, en un año, decidieron adoptar una serie de medidas fiscales comunes, en forma conjunta y coordinada. Nunca antes había ocurrido algo similar de esta magnitud.

Sin embargo, como el Plan BEPS está conformado por 15 Acciones de características e implicancias muy diferentes, resultaría muy ambicioso que todos los países se pongan de acuerdo en implementar todas ellas, tal como han sido definidas. Pero, de no hacerlo, peligraría la implementación efectiva de este plan. Para acotar este riesgo, y lograr que finalmente el plan sea eficaz, fue necesario establecer una lista de prioridades y definir qué temas deberían ser implementados preceptivamente por la mayor cantidad de países posibles, en el corto y mediano plazo, y lograr así avanzar conjuntamente para alcanzar los objetivos trazados en dicho plan.

Como consecuencia de ello, cuatro acciones del Plan BEPS fueron definidas como “prioritarias”, debiendo ser implementadas por los países del Marco Inclusivo dentro de los plazos acordados. Estas acciones se denominan “estándares mínimos” y son los siguientes:

- i. Luchar contra las prácticas fiscales nocivas (Acción 5);
- ii. Prevenir el abuso de tratados fiscales para evitar la doble tributación internacional (Acción 6);
- iii. Mejorar la transparencia con la implementación del Informe País por País (Acción 13); y
- iv. Mejorar la eficacia en la resolución de controversias (Acción 14).

Al analizar la elección de los denominados estándares mínimos se observa que las prioridades son: luchar contra los regímenes de baja o nula imposición que se interponen entre el Estado Fuente y el Estado de la Residencia, sin realizar una actividad sustancial, evitando así que las empresas multinacionales localicen renta en los estados interpuestos artificialmente; fortalecer el vínculo entre el Estado Fuente y el Estado

¹⁷ A setiembre de 2018, el Marco Inclusivo está conformado por 118 jurisdicciones fiscales, entre las cuales se encuentra Uruguay. En el Anexo IV del presente trabajo se presenta el listado de las jurisdicciones miembro.

¹⁸ La Organización de las Naciones Unidas (ONU) está conformada por 193 Estados miembros. No obstante, existen otras jurisdicciones que estrictamente no califican como tales y no integran dicha organización, motivo por el cual la cifra de jurisdicciones fiscales supera las 200.

de la Residencia, a partir de tratados que prevengan el abuso de los contribuyentes y eviten la “doble no imposición fiscal”; transparentar las estructuras adoptadas por los grupos multinacionales para poder identificar dónde se erosiona la base imponible y hacia dónde migran las rentas fortaleciendo a las Administraciones Tributarias en la gestión administrativa del impuesto; y finalmente fortalecer los procedimientos de acuerdo mutuo entre los Estados, ante la mayor cantidad de controversias que se espera se verifiquen entre éstos como consecuencia natural de la adopción global de estos nuevos estándares internacionales.

Sobre la base de estas definiciones, el Plan de Acción queda organizado de la siguiente manera:

Cuadro N° 2: Las Acciones BEPS y su grado de influencia

Estándares Mínimos	Fortalecimiento de los estándares internacional	Enfoque común y buenas prácticas	Otras transversales
Acción 5	Acción 7	Acción 2	Acción 1
Acción 6	Acción 8 a 10	Acción 3	Acción 11
Acción 13 (CbC)		Acción 4	Acción 15
Acción 14		Acción 12	

Fuente: Presentación OCDE - Reunión plenaria del Marco Inclusivo, Lima, Perú (2018).

Finalmente, para poder hacer efectiva la implementación de los estándares mínimos dentro de los parámetros definidos y en los plazos acordados, es necesario establecer un proceso riguroso de monitoreo que asegure la adopción de los compromisos asumidos por parte de las jurisdicciones fiscales miembros del Marco Inclusivo. Se instrumenta así un proceso de revisión de pares y monitoreo permanente con la finalidad de asegurar que dichas jurisdicciones lleven a cabo las modificaciones normativas domésticas necesarias para su implementación y establezcan el marco regulatorio necesario para su ejecución (es decir, asegurar que el “estándar” se convierta en “norma” y pueda ser aplicado en cada jurisdicción). Esta revisión de pares comenzó en 2017 y se llevará a cabo gradualmente a lo largo de un periodo de tres años.

2.2 La influencia de la Unión Europea y otros *stakeholders* en el Informe País por País

El Informe País por País no es un invento del Plan BEPS. Los antecedentes de este informe se retrotraen al año 2003 en el seno de la sociedad civil, cuando los directores de *Tax Justice Network*¹⁹ analizaban cómo las normas contables podían contrarrestar las prácticas nocivas utilizadas a través de los precios de transferencia. La idea fue propuesta

19 Tax Justice Network es una red internacional independiente lanzada en 2003 dedicada a la investigación, el análisis y la promoción en el área de la fiscalidad internacional y de la regulación financiera. En dicha organización se analizan y explican el rol de los impuestos y el impacto nocivo de la evasión y elusión fiscal, entre otros temas. Tax Justice Network participa activamente en las discusiones sobre los temas fiscales propuestos OCDE.

por Murphy en 2003 quien sostenía (y aún sostiene) que debía haber una norma contable que requiriera a las empresas informar sus resultados comerciales por cada jurisdicción en la que operan. En su trabajo publicado en 2016 señala:

*“En esencia, la idea es simple. Todo lo que exige la presentación del Informe País por País es que las empresas multinacionales publiquen una cuenta de pérdidas y ganancias, e información básica del balance y del flujo financiero, para cada jurisdicción en la que operen, como parte de sus estados contables anuales. Aunque la idea es simple, ha sido objeto de gran debate y no poca controversia, desde que la describí por primera vez en 2003”.*²⁰

Lo cierto es que desde entonces esta idea ha evolucionado progresivamente en el seno de la sociedad, habiendo dado pasos importantes en los últimos años. De hecho, el Parlamento de la Unión Europea discute actualmente si el Informe País por País debería ser parte de las normas contables adoptadas por sus miembros y ser objeto de publicación conjuntamente con los estados contables de las empresas multinacionales.

También pueden encontrarse antecedentes relativos a este informe en **algunos sectores de actividad particulares**. Cabe citar la “Iniciativa de Transparencia en la Industria Extractiva”²¹, promovida por Reino Unido en 2002 y adoptada por países como EEUU en 2010²². Esta iniciativa no se introduce por una cuestión fiscal sino más bien por el alto riesgo de corrupción que denota este sector de actividad. Así también en el sector financiero, a partir de la Directiva Europea 2013/36/EU, donde desde el año 2014 se exige que las instituciones financieras informen públicamente sus operaciones, los ingresos y el número de empleados, en cada país relevante. Adicionalmente, deben informar los resultados (pérdidas o ganancias) y los impuestos pagados, país por país, información esta última que permanece siendo confidencial.²³

20 Murphy, Richard (2016). Country-by-country Reporting. T. Pogge & Mehta (Eds.), Global Tax Fairness, pag. 96-112, Oxford University Press. ISBN 9780198725343.

21 La Iniciativa de Transparencia en la Industria Extractiva (EITI, por su nombre en inglés) es un programa para aumentar la transparencia relativa a los pagos realizados por las empresas privadas que operan en el sector extractivo a los gobiernos (y a entidades ligadas a estos) con la finalidad de aumentar la transparencia en este sector (minería y petróleo). Incluye también la declaración de los ingresos generados por esta actividad en el país. Como surge en <http://eiti.org>, este estándar internacional ha sido adoptado por 51 países a nivel mundial. En los países que se adopta, las empresas deben publicar lo que éstas pagan a los gobiernos, y paralelamente los gobiernos deben publicar lo que reciben, debiendo ser conciliada la información por un agente independiente.

22 Congreso de los EEUU (2010), Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act. Regulaciones similares se exigen en la bolsa de valores de Hong Kong para las empresas que cotizan en dicha bolsa.

23 Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de fecha 26/6/2013 relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión. Art. 89 Informe País por País: A partir del 1 de enero de 2015, los Estados miembros exigirán a todas las entidades referidas la publicación anual especificando por Estado miembro y por tercer país en donde estén establecidas, de la siguiente información en base consolidada para el ejercicio de que se trate: (a) denominación, naturaleza y ubicación geográfica de la actividad; (b) volumen de negocio; (c) número de empleados equivalente a tiempo completo; (d) resultado bruto antes de impuestos; (e) impuestos sobre el resultado; (f) subvenciones públicas recibidas. 2) No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros exigirán a las entidades que hagan pública la información contemplada en las letras (a), (b) y (c) del apartado 1, el 1 de julio de 2014 por primera vez. 3) A más tardar el 1 de julio de 2014, todas las entidades de importancia sistémica a escala mundial autorizadas en la Unión, identificadas a nivel internacional, presentarán a la Comisión con carácter confidencial la información a la que se refieren las letras (d), (e) y (f) del apartado 1. (...) 4) La información a la que se refiere el apartado 1 será objeto de auditoría de conformidad con la Directiva 2006/43/CE, y será publicada, si es posible, como anexo de su estado financiero anual o, en su caso, del estado financiero consolidado de la

En el año 2013, el Consejo Europeo solicitó una ampliación del intercambio automático de información a escala mundial y de la Unión, para combatir el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva. En enero de 2016 la Unión Europea publica un paquete de medidas anti-elusión fiscal²⁴, siendo el informe país por país una de las principales medidas fiscales relativas a la cooperación administrativa. En mayo de ese año se modifica la Directiva 2011/16/UE²⁵, agregándose el artículo 8 bis bis, que incorpora la obligatoriedad de presentar el Informe País por País a la Administración Tributaria con carácter general para **todos los sectores de actividad**, en línea con la propuesta de la Acción 13 del Plan BEPS.

Sin embargo, la Unión Europea estaría dando un paso más allá del estándar internacional de la Acción 13, pues se pretende que este informe tenga carácter público y se incorpore como una norma obligatoria de carácter contable, en el corto y mediano plazo²⁶. La calificación como norma de naturaleza contable adquiere relevancia política pues afecta la fundamentación y justificación que se haga de dichas normas, así como su futuro desarrollo legislativo. Mientras las disposiciones fiscales requieren unanimidad para su aprobación, las disposiciones contables requieren alcanzar sólo una mayoría por parte de los estados miembros de la Unión Europea. Es decir que la calificación de este estándar como regla de naturaleza “**contable**” versus “**fiscal**” no es una cuestión trivial a la hora de su implementación efectiva.²⁷

Este aspecto es sumamente importante pues, de aprobarse, presionará sobre las medidas que pueda adoptar la OCDE en el futuro respecto al principio de confidencialidad de la información frente a terceros, adoptado hasta ahora. Evidentemente, hay una retroalimentación mutua entre ambas instituciones, las que convergen hacia la adopción de principios y medidas comunes, dada la influencia de los principales países de la Unión Europea en el propio seno de la OCDE.

Pero no sólo los organismos regulatorios incidieron en la adopción del estándar del Informe País por País, también el sector privado y la sociedad civil jugó un rol importante.

En primer lugar cabe destacar el apoyo de BIAC²⁸ al proyecto BEPS y el deseo de alcanzar una posición consensuada entre el sector privado y el sector público sobre la

entidad de que se trate. 5) En la medida en que futuros actos legislativos de la Unión prevean obligaciones de publicidad más rigurosas que las establecidas en el presente artículo, dejará de aplicarse el presente artículo y se suprimirá este en consecuencia.

24 El «paquete de lucha contra la elusión fiscal» es un conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, sencilla y eficaz. Los principales objetivos perseguidos son: prevenir la planificación fiscal abusiva, aumentar la transparencia y crear un entorno más justo para las empresas en la UE. Véase: <http://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>

25 Modificación introducida por la Directiva de la Unión Europea 2016/881 de fecha 25/5/2016, modificativa de la Directiva 2011/16/EU que impone el intercambio automático de información fiscal.

26 Proyecto de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, modificativa de la Directiva 2013/34/EU relativa a la apertura de información sobre el impuesto a las rentas.

27 Martínez García, David (2017): “Hacia un nuevo paradigma de responsabilidad y transparencia contable y fiscal global”. La información pública país por país como parte de la cultura empresarial. Revista Internacional Transparencia e Integridad, España. Páginas 4 y 5.

28 Business and Industry Advisory Committee, “BIAC” por su sigla en inglés. Comité Consultivo Empresarial e Industrial que representa los intereses de las empresas multinacionales y, paralelamente, actúa como órgano asesor y consultor de la OCDE. En su Comité Fiscal están representados los responsables fiscales de multinacionales de, entre otros países, Reino Unido, Holanda, Francia, Alemania, Israel, Japón, Suecia, Suiza y Estados Unidos.

base –según manifiestan- de fomentar el crecimiento económico en el sector privado y la creación de empleo, a través de la inversión y el comercio internacional. Dentro de sus cometidos, BIAC procura garantizar que las necesidades de las empresas multinacionales se vean reflejadas en las políticas de la OCDE. Por la posición que ocupa, tanto por las empresas multinacionales que representa como por su posición dentro de la propia OCDE, este Comité juega un rol importante a la hora de alcanzar los consensos necesarios para implementar las medidas deseadas e incide, como se verá, en la definición de las políticas públicas.

BIAC influyó en muchas de las medidas finalmente adoptadas en el Plan BEPS, particularmente en el Informe País por País. En documentos de 2014, BIAC sostiene que *“las empresas dependen de marcos fiscales estables, transparentes y no distorsionadores, tanto a nivel nacional como internacional”*²⁹. En su carta del 21/2/2014 sobre el borrador de discusión de las guías sobre documentación de precios de transferencia, BIAC apoya la mayor **transparencia hacia (y entre) los gobiernos** en materia de documentación de precios de transferencia, **pero rechaza que el Informe País por País tenga carácter público**. Para este comité, este informe debería tener como único propósito la evaluación de riesgos fiscales de alto nivel debiendo exponerse separadamente de la documentación de precios de transferencia y ser presentado en el país de residencia de la sociedad matriz (pudiendo ser posteriormente intercambiado entre los fiscos mediante los procedimientos de intercambio de información a requerimiento)³⁰. Ante esta propuesta, consciente de que no todos los países podrían intercambiar el referido informe (pues está condicionado a la red de tratados que tenga cada país), sugiere -lo que resulta importante- recurrir a la **Convención Multilateral** *“pues está abierta a todos los países, la cual puede representar una solución efectiva para asegurar que los países en desarrollo puedan unirse”*³¹ (destacado aquí), satisfaciendo así sus preocupaciones en cuanto al acceso de la información por parte de los fiscos y a garantizar la confidencialidad de la misma. Sin embargo, rechaza enfáticamente adoptar el estándar de intercambio de información automático para cualquier información fiscal, debiendo -en su opinión- limitarse únicamente a la información del sector financiero³² (ejemplo, CRS³³).

Como se verá en los numerales 4 y 5 del presente trabajo, la opinión de BIAC incidió en algunas de las posiciones finalmente adoptadas en cuanto a la estandarización del contenido de los informes, el formato, la forma de acceso a dicha información y sobre todo en el **carácter de confidencial** de la información contenida en ellos.

Finalmente, varias organizaciones de la sociedad civil apoyaron la introducción del Informe País por País en materia fiscal -que venían reclamado desde hacía más de diez

29 BIAC: *“The Business Contribution to the OECD Ministerial Council Meeting”*, 6-7 de mayo de 2014, Paris. Biac.org.

30 Cabe precisar que en aquel entonces se discutía si el Informe País por País debía integrar la documentación de precios de transferencia y ser presentado dentro del Informe Maestro, directamente en la jurisdicción local de las entidades integrantes del grupo multinacional. Finalmente, la Acción 13 adoptó una posición diferente, como veremos en el numeral 4 y 5 del presente trabajo.

31 Numeral 21 de la Carta enviada por BIAC a OCDE el 21/2/2014. Biac.org

32 Numeral 22 de la Carta enviada por BIAC a OCDE el 21/2/2014. Biac.org

33 CRS o *“Common Reporting Standard”* es el estándar internacional desarrollado por OCDE en 2014 para el intercambio automático de información financiera en poder de instituciones financieras, para el intercambio de esta información entre las autoridades fiscales.

años-, solicitando además que tenga **carácter público**, por entender que constituye un derecho legítimo de los ciudadanos conocer la contribución (impuestos) que realizan las empresas multinacionales al Estado donde operan (y del cual obtienen los beneficios) y por entender también que es un derecho legítimo de los inversores y otros *stakeholders* al invertir en y operar con dichas empresas³⁴. Esta posición ha quedado de manifiesto en diversos trabajos publicados por, entre otros: *Tax Justice Network*, OXFAM³⁵, *Transparency International European Union Office*³⁶, *Financial Transparency Coalition*³⁷.

2.3 La posición de Uruguay en este contexto

El contexto descrito en los numerales previos deja en evidencia de que no se trata de meros cambios coyunturales, introducidos en sede de la imposición a la renta de las empresas multinacionales como consecuencia de la crisis financiera. Las decisiones que fueron adoptándose a lo largo de los últimos años (que han sido destacadas en negritas) reflejan una **verdadera transformación en la fiscalidad internacional**, tanto en lo que tiene que ver con el contenido en sí de las nuevas directrices como en la forma de su implementación, las que terminan afectando, directa o indirectamente, a todos los Estados, en mayor o menor medida.

Como fuera descrito en los numerales anteriores, las medidas adoptadas internacionalmente surgen como consecuencia de un proceso de diálogo y consenso entre los Estados miembros de la OCDE (y más recientemente, entre los Estados del Marco Inclusivo), siendo influenciadas también por otras organizaciones regulatorias internacionales, el propio sector privado, la sociedad civil, los profesionales independientes y la academia. Dichas medidas inciden necesariamente en las políticas fiscales que adopten las diferentes jurisdicciones fiscales, en el corto y en el mediano plazo.

Uruguay no es ajeno a esta realidad. En junio de 2016 integra el Marco Inclusivo, comprometiéndose a adoptar los cuatro estándares mínimos mencionados en el numeral 2.1 del presente trabajo, siendo una de las 118 jurisdicciones que lo integran actualmente.

3. LA PROBLEMÁTICA BEPS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO ANTESALA A LAS ACCIONES 8 a 10 y 13

A lo largo de los varios documentos publicados por OCDE se describen diferentes situaciones de erosión de la base imponible y traslado de beneficios vinculadas a cuestiones de precios de transferencia, las que motivaron la adopción de las Acciones 8 a 10 y la Acción 13 del Plan BEPS. En este numeral se presentan algunos ejemplos muy sencillos

34 <http://www.taxresearch.org.uk/blog/2012/05/02/why-you-have-to-support-country-by-country-reporting-now-my-speech-this-morning/>. The CbC Reporting Issue, Volume 9, Numer I. The news letter of the tax justice network.

35 OXFAM (2017): *Making tax vanish, how the practices of consumer goods MNC RB show that the international tax systems is broken*. Oxfam Briefing Paper, julio 2017.

36 Transparency International European Union Office (2016): *Moving Towards better corporate accountability through increased tax transparency: Achieving public country by country Reporting in the European Union*. Policy Paper, pág. 9.

37 *Why public country by country Reporting for large multinationals is a must*, elaborado por varias organizaciones, en noviembre de 2015.

de estas situaciones, con la finalidad de entender a qué nos referimos cuando se hace referencia a la problemática BEPS en esta materia y entender cómo el Informe País por País puede ayudar a transparentar estas situaciones.

La forma de operar y organizarse las empresas multinacionales ha evolucionado en el tiempo. Inicialmente, un modelo tradicional podía ser aquel en el cual el grupo separaba las funciones tradicionales de fabricación y distribución. Físicamente, los bienes se fabrican en un país (generalmente, en aquel donde fuera más rentable producir) y luego se trasladan y distribuyen en el país de consumo. En este caso, la estructura adoptada por el grupo tiene un sentido operativo y económico, más allá de la cuestión fiscal propiamente dicha. En este ejemplo, las entidades que desarrollan estas dos actividades tienen una presencia física –tangible– en el territorio donde operan (ejemplo, fábricas, empleados, depósitos de mercaderías, vehículos).

Con el tiempo, sin embargo, comienzan a observarse otros modelos más sofisticados. Si bien sigue habiendo una entidad en el lugar de fabricación y otra en el lugar de consumo, se interponen además otras entidades vinculadas a las cuales se les atribuye parte de la renta generada por el grupo. Estas nuevas entidades generalmente se ubican en jurisdicciones opacas (no transparentes) donde gozan de baja o nula imposición fiscal. Bajo este esquema, el Grupo Multinacional logra reducir la tributación en los países de producción y consumo, reduciendo así la carga fiscal total del grupo.

En este ejemplo, relativamente sencillo, participan tres entidades vinculadas, localizadas en tres jurisdicciones diferentes: el fabricante, el distribuidor y el intermediario. Suponiendo que las tres entidades realizan verdaderamente las funciones mencionadas (con los activos y riesgos subyacentes que esa actividad implica), la renta se distribuiría entre ellas en función del precio de las operaciones intra-grupo (es decir, del precio de transferencia de los bienes que circulan y los servicios que se prestan, dentro del propio grupo). Es decir que los precios de las transacciones entre las entidades vinculadas determina el nivel de renta que queda localizada en cada jurisdicción fiscal, motivo por el cual debe ser analizado desde el punto de vista fiscal.

Las reglas de precios de transferencia basadas en la adopción del principio de plena competencia (*arm's length principle*) han sido elegidas por los países miembros de la OCDE y ONU para asegurar una base tributaria apropiada en cada jurisdicción y evitar así la doble tributación internacional. Estas reglas cumplen dos grandes funciones en la fiscalidad internacional: por un lado, al incorporarse en los tratados para evitar la doble tributación, establecen un criterio aceptado para atribuir la renta entre los países (la base tributaria); y por otro lado, proveen los criterios técnicos sobre los cuales resolver las controversias que se pueden presentar entre éstos (sobre la base de un procedimiento de entendimiento mutuo entre los países participantes).

Es importante tener presente que el hecho de que una entidad goce de baja o nula imposición fiscal no es un aspecto criticable *per se*. En el ejemplo planteado, el cuestionamiento surge cuando: (i) la entidad utilizada en la intermediación no está acompañada de una actividad genuina que justifique las rentas que le han sido atribuidas por su grupo, (ii) de realizar una cierta actividad, ésta no justifica el nivel de renta que le ha sido

atribuido a la entidad, (iii) la jurisdicción donde opera dicha entidad intermediaria, es opaca, no colabora con otras administraciones tributarias (es decir, dicha jurisdicción no aporta la información necesaria para poder entender y evaluar qué tipo de actividades -si es que existen- se realizan en la misma). En virtud de ello, tanto la Administración Tributaria del país de fabricación como la del país de consumo necesitan poder evaluar lo que sucede en la entidad intermediaria.

3.1 En cuanto al primer punto, uno de los aspectos observados en el proyecto BEPS era que la renta atribuida a la entidad intermediaria no era acompañada de una actividad sustantiva (o real). Se observaban estructuras donde dicha atribución era puramente artificial o se justificaba en forma meramente contractual, sin estar acompañados de una actividad real subyacente. Al respecto, las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS dan un paso muy importante en el enfoque de las nuevas directrices de precios de transferencia. Dichas acciones reconocen expresamente que debe **delinearse la verdadera transacción** objeto de estudio y que, en dicho proceso de análisis y caracterización de la operación, debe primar la sustancia económica de la misma a su forma³⁸. No obstante, la problemática más sensible se observaba en la migración contractual de riesgos o intangibles, que al movilizarlos contractualmente y migrar hacia territorios de baja o nula imposición, llevaban consigo gran parte de la renta del grupo. La cuestión que se plantea respecto a este tipo de factores (riesgo e intangibles) es determinar cuáles deberían ser los elementos sustantivos que deberían tenerse en cuenta a la hora de reconocerlos fiscalmente como tales, más allá de los elementos formales que determinan su titularidad legal (por ejemplo, los contratos que asignan riesgos entre las partes, los registros de propiedad que reconocen la titularidad legal de un intangible). Dicha problemática fue recogida por el Plan BEPS y las soluciones propuestas se dan a conocer en las Acciones 8 a 10 de dicho plan.

Siguiendo con la línea de pensamiento arriba comentada, cuando la atribución de rentas es puramente artificial, en general, los Estados pueden cuestionar las estructuras adoptadas sobre la base de los principios generales de sustancia económica sobre forma, de fraude a la ley, entre otros, que van más allá de las reglas de precios de transferencia. En definitiva, el hecho de que una determinada estructura sea puramente artificial puede ser contrarrestado por un Estado cuando su marco legal normativo es sólido y recoge estos principios generales. Ahora bien, cuando la atribución de renta se basa en el movimiento contractual de riesgos, de intangibles o de otros activos valiosos fácilmente movibles –que no implican un movimiento físico de bienes–, el análisis es más complejo. Y ello porque debería sostenerse, por ejemplo, que el hecho de que legalmente una determinada entidad sea la titular legal del intangible no es un elemento suficiente *per se* para atribuirle económicamente la renta generada por éstos. Es en este punto donde los Estados deben evaluar si su marco legal normativo está lo suficientemente consolidado como para poder cuestionar este aspecto de la fiscalidad internacional y, en caso contrario, fortalecerlo. Es decir, poder cuestionar sobre una base normativa la migración legal

38 Si bien este aspecto queda recogido por los principios generales de cada país, como por ejemplo, en el caso de Uruguay por el artículo 6 del Código Tributario, otros países pueden adoptar criterios más formalistas (dando prioridad a las relaciones contractuales de las partes). El hecho que este aspecto haya sido recogido expresamente en las Directrices de la OCDE (2017) constituye un avance positivo de los estándares internacionales en esta materia.

de riesgos e intangibles valiosos, que llevan consigo grandes cantidades de ganancias hacia otros territorios.

Es una cuestión de grados. Es decir, en aquellos casos donde la artificiosidad no es evidente, sino que la situación objeto de análisis conlleva un análisis de valoración más profundo de los hechos y circunstancias subyacentes que hacen a la calificación de la operación, el equilibrio entre la adopción del enfoque formal versus el enfoque sustancial (o económico) puede ser difícil de alcanzar en forma consensuada a nivel internacional. Y es aquí donde podemos observar diferencia de criterios entre los Estados, lo que conllevaría a posibles asimetrías en los criterios adoptados por éstos a la hora de resolver las controversias y, por tanto, a posibilidades de elusión fiscal internacional subsistirían.

Cabe detenerse aquí un instante para reflexionar sobre el aspecto arriba descrito en cuanto al fortalecimiento de los marcos normativos (en un sentido amplio) de los Estados y lo que ello puede significar para los países que integran el Marco Inclusivo, dada las características tan dispares que pueden observarse en cuanto a su grado de desarrollo, de experiencia, de recursos y capacidad para enfrentar la complejidad que esta temática conlleva. Evidentemente, el fortalecimiento sugerido tendrá diferente alcance y su implementación significará un esfuerzo diferente, según la realidad del país de que se trate.

Ahora bien, partiendo de la base que en el ejemplo planteado las tres entidades realizan una actividad sustancial (es decir que verdaderamente fabrican, distribuyen y coordinan la logística de los productos comercializados, en las jurisdicciones en las que operan), la remuneración atribuida a éstas quedará condicionada a la naturaleza de las funciones que realizan, los activos utilizados y los riesgos asumidos, por cada una de ellas. Es decir que cada una de estas entidades contribuirá con un “cierto valor”, por las actividades económicas que verdaderamente desarrollen en cada jurisdicción. Si en el ejemplo planteado las actividades más rentables (es decir, aquellas actividades que crean más valor para el grupo) se localizaran además en los territorios de nula o baja imposición, entonces la renta remanente que se localice en el lugar de producción y consumo sería aún más chica.

3.2 Esta cuestión tiene que ver con el segundo punto planteado y que se ha denominado “**creación de valor**” en el Plan BEPS, y refiere a lo señalado por los líderes del G20 cuando dicen: “*Los beneficios deben ser gravados allí donde se desarrollan las actividades productivas y donde se crea valor*”. Esta afirmación debería llevarnos imperiosamente a la reflexión de qué significa que los beneficios sean gravados donde se crea valor, lo que implícitamente nos conduce a otras interrogantes más profundas sobre ¿qué crea valor en una economía? y ¿cuáles deberían ser los elementos que deberían considerarse a la hora de su reconocimiento y medición?.

La respuesta a estas interrogantes, que -en definitiva- determinan la cuestión de fondo a resolver, no es fácil porque implicaría alcanzar una posición consensuada entre los diferentes Estados sobre los elementos que determinan la creación de valor en un determinado territorio. Aspecto que, como puede observarse, es sumamente importante

pues determinará el nivel de renta que podrá atribuirse a un determinado país y -por lo tanto- afectará la recaudación fiscal del mismo.

Como ha sido señalado, los aspectos técnicos que regulan la noción de creación de valor han sido recogidos en las Acciones 8 a 10, que si bien estrictamente no forman parte de los estándares mínimos, tienen mucha influencia sobre ellos, motivo por el cual debería evaluarse su impacto en el resto de las medidas BEPS que pretendan incorporarse a la legislación doméstica de un Estado. Obsérvese que estas acciones han quedado expuestas (al menos en la forma) como en un segundo plano. No obstante, debe tenerse presente que las Acciones 8 a 10 fueron incorporadas en las Directrices de la OCDE (2017)³⁹ y, como tales, representan los estándares internacionales en materia de precios de transferencia. Y, aun cuando no sean vinculantes para algunos países, terminarán impactando globalmente.

3.3 En cuanto al tercero punto planteado arriba, cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos a jurisdicciones de baja o nula imposición no cooperantes, sin controlar ni exigir los recaudos antes explicados, otros contribuyentes -que no tienen esta posibilidad- pasan a soportar una carga tributaria mayor. Es decir, aumenta la presión fiscal de los contribuyentes nacionales que operan domésticamente y no tienen la posibilidad de bajar la carga tributaria mediante estos mecanismos. Incluso, si tuvieran esta posibilidad y decidieran no adoptarlos, quedarían en una situación de desventaja competitiva (por cuanto su tasa efectiva de imposición a la renta sería mayor que la de sus competidores). Se requiere entonces de una norma fiscal que permita **transparentar las estructuras** adoptadas por los grupos multinacionales que operan en diversos territorios, identificando las entidades que lo integran, las actividades que realizan y los resultados e impuestos que pagan en cada jurisdicción.

Es importante tener presente que, desde el punto de vista económico, el grupo opera como una única entidad económica, aunque estrictamente este conformado por un conjunto de entidades localizadas en diferentes jurisdicciones. La información de las entidades integrantes fluye con facilidad dentro del propio grupo. Sin embargo, desde la perspectiva de las Administraciones Tributarias -ubicadas en diferentes jurisdicciones- ello no es así, observándose una fuerte asimetría en el acceso y utilización de la información. En el ejemplo planteado queda de manifiesto la importancia que tiene para las Administraciones Tributarias poder contar con información que les permita entender conceptualmente cómo opera el grupo, evaluar los riesgos inherentes a la estructura adoptada y controlar (y fiscalizar) las operaciones internacionales realizadas por éstos en sus territorios.

En virtud de lo comentado, se observa que para poder realizar un análisis de precios de transferencia debe comprenderse la relación del sujeto local con el resto de las entida-

³⁹ En 10/7/2017 la OCDE publicó la versión actualizada de las "Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", referidas en el presente trabajo como las Directrices de la OCDE (2017). Las recomendaciones efectuadas en las Acciones 8 a 10 y 13 del Plan BEPS fueron incorporadas a dichas directrices, sustituyendo parte de los numerales anteriores o agregando nuevos.

des que integran el grupo multinacional. Técnicamente, no es posible ver al grupo como un conjunto de compartimientos estancos e independientes, que pueden ser analizados fiscalmente en forma aislada en cada jurisdicción. Por el contrario, lo que una entidad realiza en un determinado territorio está necesariamente influenciado y condicionado por lo que el grupo hace en su conjunto.

El ejemplo planteado permite comprender que si bien la adopción del principio de plena competencia y las guías desarrolladas para su aplicación (ahora fortalecidas por las Acciones 8 a 10) dan un marco técnico (normativo) para el análisis de las operaciones intra-grupo, se requiere además fortalecer los aspectos que hacen a la administración de la norma. Ello por la sencilla razón de que no es suficiente el aspecto meramente técnico de la norma, sino que para que dicha norma sea eficaz y eficiente respecto a los objetivos que persigue, debe además poder ser administrada. Como vimos en los ejemplos planteados, el análisis de las operaciones internacionales arriba descritas constituye un desafío para la fiscalidad internacional también en el plano administrativo.

Trabajar eficazmente sobre los desafíos que conllevan las operaciones internacionales en materia de precios de transferencia requiere necesariamente reflexionar sobre la manera en la cual se fiscalizan y controlan estas operaciones, fundamentalmente teniendo en cuenta la complejidad que conllevan, lo intensiva que pueden ser las auditorías en el manejo de recursos y el volumen de recaudación involucrado, que varía según las características del país, su grado de desarrollo y el tamaño de su economía. Evidentemente, las soluciones que cada país adopte van a estar condicionadas necesariamente por estos elementos.

El Informe País por País se introduce como una **herramienta de evaluación de riesgos fiscales** que permitirá a las Administraciones Tributarias analizar ex-ante los riesgos inherentes a la estructura adoptada por los grupos multinacionales que operan en su territorio para a partir de allí seleccionar los casos que deberían ser auditados, contribuyendo de esta manera al uso más eficiente de los recursos que administran.⁴⁰

Es decir que la Acción 13 del Plan BEPS da un paso importante en este sentido, reconociendo expresamente que el Informe País por País es una herramienta importante para las Administraciones Tributarias en el cumplimiento de sus cometidos y es necesaria para poder combatir las conductas BEPS antes mencionadas (que el ejemplo expuesto intentó ilustrar). Este reconocimiento surge luego de un largo camino recorrido a través de diferentes trabajos previos⁴¹ y cuyas recomendaciones finalmente se recogen en las Directrices de la OCDE (2017) como estándar internacional en la materia.

40 ONU (2015): United Nations Conference on Trade and Development: *“Reforming International Investment Governance”*, World Investment Report (2015). Página 204-206. En dicho informe, las Naciones Unidas destaca la importancia del Informe País por País para los países en desarrollo ante las restricciones de recursos que poseen y la posibilidad de hacer un uso más eficiente de éstos.

41 En los últimos años el Foro sobre Administraciones Tributarias (FTA), creado en 2002, ha trabajado sobre dos aspectos definidos como prioritarios: mejorar la administración de los riesgos fiscales y el desarrollo de las relaciones entre la administración y los grandes contribuyentes. En los años recientes ha publicado diversos trabajos, de los cuales cabe citar los siguientes: *“Study into the role of tax intermediaries”* (2008), *“Building transparent tax compliance by banks”* (2009), *“Framework for a voluntary code of conduct for revenue bodies and banks”* (2010), and *“The joint audit reports and joint audit participants guide”* (2010). *“Dealing effectively with the challenges of transfer pricing”* (2011).

4. ACCION 13: DOCUMENTACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

4.1 Documentación integral

La Acción 13 del Plan BEPS introdujo nuevas directrices en materia de documentación de operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia. La propuesta del Plan BEPS recogida en dicha Acción fue incorporada al Capítulo V de las Directrices de la OCDE (2017), publicada en julio 2017. El contenido de dicha acción sustituyó el viejo texto del Capítulo V de dichas directrices (redactado en 1995) y agregó cuatro anexos con diferentes modelos de documentos.⁴²

Es importante comprender aquí que la redacción actual del Capítulo V de las Directrices de la OCDE (2017) surge como consecuencia de una serie de trabajos previos⁴³, sometidos a un largo proceso de discusión con una fuerte participación de la comunidad de negocios, el sector privado, la sociedad civil, la academia e incluso de las principales firmas de profesionales independientes. Para algunos de los documentos sometidos a la opinión pública la OCDE recibió más de 1.000 páginas de opiniones. Es decir que las modificaciones finalmente introducidas por la Acción 13 al Capítulo V mencionado surgen de un largo proceso de discusión y relativo consenso.⁴⁴

La Acción 13 del Plan BEPS propone adoptar un enfoque estándar y uniforme de documentación por parte de las Administraciones Tributarias, basado en tres niveles de información: i) El Informe País por País, ii) el Informe Maestro y iii) el Informe Local, cada uno de ellos con características y contenido propio.

Si bien, **los tres informes introducidos por la Acción 13 conforman el estándar internacional** en materia de documentación de precios de transferencia, sólo la implementación del Informe País por País forma parte de los estándares mínimos del Marco Inclusivo.

De acuerdo al numeral 5.48 de las Directrices de la OCDE (2017) es esencial que las orientaciones del Capítulo V relativas a la documentación de precios de transferencia sean aplicadas por las distintas jurisdicciones fiscales en forma eficaz y coherente. Con esta finalidad, se exhorta a las jurisdicciones que decidan incorporar estas directrices en su legislación doméstica a que lo hagan con el contenido sugerido en ellas.

42 Anexos de documentación de precios de transferencia: I) Informe Maestro; II) Informe Local; III) Informe País por País; IV) Paquete de Implementación del Informe País por País (con varios documentos modelo).

43 Al respecto, puede consultarse los siguientes documentos: “White paper on transfer pricing documentation” (2013), “Memorandum on transfer pricing documentation and Country by Country Reporting” (2013); “OECD Public consultation on transfer pricing matters” (2013); “Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting (Discussion Draft)” (2014); “Comments received on discussion draft on transfer pricing documentation and CbC Reporting (Public Comments)” (2014); “Guidance on transfer pricing documentation and Country by Country Reporting” (2014); “Action 13: Guidance on the implementation of transfer pricing documentation and Country by Country Reporting” (2015); “Action 13: Country by Country reporting implementation package” (2015) y “Transfer pricing documentation and Country by Country Reporting (Final Report)” (2015).

44 Cabe precisar que la redacción final de las Directrices es realizada por el Grupo de Trabajo N° 6 (WP6) del *Committee on Fiscal Affairs (CFA)* de OCDE. Este comité es el órgano encargado de establecer estándares internacionales en materia fiscal. Entre sus funciones, supervisa la creación y el mantenimiento de publicaciones, tales como el Modelo de Convenio Fiscal utilizado como base para los convenios internacionales para evitar la doble imposición, las Directrices de Precios de Transferencia, entre otros.

Cabe precisar, sin embargo, que las referidas directrices no son vinculantes para todos los países, menos aún para los países no miembros de la OCDE (como es el caso de Uruguay), aunque en general se las considere como opiniones doctrinarias de buen recibido.

A los efectos de garantizar que dichas directrices sean recogidas por la mayor cantidad posible de países, las recomendaciones efectuadas para el Informe País por País han sido consideradas como una de las medidas prioritarias del Plan BEPS, que los países que apoyan dicho plan se comprometen a adoptar. Por lo tanto, para aquellas jurisdicciones del Marco Inclusivo que incorporen las recomendaciones del Informe País por País en su legislación doméstica, dichas directrices pasarán a ser disposiciones normativas con fuerza vinculante para sus contribuyentes.

En el caso del Informe Maestro y el Informe Local, en cambio, estas directrices conservan su condición de recomendación, a menos que la jurisdicción las recoja en su legislación doméstica. Respecto a estos dos informes, las jurisdicciones podrán (o no) recoger este estándar. Es decir, no se asume un compromiso determinado a nivel del Marco Inclusivo.

4.2 Objetivos de la documentación

El Capítulo V de las Directrices de la OCDE (2017) comienza por reconocer expresamente la importancia de la documentación de precios de transferencia en la evaluación de riesgos fiscales.

Antes de los cambios introducidos por el Plan BEPS, el viejo Capítulo V subrayaba la necesidad de que el proceso de documentación fuera razonable, tanto desde el punto de vista de los contribuyentes como de las Administraciones Tributarias. Manifestaba el deseo de que hubiera una mayor cooperación entre el contribuyente y la administración, procurando un equilibrio entre la carga que debía soportar el contribuyente derivada del cumplimiento de los deberes formales (documentales) impuestos en cada país y la necesidad de la administración de requerir información suficiente que justifique la aplicación fiable del principio de plena competencia en su jurisdicción. Dicha directriz se presentaba principalmente como una recomendación de la documentación que, como mínimo, debían aportar los contribuyentes, la que garantizaba de alguna manera la aplicación del estándar internacional y -al mismo tiempo- permitía un nivel razonable de pruebas documentales que se presentaran con ese fin.

Si bien en la era BEPS estos viejos argumentos aún resultan aplicables -y de hecho subsisten en la directriz vigente-, los mismos no parecen ser suficientes. Es por ello que en el marco del Plan BEPS esta directriz adopta un enfoque más ambicioso, orientando la documentación no sólo a una cuestión de cumplimiento de deberes formales sino también a un instrumento de evaluación de riesgos fiscales. Así el nuevo Capítulo V de las Directrices, numeral 5.1, comienza diciendo: *“Este capítulo provee las guías a tener en cuenta por las Administraciones Tributarias en el desarrollo de sus normas y procedimientos sobre la documentación que han de aportar los contribuyentes en relación con las investigaciones o evaluaciones de riesgos en materia de precios de transferencia...”* (destacado aquí), produciendo un cambio importante en el enfoque adoptado hasta ahora.

Como fuera señalado en el numeral 1, la OCDE ya venía insistiendo⁴⁵ en la importancia de que las Administraciones Tributarias realizaran un análisis de evaluación de riesgos en forma previa a la selección y fiscalización de los contribuyentes, especialmente en materia de precios de transferencia donde generalmente estas tareas son complejas y requieren el análisis de un gran número de elementos, hechos y pruebas que hacen a la operación objeto de fiscalización.

Estas directrices reconocen entonces que la evaluación efectiva del riesgo fiscal constituye un requisito previo esencial para poder llevar a cabo una inspección bien dirigida y eficiente en términos de recursos, señalando que *“a la hora de articular las normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia, debe atribuirse especial relevancia a garantizar que la evaluación del riesgo de precios de transferencia sea eficiente, con un alto nivel de calidad y disponiendo de una información fiable y adecuada”*⁴⁶.

En función de ello, la documentación de precios de transferencia procura alcanzar los siguientes objetivos⁴⁷:

a. Velar para que los contribuyentes consideren debidamente las normas de precios de transferencia cuando acuerdan los términos y las condiciones de las operaciones con entidades vinculadas y declaran fiscalmente los rendimientos de dichas operaciones. Es decir, procurar que los contribuyentes tengan en cuenta estas normas a la hora de fijar los precios y presentar las declaraciones juradas correspondientes, fomentando -en primer lugar- el cumplimiento voluntario de estas reglas.

b. Dotar a las administraciones tributarias de la información necesaria para conducir la evaluación de riesgos fiscales en esta materia.

c. Proveer a las administraciones tributarias de información útil que les permita conducir una inspección fiscal profunda sobre las prácticas de precios de transferencia adoptadas por sus contribuyentes, sin perjuicio de que posteriormente pueda ser necesario complementar esta documentación inicial con otra información adicional, requiriendo a medida que se avance en la inspección particular.

Los países del Plan BEPS entienden que estos nuevos requisitos en materia de documentación, junto con la transparencia que fomentan, contribuirán a alcanzar el objetivo de comprender, controlar y combatir las conductas resultantes en BEPS. En este contexto, acuerdan el contenido de estos tres informes sobre la base de alcanzar un equilibrio entre las necesidades de información y el costo de cumplimiento para las empresas multinacionales, en el marco de los tres objetivos señalados, pero además contribuir a que las Administraciones Tributarias puedan determinar si las empresas han incurrido en prácticas nocivas de precios de transferencia u otras que tengan por objeto trasla-

45 El 30/4/2013 la OCDE publica el borrador del *“Manual sobre evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia”*, sometiendo dicho documento a consideración de las partes interesadas. El 23/9/2013, se publican en la página web de OCDE los comentarios recibidos de la comunidad de negocios, los profesionales independientes y la sociedad civil. Véase el documento y los comentarios referidos en: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/public-comments-handbook-transfer-pricing-risk-assessment.htm>.

46 Numeral 5.12 de las Directrices de la OCDE.

47 Recogidos en el capítulo B, numeral 5.5 de las Directrices de la OCDE (2017).

dar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal favorable, como fuera explicado en el caso práctico presentado en el numeral 3 del presente trabajo.

4.3 Contenido de los informes

4.3.1 Contenido del Informe País por País

El Informe País por País se presenta en un formato no tradicional, con un claro enfoque de matriz de evaluación de riesgos. En este caso, de evaluación de riesgos fiscales.

La exigencia de dicho informe recae sobre un elenco limitado de sujetos, aquellos que concentran la mayor parte del comercio internacional y de la recaudación tributaria mundial, denominados por la normativa uruguaya como los “grupos multinacionales de gran dimensión económica”⁴⁸.

En el proceso de discusión de la Acción 13, los países acordaron el umbral por encima del cual los grupos multinacionales serán considerados de gran dimensión económica y, por lo tanto, quedarán sujetos a la obligación de preparar y presentar anualmente el referido informe. Dicho umbral se definió en € 750 millones de ingresos, considerando a tales efectos los ingresos consolidados totales del grupo en su conjunto.

El Informe País por País está compuesto por dos grandes cuadros (dos planillas) donde básicamente se mapea la estructura organizacional del Grupo Multinacional, en cada una de las jurisdicciones fiscales donde tiene presencia fiscal dicho grupo (ya sea a través de una filial o de un establecimiento permanente), aportando una visión general sobre el reparto territorial de los beneficios, impuestos y actividades económicas del grupo a nivel mundial.

En el primer cuadro se presentan los datos financieros y contables del grupo, detallándose los ingresos devengados, los resultados generados y los impuestos pagados, por jurisdicción fiscal. Específicamente, en dicho cuadro, se discriminan los ingresos del Grupo Multinacional según si provienen de operaciones con entidades vinculadas o no, los resultados devengados (pérdidas o ganancias) antes de impuestos, el impuesto a la renta (diferenciándose entre el impuesto efectivamente pagado del devengado contablemente, incluyéndose el impuesto que le haya sido retenido desde el exterior⁴⁹), el capital social, los resultados acumulados no distribuidos, el número de trabajadores y, finalmente, los activos tangibles (a excepción de los activos de tesorería e instrumentos equivalentes).

En el segundo cuadro se listan todas las entidades integrantes del Grupo Multinacional, agrupadas también por jurisdicción fiscal, debiéndose especificar para cada una de ellas sus datos de identificación y las principales actividades económicas realizadas por éstas. Cuando la residencia fiscal de la entidad difiera de su lugar de constitución u organización, deberá especificarse este último lugar.

48 Artículo 46 ter del Título 4 del TO 1996.

49 El Impuesto a la Renta corresponde al impuesto de su jurisdicción fiscal así como el que le haya sido retenido / pagado en el exterior. Por ejemplo, si la compañía A residente en la jurisdicción fiscal A percibe intereses en la jurisdicción fiscal B, la compañía A ha de declarar las retenciones fiscales practicadas en la jurisdicción fiscal B.

Si fuera necesario realizar alguna precisión en cuanto a la información proporcionada en dichos cuadros, el informe prevé un tercer cuadro, donde el Grupo Multinacional podrá agregar toda aquella información o explicaciones adicionales que se consideren necesarias, o que faciliten la comprensión de la información preceptivamente consignada en el informe país por país.

Obsérvese que la información del primer cuadro se encuentra agrupada por jurisdicción fiscal, sin especificar a qué entidad corresponden los resultados contables y fiscales allí expuestos. A partir de esta información podrá conocerse cómo se reparten los resultados y los impuestos asociados entre las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo pero no se podrá evaluar los resultados financieros/contables de una entidad en particular, al menos que sea la única entidad del grupo en ese territorio. Lo mencionado, impediría atribuir una determinada renta a una entidad en particular, garantizando así el “uso apropiado” de la información requerido por este estándar (como se explicará en 5.3.3).

En el segundo cuadro, en cambio, se presenta información cualitativa del grupo relativa al tipo de actividades realizadas en cada jurisdicción, detallándose las entidades que lo integran y las actividades realizadas por cada una de ellas. Ello permitirá entender conceptualmente cómo está estructurado el grupo y el rol que asumen sus entidades en cada jurisdicción.

En el **Anexo I** se presenta el formato y contenido del Informe País por País adoptado por la Acción 13 citada.

4.3.2 Contenido del Informe Maestro

Con frecuencia los documentos y la información requeridos para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia, o la fiabilidad del análisis realizado por el contribuyente en una inspección de precios de transferencia, pueden estar en poder de una entidad vinculada del exterior, distinta de la entidad local objeto de inspección. Por lo tanto, es importante que la Administración Tributaria pueda acceder a dicha información directamente, o mediante intercambio de información con otro fisco. Lo mismo ocurre para el contribuyente (o su asesor fiscal), dado que dicha información le sería de utilidad a la hora de preparar su informe local.

Como consecuencia de ello, la Acción 13 propone que cierta información general del Grupo Multinacional, que habitualmente está en poder de la sociedad matriz donde se toman las decisiones corporativas y se centraliza la información fiscal del grupo, sea presentada por los contribuyentes como información complementaria a la documentación local que presentan a su Administración Tributaria. Es decir que la sociedad matriz prepararía cierta información general del grupo, la que hace a los acuerdos globales, las políticas de precios de transferencias adoptadas por el grupo y demás información general, y se la entregaría a sus filiales/establecimientos permanentes para que la presenten al fisco en su país. Surge así lo que se ha denominado “Informe Maestro” y que es muy similar al ya recomendado por el Foro de Precios de Transferencia de la Unión Europea⁵⁰.

50 “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros relativa al Código de Conducta sobre la documentación de precios de transferencia para empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)”. Debe tenerse en cuenta que, a diferencia de las Directivas de la Unión Europea (las cuales deben ser adoptadas por sus Estados miembros en su legislación doméstica, dentro de un determinado plazo), estas resoluciones implican únicamente

El Informe Maestro ofrece una visión general del negocio del Grupo Multinacional, tanto en el plano fiscal, como en el plano económico, legal y financiero. La información que ha de incluirse en el Informe Maestro contiene datos relevantes relativos a la estructura organizativa del Grupo Multinacional; la descripción de sus negocios; sus intangibles; las actividades financieras intra-grupo y las posiciones financieras y fiscales del mismo.

A diferencia del Informe País por País, el Informe Maestro no se restringe a los grupos multinacionales de gran dimensión económica. De acuerdo a las directrices mencionadas, cada jurisdicción fiscal determinará el elenco de sujetos alcanzados y las características que tendrá la presentación del referido informe. No obstante, la directriz reitera la necesidad de que el contenido exigido para el Informe Maestro, en caso de ser requerido por la Administración Tributaria, sea el sugerido por esta Acción. La adopción de un criterio consistente entre los Estados permitiría estandarizar la documentación requerida al grupo en los diferentes territorios donde opera, reduciendo así la carga para el contribuyente en el cumplimiento de sus deberes formales.

Cabe precisar que Uruguay introdujo la obligación de presentar el Informe Maestro en la Ley N° 19.484 de Transparencia Fiscal. En principio, dicha obligación recae sobre todos los contribuyentes sujetos a las disposiciones de precios de transferencia, facultándose a la Dirección General Impositiva (DGI) a requerir la presentación del referido informe. Se espera que el contenido de dicho informe recoja las recomendaciones de la presente directriz, no obstante, a la presente fecha dicho aspecto no ha sido reglamentado aún.

En el **Anexo II** se presenta el contenido del Informe Maestro propuesto por la Acción 13 citada.

4.3.3 Contenido del Informe Local

El Informe Local contiene información más específica, relativa al análisis funcional, industrial y económico de las operaciones realizadas por el contribuyente local con sus entidades vinculadas. En el Informe Local el contribuyente agrega la documentación específica así como cualquier otra información adicional que hace a la operación concreta objeto de estudio, llevada a cabo en ese territorio, en cumplimiento a las normas de precios de transferencia vigentes en dicho país.

Considerando que parte de la información y documentación ya ha sido proporcionada en los otros dos informes previos, en el Informe Local se agregará información complementaria más específica, relativa a la entidad local y a las operaciones objeto de estudio, considerándose también la situación de las entidades vinculadas con las cuales se relaciona el contribuyente.

Dicho informe debería contener información relativa a la organización funcional y descripción de las actividades y estrategias de la entidad local; una descripción de las operaciones realizadas con entidades vinculadas sujetas al régimen de precios de

un compromiso político de implementación que, como tal, no los obliga. Dicha conclusión queda expresamente recogida en el propio texto de la referida resolución. Diario Oficial de la UE. Reunión de fecha 27/6/2006 (2006/C 176/01).

[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728(01))

transferencia, especificando el nombre de la contraparte y los importes involucrados; un análisis funcional y de comparabilidad del contribuyente y de las entidades vinculadas que participan en dichas operaciones; copia de los contratos existentes entre ellas; descripción del análisis económico (que conlleva, entre otros, a la elección del método de análisis, la parte analizada, los comparables seleccionados, la búsqueda realizada y la información financiera utilizada a tales efectos); e información financiera de la entidad local, entre otros datos.

En el caso de Uruguay, el numeral 11 de la Resolución 2084/2009 dispone el contenido mínimo que deberá contener el Estudio de Precios de Transferencia. Obsérvese que dicha disposición es del año 2009, anterior al Plan BEPS. Cuando uno analiza el listado de información a presentar en Uruguay y lo compara con el contenido propuesto por la Acción 13, se observa que la documentación requerida localmente (que ha sido denominada en la normativa uruguaya como “Estudio de Precios de Transferencia”) recoge en general las directrices señaladas.

Como no todas las operaciones realizadas por el contribuyente revisten la misma importancia relativa, generalmente los países establecen umbrales específicos de cumplimiento vinculados al tamaño de la economía del país, por encima de los cuales los sujetos quedan obligados a preparar este informe y presentarlo a la Administración Tributaria (presentación que puede ser anual o a requerimiento).

Cuando se analiza la legislación comparada se observan diferencias en cuanto a la exigibilidad de este informe. En el caso de Uruguay, por ejemplo, este umbral ha sido definido por la Resolución 2084/2009 de la DGI, donde el numeral 10 dispone que los contribuyentes están obligados a presentar información anual cuando verifiquen determinadas condiciones.⁵¹ La norma uruguaya ha optado por el uso de un umbral cuantitativo, asociado al monto de las operaciones comprendidas⁵² en el régimen, a los efectos de la presentación anual de este informe.⁵³ Sin perjuicio de ello, la Administración Tributaria conserva la facultad de requerirlo toda vez que lo entienda pertinente, supere o no el referido umbral.⁵⁴

51 Quedará obligado a presentar el Informe Local cuando verifique alguna de las siguientes condiciones: “a) realicen operaciones comprendidas en el presente régimen por un monto superior a las UI 50.000.000 (cincuenta millones de unidades indexadas) en el período fiscal correspondiente. Exceptúese del presente apartado a las operaciones que realicen los usuarios de zona franca de acuerdo a la Ley N° 15.921 de 17 de diciembre de 1987, siempre que no se encuentren gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas. b) hubieran sido notificados por la Dirección General Impositiva”.

52 Obsérvese que la norma refiere a “operaciones comprendidas”, por lo que si se determinara posteriormente de que una operación debió haber sido reconocida (porque, por ejemplo, el contribuyente no registró una operación porque era gratuita, no hubo un movimiento financiero de dinero asociado, pero debió haberlo reflejado porque hubo una prestación de servicios entre las partes), la misma deberá ser tenida en cuenta a los efectos de determinar el monto anual de las operaciones y compararlo con el umbral mencionado.

53 Cuando se trate de usuarios de zona franca (no gravados por IRAE), quedarán exceptuados de la presentación del referido informe, a pesar de haber superado el umbral referido.

54 La DGI podrá notificar al contribuyente y solicitarle la presentación anual del referido informe. Además, es importante tener presente que si bien, por defecto, algunos contribuyentes quedan exceptuados de presentar dicha documentación (cuando el monto de las operaciones se sitúa por debajo del referido umbral) éstos igualmente deben cumplir con las normas sustantivas previstas en el Capítulo VII del Título 4 del T.O. 1996 y su reglamentación. Es decir, deben cumplir con el principio de plena competencia. A estos efectos el numeral 13 de la citada Resolución dispone que cuando los contribuyentes no se encuentren obligados a presentar la información anual a que refiere el numeral 10 citado, “deberán conservar por el período de prescripción de los tributos, los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia y de los criterios de comparación utilizados, a los efectos de demostrar y justificar la correcta determinación de dichos precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia declarados”.

En el **Anexo III** se presenta el contenido del Informe Local propuesto por la Acción 13 citada.

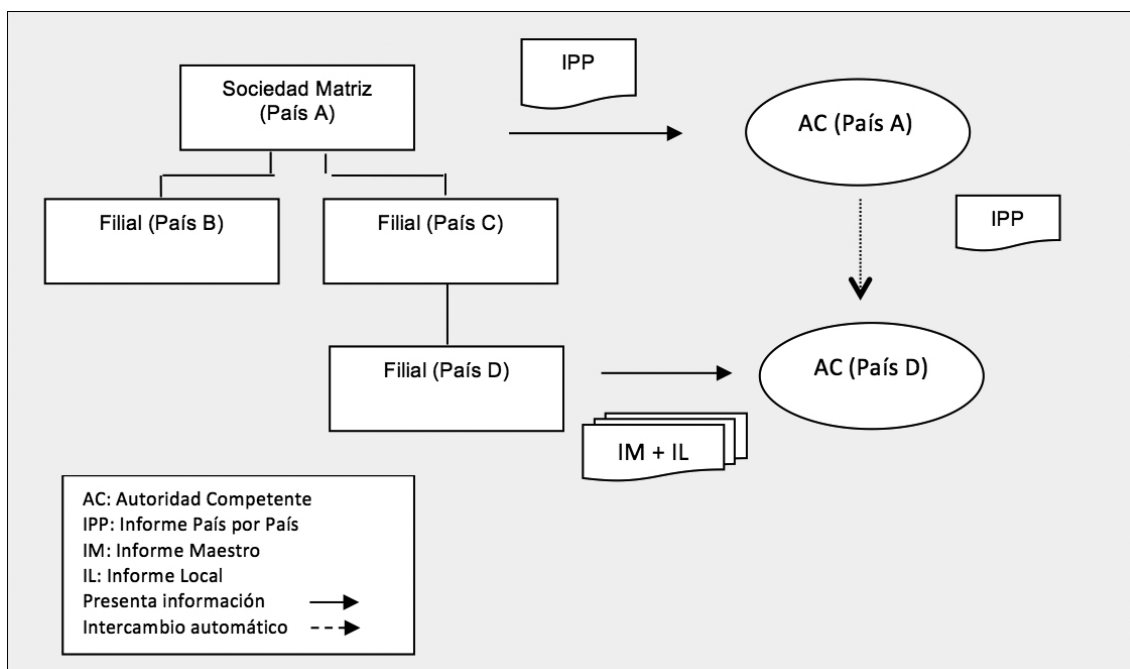
4.4 Acceso a la información contenida en dichos informes

De acuerdo al numeral 5.49 del Capítulo V de las Directrices de la OCDE (2017), el Informe Maestro y el Informe Local son presentados directamente por las entidades integrantes del Grupo Multinacional a sus respectivas Administraciones Tributarias. Es decir que cada jurisdicción fiscal recibirá dichos informes directamente de sus propios contribuyentes, de acuerdo a las disposiciones vigentes en cada país. De acuerdo al estándar internacional, las jurisdicciones conservan cierto grado de discrecionalidad en cuanto a la exigibilidad y a las condiciones bajo las cuales serían requeridos dichos informes (por ejemplo, si un determinado informe se presenta anualmente a la Administración Tributaria o únicamente a requerimiento de ésta, si todos o algunos de los contribuyentes deben preparar estos informes, etc.).

En cambio, el Informe País por País adopta un enfoque diferente. En principio, dicho informe se presentaría en una única jurisdicción fiscal (en primera instancia, en la jurisdicción fiscal donde reside la sociedad matriz del Grupo Multinacional) y, desde allí, se intercambiaría automáticamente con otras jurisdicciones (con aquellas jurisdicciones donde operan las otras entidades integrantes del Grupo Multinacional, siempre y cuando se den las condiciones necesarias para su intercambio).

Gráficamente, el flujo de información sería el siguiente:

Gráfico N° 1: Flujo de información



Considerando el ejemplo arriba expuesto, donde un Grupo Multinacional tiene su sociedad matriz en el País A, la Administración Tributaria del País D recibirá el Informe Maestro y el Informe Local de su contribuyente (la filial del Grupo Multinacional residente en el País D), mientras que el Informe País por País lo recibirá desde el exterior mediante el procedimiento de intercambio automático de información (es decir, de la Autoridad Competente del País A donde reside la sociedad matriz del grupo).

Excepcionalmente, cuando no sea posible acceder al Informe País por País a partir del mecanismo de intercambio automático de información fiscal, el estándar internacional prevé la posibilidad que -bajo ciertas circunstancias- dicho informe pueda ser presentado por otra entidad del grupo, como se explicará en los literales a. y b. del numeral 5.2.1.2 del presente trabajo.

5. IMPLEMENTACION DEL INFORME PAIS POR PAIS COMO ESTANDAR MINIMO

5.1 Introducción general

Como fuera explicado en el numeral 1 del presente trabajo, las jurisdicciones del Marco Inclusivo se comprometieron a adoptar algunas de las medidas introducidas por el Plan BEPS (denominadas estándares mínimos), entre ellas mejorar la transparencia fiscal internacional con la implementación del Informe País por País, de acuerdo a lo descrito por la Acción 13 de dicho plan.

Para lograr la implementación oportuna y eficaz de estos estándares, dichas jurisdicciones quedan sometidas a un proceso de revisión de pares. Particularmente, respecto al estándar relativo al Informe País por País de la Acción 13, en febrero de 2017 la OCDE publicó un documento en el cual describe la metodología de trabajo adoptada para dicha revisión⁵⁵ y los términos de referencia utilizados a tales efectos.⁵⁶

La primer etapa de esta revisión se llevó cabo durante el periodo febrero 2017 – febrero 2018. En esta primera etapa, el análisis se centralizó en la revisión de los marcos normativos (aspectos legislativos y regulatorios en general) relativos a la adopción del referido estándar en la legislación doméstica, así como algunos aspectos generales sobre los instrumentos de intercambio. En esa oportunidad, se analizó la situación de las 95 jurisdicciones que al 31 de diciembre de 2017 eran miembros del Marco Inclusivo. Las conclusiones de esta primera revisión fueron publicadas en abril de 2018. De la revisión efectuada surge que unas 70 jurisdicciones ya han dado los pasos necesarios para la implementación efectiva de este estándar.⁵⁷

55 El proceso de revisión de pares es llevado a cabo en forma conjunta por los delegados del Grupo de Trabajo N° 6 y N° 10 de la OCDE.

56 BEPS Action 13 on Country by Country Reporting, Peer review documents, approved by the Inclusive Framework on BEPS. OCDE, febrero, 2017.

57 En el análisis efectuado se excluyeron unas 16 jurisdicciones por atravesar situaciones especiales, por ejemplo, por haberse incorporado recientemente al Marco Inclusivo, por situaciones climáticas o desastres naturales, restricciones de recursos para poder llevar a cabo las reformas necesarias, etc.

De acuerdo a la Acción 13, este estándar se aplicaría por primera vez para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016. No obstante, se reconoce que algunas jurisdicciones pueden requerir un tiempo adicional para poder introducir los cambios normativos que ello conlleva, por lo que muchas de ellas lo han introducido recién a partir del ejercicio iniciado en 2017. Según el informe citado, 47 jurisdicciones ya lo han aplicado para el ejercicio correspondiente al año 2016. En el **Anexo IV** se listan las jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo, según información disponible a setiembre de 2018, con una breve referencia a los acuerdos adoptados por éstas.

A continuación se analizan las principales características de este estándar y algunas de sus implicancias para las jurisdicciones que lo adopten.

5.2 Modificaciones introducidas a la legislación doméstica

Desde el punto de vista estrictamente normativo, las jurisdicciones adheridas a este estándar deben trabajar a nivel interno incorporando las normas que sean necesarias para que el Informe País por País sea exigible a sus contribuyentes y, paralelamente, celebrar (y posteriormente, ratificar parlamentariamente) los convenios internacionales que permitan hacer efectivo el intercambio deseado.

La incorporación del estándar internacional en la legislación doméstica abarca dos grandes áreas de trabajo, las que pueden graficarse de la siguiente manera:

Cuadro N° 3 Incorporación del estándar internacional en la legislación doméstica y la posición de Uruguay al respecto

En el plano doméstico	En el plano internacional
Adoptar el estándar en la legislación doméstica, incorporando las leyes y reglamentos necesarios para la exigencia de este informe a los contribuyentes.	Adoptar los instrumentos necesarios que permitan intercambiar esta información en forma automática con la mayor cantidad de países posibles.
Establecer la forma y demás condiciones en las cuales operará este nuevo régimen en la práctica.	Dicho intercambio puede realizarse en el marco de un acuerdo multilateral, de un convenio bilateral para evitar la doble imposición o de un acuerdo para intercambiar información, a opción de las partes. Para hacer efectivo dicho intercambio en forma automática se requiere además de un acuerdo entre las autoridades competentes de dichas jurisdicciones que permita la ejecución de los instrumentos seleccionados.

Uruguay introdujo el Informe País por País en su legislación doméstica a partir de la Ley N° 19.484 de Transparencia Fiscal del 5/1/2017 (cuyas disposiciones se incorporaron en el Capítulo VII del Título 4 del TO 1996, art. 46 ter).

Dicho informe será requerido para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/1/2017.*

Uruguay optó por adherirse a la “Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”. Dicha adhesión fue realizada el 1/6/2016, habiendo sido ratificada por el parlamento uruguayo en la Ley N° 19.428 del 29/8/2016. Los instrumentos de ratificación se presentaron el 31/8/2016.**

Uruguay adhiere al “Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio del Informe País por País” el 30/6/2016, habiendo presentado las notificaciones requeridas el 30/3/2017. Dado que dicho acuerdo se habilita bilateralmente, la vigencia de éstos será diferente según la situación particular de cada uno.

* Se recomienda que el Informe País por País se aplique por primera vez a los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2016. No obstante, se reconoce que algunos países pueden necesitar mayor tiempo para poder introducir en su legislación interna los cambios normativos necesarios para su implementación, motivo por el cual algunos países lo exigirán recién para los ejercicios 2017 o 2018.

** El 1/12/2016 se cumplieron los plazos previstos en el artículo 28, apartado 5, para la entrada en vigencia de la Convención respecto de nuestro país. El último renglón de dicho apartado señala: “Con respecto a cualquier Estado que ratifique la Convención conforme fue modificada por el Protocolo de 2010 de conformidad con este párrafo, la Convención entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la expiración de un periodo de tres meses posteriores a la fecha de depósito del instrumento de ratificación ante uno de los depositarios”.

5.2.1 La adopción del estándar del Informe País por País en la legislación doméstica

En el Anexo IV del Capítulo V de las Directrices de la OCDE (2017) se presentan una serie de documentos modelos para la adopción del estándar del Informe País por País, entre ellos, un modelo de legislación (en adelante, Modelo Legislativo), el que podrá ser utilizado como guía por los diferentes países para la redacción de sus normas⁵⁸.

A continuación, se describen las principales características de este modelo y se presentan algunas de las diferencias más importantes respecto al criterio adoptado por la legislación uruguaya.

5.2.1.1 Elenco de sujetos alcanzados por el Informe País por País

Como ha sido adelantado, la adopción del estándar internacional relativo al Informe País por País afecta a los grupos multinacionales de gran dimensión económica, entendiéndose por tales aquellos cuyos ingresos consolidados totales, sean iguales o superiores a 750 millones de euros en el ejercicio inmediatamente anterior al ejercicio objeto de reporte⁵⁹. Por lo tanto, quedan excluidos aquellos grupos cuyos ingresos consolidados

58 Dichos documentos son: (1) Modelo Legislativo, (2) Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio del Informe País por País, (3) Anexo al Acuerdo – Cuestionario de confidencialidad y protección de la información, (4 y 5) Acuerdo de Autoridades Competentes para el Intercambio de Información en el marco de un Convenio de Doble Tributación y en el marco de un Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal. Además de ello, la OCDE ha publicado una serie de manuales y guías de implementación del Informe País por País, las cuales se encuentran publicadas en www.oecd.com, con la finalidad de facilitar el proceso de implementación del referido estándar (ver bibliografía).

59 Así por ejemplo, un grupo multinacional cuyos ingresos consolidados totales al cierre del ejercicio 31/12/2016 sean

sean inferiores a este monto. El umbral fijado a tales efectos será objeto de revisión en el año 2020⁶⁰.

De recogerse el estándar en la legislación doméstica, deberá definirse quiénes son los contribuyentes alcanzados por esta disposición que, en definitiva, asumirán las obligaciones formales que conlleva y las demás consecuencias fiscales que correspondan. Para ello, cabe realizar una serie de consideraciones previas, las que se comentan a continuación.

En primer lugar, es necesario definir a qué grupos económicos alcanza este nuevo estándar internacional. Si bien, en términos generales, se refiere a “grupos multinacionales”, desde el punto de vista estrictamente técnico es necesario definir este concepto.

Una de las dificultades que se observaban inicialmente cuando se definía el alcance (e impacto de esta medida BEPS) era si debía considerarse la noción de “vinculación” (o de “empresas asociadas”, como se las denomina en las Directrices de la OCDE) a los efectos de definir el elenco de sujetos alcanzados. No obstante, adoptar este criterio conllevaría una serie de dificultades prácticas, pues la noción de vinculación presenta diferencias importantes en la legislación comparada, lo que supondría un elenco variable de sujetos alcanzados, según la jurisdicción de que se trate.

Con el deseo de alcanzar una posición coherente entre las diferentes jurisdicciones y permitir la implementación de este estándar en forma eficaz, se sugieren una serie de definiciones previas, relativas a: grupo, grupo multinacional, entidad integrante del grupo multinacional y entidad controlante final. A continuación se citan las definiciones recogidas en el Modelo Legislativo citado, a saber:

“Un Grupo es un conjunto de empresas vinculadas por relaciones de propiedad o control tal que le sería requerido formular estados financieros consolidados para propósitos de reporte financiero de acuerdo a los principios de contabilidad aplicables o ello le sería requerido si las participaciones en el capital de tales empresas se negociaran en un mercado de valores⁶¹.” (Numeral 1 del Artículo 1 del Modelo Legislativo).

La vinculación queda de manifiesto entonces cuando la entidad se consolida con el resto de las entidades que conforman el grupo y pasa a formar parte de los estados contables consolidados del grupo para propósito del reporte financiero. En definitiva, existe una relación de control o propiedad tal entre las entidades que se debe formular estados contables consolidados, de acuerdo a los principios de contabilidad aplicables.

inferiores a € 750 millones de euros, no deberá presentar el Informe País por País por el ejercicio correspondiente al finalizado el 31/12/2017 (denominado, ejercicio de reporte). La situación de cada grupo puede variar de un ejercicio a otro. Este aspecto seguramente impacte en aquellos grupos cuyo nivel de facturación sea muy similar al umbral fijado por la directriz, pudiendo en algunos años quedar por arriba del umbral definido y en otros por debajo.

60 El estándar establece como regla general que todos los grupos multinacionales quedan alcanzados por esta directriz, sin realizar excepción subjetiva de ninguna índole. Posteriormente, exonera a aquellos grupos multinacionales con ingresos consolidados inferiores al umbral definido (es decir, menores a € 750 millones anuales).

61 En la versión en inglés de la Acción 13 se hace referencia a un mercado público (“public securities exchange”), tanto respecto a la definición de Grupo como de Entidad Integrante del grupo multinacional.

Sobre esta misma base, la entidad vinculada será aquella que cumpla con tal extremo, como se verá a continuación:

Por Entidad Integrante del Grupo Multinacional “se entenderá (i) una unidad de negocio independiente perteneciente al Grupo Multinacional que esté incluida en los estados financieros consolidados del Grupo Multinacional a efectos de presentación de información financiera, o que estaría incluida si las participaciones en el capital de dicha unidad de negocio del Grupo Multinacional se negociaran en un mercado de valores; (ii) una unidad de negocio excluida de los estados financieros consolidados del Grupo Multinacional únicamente por motivos de tamaño o relevancia; y (iii) un establecimiento permanente de una unidad de negocio independiente del Grupo Multinacional que esté contemplada en los incisos (i) o (ii) anteriores, siempre que esa unidad de negocio formule, para dicho establecimiento permanente, estados financieros separados a efectos de presentación de información financiera, regulatorios, fiscales o de control interno de la gestión”. (Numeral 4 del art. 1 del Modelo Legislativo).

Cuando uno analiza la definición arriba señalada y la compara con los estándares contables de consolidación de información financiera, observa que los literales (ii) y (iii) no se encuentran recogidos en dichos estándares. Sin embargo, no hay que perder de vista que en este caso se trata de un estándar fiscal internacional y, como tal, puede estar contemplando la situación particular de una determinada jurisdicción o de un sector de actividad en particular, donde estas excepciones sí le son aplicables. Recordemos que la posición finalmente adoptada surge como consecuencia de un proceso de discusión entre administraciones tributarias, la comunidad de negocios y la sociedad civil, lo que puede explicar los apartamientos observados.

Obsérvese que el establecimiento permanente califica como “entidad integrante del grupo multinacional” siempre que se formule para dicho establecimiento permanente estados financieros separados, prácticamente por cualquier motivo.

Las entidades integrantes del grupo multinacional objeto de consolidación en los estados contables consolidados deberán estar detalladas en el segundo cuadro del Informe País por País. Incluso, dichas entidades podrán quedar sujetas a la presentación del referido informe, de habilitarse el mecanismo secundario de presentación, como se explicará en el numeral siguiente.

Considerando que se trata de una medida para contrarrestar las operaciones de elusión fiscal internacional adoptada en el plano internacional, quedan fuera de esta disposición aquellos grupos que no operen internacionalmente. La norma proyectada debe circunscribirse a aquellos grupos que tienen presencia en más de una jurisdicción fiscal, y que son -en definitiva- a quienes apunta el Plan BEPS. En virtud de ello, se requiere delimitar el aspecto espacial de este nuevo estándar, motivo por el cual se define a los grupos “multinacionales” de la siguiente manera:

Por Grupo Multinacional se entiende “cualquier grupo que conste de dos o más empresas cuya residencia fiscal se encuentre en jurisdicciones diferentes, o que esté compuesto por una empresa residente a efectos fiscales en una jurisdicción y que tribute en otra jurisdicción por las actividades realizadas a través de un establecimiento permanente” (Numeral 2 del Artículo 1 del Modelo Legislativo)⁶².

Obsérvese que la definición de grupo multinacional comprende a la relación existente entre la casa matriz y el establecimiento permanente, a pesar de que ambos sean residentes fiscales de una misma jurisdicción fiscal. El sentido de dicha inclusión está dado por el hecho de que un establecimiento permanente presupone la existencia de dos jurisdicciones fiscales: el Estado Fuente, donde el establecimiento permanente desarrolla una actividad empresarial y por la cual queda sujeto a imposición en dicho estado, y el Estado de Residencia de la casa matriz, que cede su potestad tributaria al Estado Fuente ante la configuración de dicho establecimiento permanente en dicho territorio. Dado que las operaciones entre la casa matriz y el establecimiento quedan sujetas a imposición en dos estados diferentes, la relación entre ellos puede suponer un riesgo de erosión de las bases imponibles de los estados intervinientes motivo por el cual quedan comprendidos en el elenco de los sujetos alcanzados por este estándar. Adicionalmente, de no incluirse a los establecimientos permanentes en el elenco de entidades sujetas a esta regla, se estaría facilitando una forma de ocultamiento de las operaciones internacionales del grupo en otro territorio. Por este motivo, el establecimiento permanente debe ser reportado en el segundo cuadro del Informe País por País como entidad integrante del grupo multinacional.

5.2.1.2 Presentación del informe

De acuerdo al estándar internacional, el Informe País por País será presentado por la sociedad matriz última del grupo multinacional en su país de residencia, ante su Administración Tributaria.

Por Sociedad Matriz Última se entenderá “una Entidad Integrante de un Grupo Multinacional que cumpla los criterios siguientes: (i) poseer directa o indirectamente una participación suficiente en otra u otras Entidades Integrantes de dicho Grupo Multinacional, de forma que esté obligada a formular estados financieros consolidados con arreglo a los principios de contabilidad generalmente aplicados en la jurisdicción de su residencia fiscal, o estaría obligado a ello si sus participaciones representativas de capital se negociaran en un mercado de valores de la jurisdicción de su residencia fiscal; y (ii) que no exista otra Entidad Integrante del Grupo Multinacional que posea directa o indirectamente la participación que se describe en el apartado (i) precedente en la Entidad Integrante mencionada en primer lugar” (numeral 6 del Artículo 1 del Modelo Legislativo).

62 Estrictamente, el Modelo Legislativo incluye en esta definición una referencia expresa a la exclusión de los grupos multinacionales que no satisfagan el nivel de ingresos requeridos, por este motivo, no se recoge la cita textual.

En definitiva, la sociedad matriz última es la “entidad controlante final” que consolida los estados financieros con el resto de las entidades integrantes del grupo. Dicha entidad es la que debería -en principio- presentar el referido informe en el país de su residencia fiscal.

No obstante, puede ocurrir que algunas jurisdicciones fiscales no se adhieran al estándar (por el momento, países tales como Bolivia, Ecuador, Venezuela, Nicaragua, Honduras, El Salvador, Cuba, Guatemala, entre otros). En ese caso, dichas jurisdicciones no exigirían la presentación del referido informe a sus contribuyentes y, por consiguiente, las Administraciones Tributarias de las demás jurisdicciones no accederían a la información relativa a los grupos multinacionales originarios de las jurisdicciones no adherentes.

Previendo esta posible consecuencia, el estándar internacional dispuso una serie de salvaguardas en las cuales, cuando se cumplen determinadas condiciones, se habilita la presentación del referido informe por parte de otra entidad integrante del grupo multinacional (diferente de la sociedad matriz última de dicho grupo). A continuación se describen las excepciones mencionadas.

a. Presentación local (“*local filing*”)

Excepcionalmente, una jurisdicción puede requerir la presentación local del Informe País por País a una entidad residente integrante del grupo, que no es la sociedad matriz última de dicho grupo (situación conocida como “*local filing*”).

De adoptarse esta excepción, la misma podrá realizarse únicamente bajo tres circunstancias. De acuerdo al literal (ii), numeral 2 del artículo 2 del Modelo Legislativo, dichas circunstancias son las siguientes:

- a) Cuando la sociedad matriz no está obligada a presentar dicho informe en su jurisdicción de residencia.
- b) Cuando la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz cuenta con un convenio internacional que permite el intercambio de información fiscal en forma automática, pero no tiene un acuerdo elegible entre autoridades competentes que lo habilite a ello⁶³.
- c) Cuando la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz ha cometido una omisión sistemática del intercambio, habiendo sido informado por la Administración Tributaria a la entidad local.

63 En documentos posteriores, se agregó a texto expreso en dicho literal que: “*Esto no incluye circunstancias donde no haya un convenio internacional vigente*”. En otras palabras, ello significa que si no hay acuerdo de autoridades competentes porque -de hecho- no hay un convenio internacional que lo requiera, entonces no se podrá solicitar localmente a la entidad residente que no es la sociedad matriz. Véase: “*Update on Exchange relationships and implementation*”, página web OCDE.

Es decir que se habilita la presentación local bajo ciertas hipótesis específicas. Dichas hipótesis son: cuando el país de la sociedad matriz no exige el Informe País por País; cuando, habiéndolo exigido, no se encuentra habilitado a intercambiarlo pues no cuenta con un acuerdo con la autoridad competente correspondiente, en el marco de un convenio vigente celebrado entre las partes; o cuando, a pesar de todo ello, la otra jurisdicción falla sistemáticamente en el cumplimiento del acuerdo.

Cabe precisar que cuando el grupo tenga más de una entidad en la misma jurisdicción, la presentación local antes mencionada podrá ser realizada por una de ellas en nombre del resto. Ello tiene sentido porque -en definitiva- ninguna de ellas es la sociedad matriz última del grupo (porque de serlo, no se estaría ante una hipótesis de excepción como es la presentación local o “*local filing*”).

Sin embargo, no se exigirá la presentación local del Informe País por País cuando éste sea presentado por otra entidad del grupo que sustituye a la sociedad matriz y actúa como su representante (sociedad matriz representante o conocida también como “*surrogate parent filing*” en la versión en inglés de la Acción 13), y dicho informe pueda ser intercambiado automáticamente con la autoridad competente local, como se explicará a continuación.

b. Presentación por una entidad representante (“*surrogate parent entity*”)

Si los países no se adhirieran a este estándar -o lo hicieran en forma tardía-, los grupos multinacionales de gran dimensión económica se verían sometidos a la presentación local del informe (dado que se verificaría la hipótesis a) del literal (ii) del numeral 2 del Artículo 2 del Modelo Legislativo), en cada una de las jurisdicciones adheridas donde opera el grupo (siempre que dichas jurisdicciones hayan optado por la presentación local de dicho informe).

Para evitar ello, el estándar internacional previó la posibilidad de que la sociedad matriz última del grupo multinacional pueda designar a otra entidad integrante del grupo para que esta última presente dicho informe en nombre del grupo multinacional al cual pertenece y dicho informe pueda ser intercambiado automáticamente con otras jurisdicciones fiscales. En este caso, la entidad designada sustituiría a la sociedad matriz y operaría como si fuera su representante.

Supóngase el caso, por ejemplo, de un grupo multinacional de gran dimensión económica de origen ecuatoriano (jurisdicción no adherida) o de origen suizo⁶⁴ (jurisdicción adherida cuyo régimen se incorpora para ejercicios iniciados a partir de 2018). Las entidades integrantes de dichos grupos que operen en diferentes jurisdicciones adheridas al estándar pueden quedar sometidas a la presentación local del informe en dichas jurisdicciones, a menos que existiera una solución alternativa que permitiera -de alguna manera- que dicho informe fuera intercambiado automáticamente entre los fiscos.

64 Como se verá más adelante, en el caso de Suiza se introdujo un periodo transitorio de presentación voluntaria para los ejercicios 2016 y 2017.

Por ello se crea esta figura de “sociedad matriz representante”, para que -en definitiva- dicho informe pueda ser presentado en una única jurisdicción, sin necesidad de tener que presentarlo en todas aquellas en las cuales operan. Surge así la figura de la “entidad subrogada”, es decir de aquella entidad integrante del grupo que ha sido designada por su matriz para actuar como tal y presentar dicho informe en nombre del grupo. De esta manera, la información fluiría entre los fiscos, sin necesidad de requerirla localmente.

Para que ello sea posible, se requiere que se den determinadas condiciones especiales que garanticen el intercambio automático de dicha información. De acuerdo al numeral 3 del artículo 2 del Modelo Legislativo, el mecanismo de subrogación podrá ser implementado cuando se verifiquen simultáneamente las siguientes condiciones:

- a) La jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz representante exige la presentación del informe país por país;
- b) La jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz representante cuenta con un acuerdo elegible de autoridades competentes del cual el país es parte al momento de su presentación;
- c) La jurisdicción de residencia de la sociedad matriz representante no ha notificado una omisión sistemática a la administración tributaria del país (receptor del intercambio);
- d) La jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz representante ha sido informada por la entidad integrante residente fiscalmente en dicha jurisdicción de que esta última es la sociedad matriz representante; y
- e) La entidad integrante del grupo multinacional (que no es la sociedad matriz ni su subrogada) ha comunicado a su administración tributaria la identidad y residencia fiscal de la entidad informante, comunicación que deberá realizarse a más tardar el último día del ejercicio fiscal de reporte⁶⁵.

En definitiva, desde la perspectiva de la jurisdicción local, ello significa que la sociedad matriz representante podrá hacer efectivo el intercambio automático del Informe País por País con dicha jurisdicción (motivo por el cual no sería necesario requerirlo localmente). Además, tanto la sociedad matriz representante como la entidad integrante del grupo residente en dicha jurisdicción han notificado dicho extremo, en forma consistente y dentro de los plazos requeridos.

Finalmente, cualquiera sea la modalidad de presentación, el estándar dispone que dicho informe sea presentado a la Administración Tributaria dentro de los 12 meses

⁶⁵ El ejercicio fiscal de reporte corresponde al ejercicio fiscal cuyos resultados financieros y operativos consten en el informe país por país. En definitiva, es el ejercicio que está siendo informado en dicho informe.

siguientes al cierre del ejercicio de reporte del grupo. Ello significa que en aquellas jurisdicciones en las cuales el estándar se introdujo para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, cuyo primer cierre del ejercicio de reporte sería 31/12/2016, los primeros informes estarán siendo presentados en el año 2017 (a más tardar, el 31/12/2017).

5.2.1.3 Mecanismos transitorios de presentación voluntaria

Dicho estándar también previó la posibilidad de que los estados introduzcan la presentación voluntaria del Informe País por País, contemplando la situación de aquellas jurisdicciones que se adhirieran al Marco Inclusivo posteriormente o que adopten dicho estándar en forma tardía (por ejemplo, un Estado en el cual el Informe País por País se exija recién a partir del ejercicio 2018, como el caso de Suiza).

Si ello ocurre, los grupos multinacionales de gran dimensión económica cuyas sociedades matrices residan en dicho Estado pueden verse sometidos a la presentación local del Informe País por País en todas aquellas jurisdicciones que lo requieran en los ejercicios previos (por ejemplo, 2016 y 2017). En ese caso, el Estado de la sociedad matriz (por ejemplo, Suiza) puede prever la presentación “voluntaria” del Informe País por País por parte de sus contribuyentes (i.e. de las sociedades matrices últimas residentes en su país) para los ejercicios anteriores al ejercicio de adopción del referido estándar (es decir, para los ejercicios 2016 y 2017, si hubiera sido incorporado en 2018) e intercambiar los informes de los ejercicios previos (es decir, 2016 y 2017) también en forma automática con las demás jurisdicciones adheridas al estándar.

Es decir que se introduce un mecanismo voluntario durante un periodo de transición, periodo durante el cual el grupo multinacional puede acceder al procedimiento general de intercambio automático, si así lo desea, para evitar la presentación local del informe en aquellas jurisdicciones donde opera el grupo y que lo requieren localmente.

Para que ello sea posible, se requiere además que el instrumento de intercambio utilizado a tales efectos permita el intercambio automático de información fiscal relativa a los ejercicios previos y que las demás autoridades competentes estén de acuerdo en adelantar los efectos de los instrumentos que las vinculan.⁶⁶

5.2.1.4 Acceso de la información, una cuestión de principio

Como fuera explicado en el numeral 5.2.1.2, el Informe País por País se presenta en una única jurisdicción fiscal (en primera instancia, en la jurisdicción fiscal donde reside la sociedad matriz última del grupo multinacional) y, desde allí, se intercambia automáticamente con otras jurisdicciones (con aquellas jurisdicciones donde operan las otras entidades integrantes del grupo multinacional, siempre y cuando se den las condiciones necesarias para que dicho informe pueda ser intercambiado).

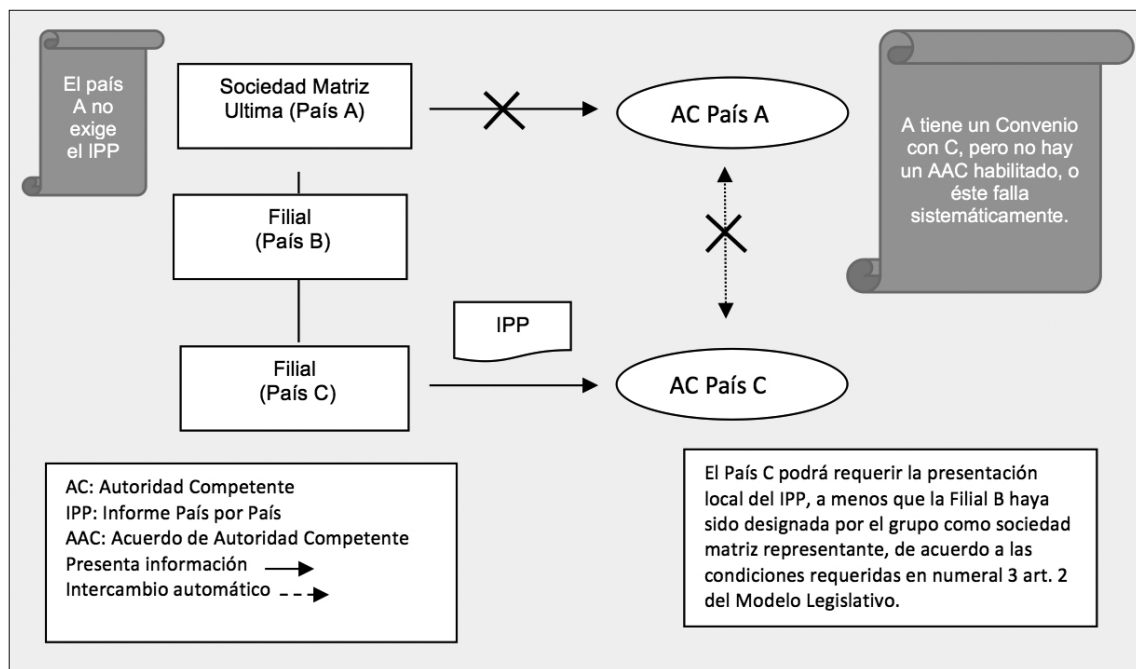
⁶⁶ En el caso de la Convención, por ejemplo, el numeral 6 del artículo 28 de dicha Convención prevé la posibilidad de que los Estados puedan acordar el adelantamiento de sus efectos, lo que –de hacerlo– permitiría intercambiar los informes anteriores a su vigencia (es decir, poder intercambiar los informes correspondientes al 2016 y 2017, si es que estaba vigente recién a partir del ejercicio 2018). En ese caso, ambos Estados deben manifestar su voluntad de adelantar dichos efectos.

Es decir que el mecanismo natural de acceso a la información contenida en el Informe País por País será solicitarlo a la sociedad matriz última residente en la jurisdicción o, en caso de que dicha entidad no resida en esa jurisdicción, acceder a dicho informe vía intercambio automático de información con otras autoridades competentes.

No obstante, pueden existir determinadas situaciones en las cuales no sea posible llevar a cabo dicho intercambio. En ese caso, el estándar subsana alguna de estas situaciones (no todas), permitiendo -bajo determinadas circunstancias- la presentación local del Informe País por País (*local filing*).

Gráficamente, el flujo de información fiscal según dicho estándar sería el siguiente:

Gráfico N° 2: Presentación local del Informe País por País de acuerdo al estándar mínimo



Considerando las pautas establecidas en el estándar propuesto, cabe realizar las siguientes reflexiones:

Considerando que el País C ha implementado el estándar mínimo, cabe preguntarse si dicho país debería renunciar a su derecho legítimo de requerir el Informe País por País a sus contribuyentes, por el mero hecho de que la sociedad matriz del contribuyente resida en una jurisdicción que no ha celebrado un convenio internacional con el País C. Obsérvese que si el País C ha optado por requerir localmente el Informe País por País es esperable (y deseable) que lo solicite a todos sus contribuyentes por igual, poniéndolos en un mismo pie de igualdad. Si el contribuyente integra un grupo multinacional, todos ellos deberían estar sometidos a las mismas reglas fiscales.

Obsérvese, además, que cuando un contribuyente opera únicamente en el mercado local (integre o no un grupo), la información financiera y contable estaría disponible para la Administración Tributaria. Si el contribuyente integra un grupo multinacional debería quedar sometido a las mismas reglas fiscales que los grupos nacionales. De lo contrario, la carga fiscal que soportan unos y otros sería desigual. Todo ello, sin perjuicio de que -de no adoptarse por igual a todos los contribuyente que integren los referidos grupos- se estaría contribuyendo a la creación de las denominadas “lagunas normativas” a las que justamente se les atribuye las conductas BEPS, que se pretenden apaciguar con este Plan.

Adicionalmente, si el País C ha manifestado la voluntad de intercambiar esta información con todas las jurisdicciones que se adhieran al estándar, dejando de manifiesto una clara voluntad de cooperación fiscal internacional, ¿por qué debería renunciar al requerimiento de esta información cuando ha sido el otro Estado quien ha decidido no intercambiar dicho informe con el País C?. De hacerlo, el País C estaría renunciando a su derecho legítimo, en función de la decisión adoptada por el otro Estado.

Parece claro que tanto el elenco de los grupos multinacionales alcanzados por estas reglas, como el contenido y formato del informe a presentar, así como su utilización, deberían ser uniformes y consistentes entre todas las jurisdicciones fiscales participantes. Ahora bien, las preguntas arriba señaladas, parecerían ir más allá de una cuestión de coherencia global.

5.2.1.5 La posición de Uruguay

Como se muestra en el Cuadro N° 3, Uruguay incorporó la presentación del Informe País por País en su legislación doméstica a través de la Ley N° 19.484, que introdujo modificaciones al Capítulo VII del Título 4 del T.O. 1996 relativo a Precios de Transferencia. El primer inciso del artículo 46 ter del título citado dispuso que los sujetos pasivos del IRAE que integren un grupo multinacional de gran dimensión económica, cuando se configuren los supuestos de vinculación requeridos, quedan sujetos a las disposiciones relativas al Informe País por País. Es decir que dicho informe se introduce con carácter general, no limitándose a las sociedades matrices últimas de los referidos grupos.

Por su parte, el inciso quinto del artículo citado dispone que *“los sujetos comprendidos en el inciso 1° del presente artículo, deberán presentar anualmente el informe país por país en la forma, condiciones y plazos que determine la DGI, excepto cuando el mismo deba ser presentado por una entidad integrante del grupo multinacional obligada a informar ante una administración tributaria de una jurisdicción con la que nuestro país tenga vigente un acuerdo de intercambio de información con autoridades competentes de Estados extranjeros en el marco de acuerdos o convenios internacionales, y dicho informe puede ser efectivamente intercambiando con la DGI.”*

En los hechos, ello implica que si el Informe País por País puede ser efectivamente intercambiado con la DGI en el marco de los acuerdos pertinentes, entonces no requiere la presentación local del referido informe. De lo contrario, el contribuyente deberá presentar dicho informe en las condiciones y plazos que determine la DGI.

Como puede apreciarse en la redacción dada por dicho artículo, el criterio adoptado por Uruguay es un poco más amplio que el sugerido por el estándar internacional. Y ello porque en la legislación nacional la presentación local del Informe País por País opera en todos los casos, salvo que dicho informe pueda ser efectivamente intercambiado por la DGI con la autoridad competente en el marco del convenio internacional celebrado.

Puede afirmarse que dicha posición es más amplia porque, si se compara con la solución adoptada en el Modelo Legislativo (en los literales a., b., c., del numeral 2 del artículo 2 del citado modelo), la DGI podrá, por ejemplo, requerir el Informe País por País en las siguientes situaciones:

- Cuando a la sociedad matriz última del grupo multinacional le es requerida la presentación del Informe País por País por parte de la administración tributaria en su país de residencia, pero dicha entidad no ha cumplido con esta obligación;
- Cuando la sociedad matriz última del grupo multinacional le es requerida la presentación del Informe País por País por parte de la administración tributaria de su país de residencia, pero no hay un convenio internacional entre Uruguay y dicho país que permita el intercambio automático de esta información;
- Cuando la administración tributaria en el país de residencia de la sociedad matriz última del grupo multinacional ha fallado en el intercambio con Uruguay, pero esta falla responde a un hecho aislado (no es una falla sistemática).

Finalmente, cabe precisar que otros países también han adoptado una legislación doméstica más amplia. Tal es el caso de Canadá, España, Alemania, China, India, Australia, Francia, Islandia, según surge del informe de conclusiones relativo a la primer revisión de pares, correspondiente al periodo febrero 2017 – febrero 2018, publicado por OCDE en abril de 2018⁶⁷.

5.2.2 Los acuerdos multilaterales como instrumentos facilitadores de la implementación mundial del estándar mínimo

Para que el Informe País por País pueda ser intercambiado automáticamente entre las autoridades competentes de cada jurisdicción fiscal en la que opere el grupo multinacional es necesario contar con un convenio internacional que habilite el intercambio automático de información fiscal entre las jurisdicciones y un acuerdo entre las autoridades competentes que permita ejecutar dicho intercambio en forma recurrente.

Dada la cantidad de países involucrados y las múltiples particularidades que pueden presentarse en materia de convenios internacionales para el intercambio de información fiscal, se entendió conveniente utilizar un **instrumento multilateral** común que permitiera acceder rápidamente a una red de intercambio global. Es decir, procurar que un

67 OCDE (2018): *BEPS Action 13 on Country by Country Reporting. Peer Review Documents*. Abril, 2018

Estado pueda interactuar rápidamente con la mayor cantidad de Estados posibles y, al mismo tiempo, lograr la implementación eficaz y eficiente de los estándares internacionales sobre la base de la cooperación internacional en el ámbito fiscal.

Con esta finalidad, se dio la posibilidad de que los países utilicen (si así lo consideran conveniente) los siguientes instrumentos multilaterales: la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio del Informe País por País. Ello no obsta a que los países puedan utilizar otros instrumentos, tales como los convenios para evitar la doble imposición o los tratados para el intercambio de información fiscal que prevean el intercambio automático de información fiscal.

A continuación se presenta una muy breve referencia a estos instrumentos y se informa la situación de Uruguay al respecto.

5.2.2.1 La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

De acuerdo al numeral 5 del artículo 28 de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante, **la Convención**), después de la entrada en vigor del Protocolo de 2010, cualquier Estado que no sea miembro del Consejo de Europa o de la OCDE puede solicitar ser invitado a firmar y ratificar esta Convención, según fue modificada en el Protocolo de 2010.⁶⁸

Así lo hicieron muchos de los países del Marco Inclusivo que se incorporaron a este Plan, entre los que se encuentra Uruguay.

Como fuera señalado en el Cuadro N° 3, Uruguay adhiere a esta Convención en junio de 2016, habiendo sido ratificada por el parlamento en la Ley N° 19.428 del 29/8/2016. Dado que el depósito del instrumento de ratificación de dicha Convención fue realizado por Uruguay ante la OCDE el 31 de agosto de 2016⁶⁹, dicha Convención surte efecto para la asistencia administrativa relacionada con los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2017.⁷⁰

En el marco del artículo 4 de dicha Convención se habilita el intercambio de cualquier información que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de la legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en ésta, habilitándose el intercambio de información bajo diferentes modalidades⁷¹. Es decir que, de acuerdo a

68 Cabe precisar que según el numeral 1 del artículo 27 de la Convención, las posibilidades de asistencia contempladas en esta Convención, no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las partes interesadas, o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales.

69 Como consecuencia de ello, dicha Convención entró en vigor el 1 de diciembre de 2016, según los plazos previstos en el artículo 28 apartado 5 de la misma, y surte efectos para los ejercicios que inicien a partir del 1 de enero de 2017. En este caso, la autoridad competente será el Ministerio de Economía y Finanzas o su representante autorizado.

70 Por el momento, Uruguay no ha acordado el adelantamiento de los efectos de dicha Convención.

71 Ello comprende: intercambio de información a solicitud, intercambio de información automático, intercambio de información espontáneo, auditorías fiscales simultáneas y auditorías fiscales en el extranjero. Según las reservas presentadas por Uruguay, éste no aceptó, como regla general, los requerimientos de las

este artículo, el intercambio de información fiscal es amplio, comprendiendo toda aquella información que califique como previsiblemente relevante.

En lo que refiere específicamente al Informe País por País, el artículo 6 de dicha Convención habilita expresamente el **intercambio automático** de la información referida en el artículo 4 mediante el procedimiento de acuerdo mutuo que determinen dos o más partes. Es decir que, para que proceda el intercambio automático (en este caso, del Informe País por País) se requiere además que las autoridades competentes definan el procedimiento mediante el cual llevarán a cabo dicho intercambio, definiendo su alcance y la modalidad de ejecución.

Es importante tener presente que la documentación de precios de transferencia califica -en principio- como información previsiblemente relevante para una Administración Tributaria, en virtud de los objetivos perseguidos por dicha documentación, que fueran descritos en los literales a, b, c del numeral 4.2 del presente trabajo.

En virtud de ello, los informes de precios de transferencia (Informe Maestro e Informe Local) podrán ser intercambiados a requerimiento en el marco de esta Convención, sin necesidad de un acuerdo previo entre las autoridades competentes.⁷² En cambio, en el caso del Informe País por País, en la medida que éste no se intercambia a requerimiento sino en forma automática, se requerirá además contar con un acuerdo de autoridades competentes que habilite su intercambio (como se verá en el numeral siguiente).

Es importante reflexionar aquí sobre las consecuencias que dicha Convención tiene para Uruguay, más allá de este informe. Es decir, comprender que a partir de la celebración de la Convención, Uruguay **cambia su matriz de relaciones internacionales en el ámbito tributario**. En efecto, hasta el presente, la red de tratados para evitar la doble tributación o para el intercambio de información fiscal adoptada por Uruguay, implicaba la posibilidad de intercambiar información fiscal a requerimiento con un total de 33⁷³ jurisdicciones fiscales. Con la adhesión a la Convención, en cambio, se extiende el alcance del tratado a diversas formas de asistencia y colaboración, ampliándose la red a 109 jurisdicciones con las cuales la Administración Tributaria podrá intercambiar información fiscal previsiblemente relevante. Cabe precisar, sin embargo, que el Informe País por País podrá intercambiarse automáticamente únicamente con aquellas jurisdicciones con las cuales se tenga -además- un acuerdo elegible entre autoridades competentes, que regule el intercambio automático entre éstas, como se explicará seguidamente.

auditorías fiscales en el extranjero.

72 De acuerdo a los artículos 4 y 5 de la Convención, previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá otorgar al Estado requirente, cualquier información que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención, relacionada con personas o transacciones específicas.

73 A setiembre de 2018, los países con los cuales Uruguay ha celebrado convenios internacionales que permiten el intercambio de información fiscal son: Alemania, Argentina, Australia, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Ecuador, Emiratos Árabes, España, Guernsey, Finlandia, Francia, Luxemburgo, Groenlandia, Hungría, India, Islandia, Islas Feroe, Liechtenstein, Malta, México, Noruega, Portugal, Países Bajos, Reino Unido (Gran Bretaña e Irlanda), Rumania, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Vietnam.

5.2.2.2 Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio del Informe País por País

Como fuera explicado antes, para poder intercambiar el Informe País por País automáticamente se requiere establecer las condiciones y los procedimientos necesarios para que las Autoridades Competentes de las diferentes jurisdicciones puedan implementar el intercambio del informe en forma automática. Con este fin, la OCDE propone suscribir un instrumento multilateral que permita rápidamente consensuar estas condiciones, reduciendo así el tiempo que insumiría que cada jurisdicción las acordara bilateralmente.

El Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País (en adelante, **el Acuerdo**) es un acuerdo general de ejecución desarrollado por la OCDE especialmente para el intercambio automático del Informe País por País y al cual se podrán suscribir las diferentes jurisdicciones que deseen intercambiar este informe en el marco de la Convención.

Es importante tener presente que para que dicho acuerdo tenga efecto vinculante entre las autoridades competentes se requiere además que éstas hayan manifestado expresamente su voluntad de hacerlo. Es decir que, una vez que el Acuerdo Multilateral ha sido firmado, se requiere además habilitarlo bilateralmente para que pueda ser operativo entre las partes (es decir, entre dos autoridades competentes en particular). En el Modelo Legislativo citado se refiere a ello como “acuerdo elegible” o “*qualifying competent authority agreement*”).

Como consecuencia de la firma del Acuerdo multilateral, surgirán tantas relaciones bilaterales como manifestaciones de voluntad de intercambio halla entre ellas. Surge así una red de **miles de relaciones bilaterales** entre las autoridades competentes.

Dada esta característica especial, la entrada en vigencia de un acuerdo elegible depende de la situación particular de los dos estados partes. Según el numeral 2 de la Sección 8 del Acuerdo, éste entrará en vigencia entre las dos Autoridades Competentes a más tardar en las siguientes fechas: (i) la fecha en la que la segunda de las dos Autoridades Competentes envió la notificación a la Secretaría del Organismo Coordinador incluyendo a la jurisdicción de la otra Autoridad Competente, y (ii) la fecha en la cual la Convención ha entrado en vigencia y está en efecto para ambas jurisdicciones.

Como fuera mencionado en el Cuadro N° 3, Uruguay adhiere al Acuerdo el 30/6/2016, habiendo presentado las notificaciones requeridas ante la Secretaria del Organismo Coordinador el 30 de marzo de 2017. En dichas notificaciones Uruguay manifestó su voluntad de intercambiar el referido informe con todas las demás autoridades competentes que firmen el Acuerdo. Por su parte, a setiembre de 2018, 53⁷⁴ jurisdicciones han confirmado su voluntad de intercambiar dicho informe con Uruguay.

Dado que el acuerdo se vuelve “elegible” cuando ambas jurisdicciones han manifestado su voluntad de intercambiar bilateralmente dicho informe entre ellas, a setiembre

74 A setiembre de 2018, 53 jurisdicciones manifestaron su voluntad de intercambiar información con Uruguay. Además, 5 jurisdicciones enviarán información a Uruguay, en condición no recíproca.

de 2018 Uruguay está en condiciones de intercambiar dicho informe con 53⁷⁵ jurisdicciones (es decir, 53 relaciones bilaterales).

La Secretaría del Organismo Coordinador mantendrá una lista actualizada de las relaciones bilaterales existentes entre las jurisdicciones participantes, con el detalle de los instrumentos legales utilizados para intercambiar el referido informe. Dicha lista puede ser consultada en la página web de OCDE.⁷⁶

5.3 Principios subyacentes en la implementación de este estándar

Para que la implementación del Informe País por País sea eficaz, se acuerda que las condiciones para obtener y usar el Informe País por País sean: coherencia, confidencialidad y uso apropiado, como se explicará a continuación.

5.3.1 Coherencia

De acuerdo al numeral 58 de la Acción 13, las jurisdicciones deberán hacer cuanto esté a su alcance para establecer la obligación legal de que las sociedades matrices de los grupos multinacionales de gran dimensión económica residentes en su territorio, preparen y presenten el Informe País por País. Además, dispone que dicho informe tendrá el contenido previsto en el Anexo I del presente trabajo, debiéndose utilizar el formato de planilla sugerido a tales efectos.

La coherencia refiere tanto respecto al elenco de los sujetos alcanzados por la obligación de presentar el Informe País por País, como a la información requerida en dicho informe.

En relación a los sujetos alcanzados se remite a lo analizado en el numeral 5.2.1.1. donde, en definitiva, se establece que los sujetos alcanzados por esta disposición serán los grupos multinacionales de gran dimensión económica (entendiéndose por tales aquellos cuyos ingresos consolidados sean iguales o superiores a € 750 millones, en el ejercicio anterior) recayendo dicha obligación –al menos en primera instancia- en la entidad controlante final del referido grupo. Este principio implica que los Estados se comprometen a que los grupos alcanzados por dicha disposición sea éstos y no otros. No sería razonable, ni deseable, que cada país fijara el umbral que le convenga, según el tamaño de su economía o por el motivo que sea, pues ello implicaría que los grupos multinacionales queden alcanzados por esta disposición en algunas jurisdicciones y exonerados en otras, dando lugar a las denominadas “lagunas” normativas que llevaron a la elusión fiscal identificada en el proyecto BEPS. La idea central es que todos los países adopten este criterio, en forma conjunta y homogénea, para poder avanzar todos juntos hacia una solución común, sin perjuicio de que dicho estándar podrá ser revisado para el año 2020. En virtud de ello, deben quedar sujetos a dichas disposiciones las sociedades matrices de dichos grupos, residentes en la jurisdicción miembro del Marco Inclusivo⁷⁷.

75 En el Anexo IV se presenta el listado de las relaciones bilaterales de Uruguay.

76 <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>

77 Cuando se plantean diferencias por cuestiones de aplicación de tipo de cambio, las guías explicativas subrayan que

En relación al contenido del referido informe, la coherencia en la información requerida (así como su formato) se justifica para ambas partes interesadas. Para las administraciones tributarias al acceder a información consistente, tanto la información que recibe de sus contribuyentes como aquella que recibe desde el exterior por parte de las demás autoridades competentes, que le permita realizar el análisis comparativo de esta información -entre los contribuyentes y/o por sectores de actividad-, así como monitorear el comportamiento de estos grupos en el tiempo. Para los grupos multinacionales por el hecho de reportar información homogénea, extraída directamente de sus propios sistemas contables, que pueda ser utilizada en cada una de las jurisdicciones donde opera el grupo, lo que significa una menor carga a la hora de cumplir con los deberes formales requeridos en cada país.

Si las jurisdicciones adoptan conjuntamente estos estándares, la carga para el contribuyente en el cumplimiento de los deberes formales se alivia. Este es uno de los reclamos que había realizado el sector privado y que el estándar recoge expresamente.⁷⁸

5.3.2 Confidencialidad

De acuerdo al numeral 57 de la Acción 13, las jurisdicciones deben garantizar la confidencialidad de la información proporcionada, tanto en su marco legal como en el uso posterior que se haga de dicha información.

La confidencialidad debe estar garantizada en el propio marco legal. Mediante dicha protección se preserva la confidencialidad del Informe País por País, al menos en la misma medida que lo sería si la información le fuera proporcionada en el marco de la Convención, de un convenio fiscal o de un tratado de intercambio de información, de acuerdo al estándar previsto en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales⁷⁹.

Dicha confidencialidad se extiende incluso al uso que la propia Administración Tributaria haga de dicho informe. Se establecen así una serie de consideraciones en cuanto al acceso y manejo de esta información por parte del personal y restricciones en el acceso a la información en sí y salvaguarda de la misma frente a terceros. Los sistemas informáticos deben garantizar la seguridad de la información de acuerdo a los estándares internacionales⁸⁰, debiendo alertar y rastrear el acceso indebido por parte de personas no autorizadas. En este sentido, la Administración Tributaria deberá adoptar las medidas necesarias que garanticen estos aspectos, debiendo responder satisfactoriamente

en ese caso debería considerarse la situación en el país de la sociedad matriz. Si en dicho país, el grupo no califica como de gran dimensión económica, entonces no debería calificar en el resto de las jurisdicciones por cuestiones relativas al tipo de cambio a aplicar a una moneda funcional distinta del euro.

78 De ahí la importancia que las Directrices adopten un enfoque **estandarizado** de documentación para los tres informes de precios de transferencia, recogidos en los Anexos I, II, y III del presente trabajo.

79 El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria fue fundado por OCDE en el año 2000. Desde el 2014, más de 90 miembros de dicho Foro se comprometieron a intercambiar automáticamente información financiera a partir de 2017 o 2018. Desde entonces, han logrado avances significativos encaminados a incrementar sustancialmente la transparencia fiscal internacional.

80 En cumplimiento con lo sugerido por el estándar internacional para seguridad de la información ISO/IEC 27000-series.

una serie de condiciones exigidas por el estándar⁸¹. El cumplimiento de esta condición implica que la Administración Tributaria establezca determinados controles internos en su organización y documente los procesos que garanticen la seguridad y protección de la información administrada por ella.

En el caso de Uruguay, dicha protección se recoge en los principios generales consagrados en el Código Tributario, en la propia ley (art. 46 ter del Título 4 del TO 1996) y expresamente en la Convención y en el Acuerdo a los cuales se adhiere, arriba señalados. Por su parte, de acuerdo a las conclusiones emitidas en el informe de Revisión de Pares, Uruguay cumple con los requisitos exigidos, según el cual: *“no hay preocupación que reportar por Uruguay respecto a la confidencialidad.”* (numeral 28 del citado informe)

Como fuera señalado en el numeral 2.2 del presente trabajo, la condición de confidencialidad había sido fuertemente reclamada por el sector privado y por BIAC quienes entendían que las Administraciones Tributarias debían asegurar la protección de esta información, a su entender, sensible. Incluso BIAC pretendía que tanto el Informe País por País como el Informe Maestro⁸² fueran entregados por las sociedades matrices a su Administración Tributaria, para luego ser intercambiados a través de los mecanismos de intercambio de información (a requerimiento) garantizándose así su confidencialidad. Sin embargo, la sociedad civil sostenía (y aún sostiene) que la información, concretamente la incluida en el Informe País por País, debería tener carácter público, como actualmente se discute en el seno de la Comisión de la Unión Europea.

La Acción 13 finalmente aprobada fue consistente con el pedido del G20, que exigió la apertura de la información contenida en el Informe País por País a las Administraciones Tributarias pero no al público⁸³. En definitiva, el Informe País por País se mantiene entonces con carácter “confidencial”, debiendo los estados miembros del Marco Inclusivo garantizar dicho extremo⁸⁴.

5.3.3 Uso apropiado

Uno de los temores subyacentes cuando se discutía que el Informe País por País sería compartido por las Administraciones Tributarias de diversas jurisdicciones, era el hecho de que algunas de ellas hicieran un uso indebido de la información contenida en éste. Específicamente, que las Administraciones Tributarias se vieran tentadas de realizar un

81 Véase cuestionario adjunto en el Anexo IV del Capítulo V de las Directrices de la OCDE (2017).

82 Debe tenerse presente que inicialmente, de acuerdo al borrador del documento sometido a discusión de la opinión pública sobre las guías relativas a la documentación de precios de transferencia, publicado por OCDE en enero de 2014, se preveía que el Master File y el Informe País por País fueran preparados por la Sociedad Matriz pero presentados por las filiales del grupo, quienes debían presentarlos conjuntamente y directamente a la Administración Tributaria local de cada una de las jurisdicciones donde opera el Grupo. Finalmente, esta propuesta se mantuvo para el Master File, no así para el Informe País por País.

83 Andrus, Joseph (2014). *“Tax Base Erosion, Profit Shifting and Country by Country Reporting. The OECD work on BEPS Action 13”*, The newsletter of the Tax Justice Network, Volume 9, Number 1, pag. 5.

84 Obsérvese que el numeral 5.44 de las Directrices de la OCDE dispone que las Administraciones Tributarias deberían tomar todos los recaudos razonables para asegurar que no haya una apertura pública de la información confidencial y otra información comercialmente sensible contenida en los tres informes (Informe País por País, Informe Maestro e Informe Local). Sin embargo, prevé que dicha información podría llegar a ser expuesta en un proceso contencioso, en cuyo caso señala: *“En caso que la apertura sea requerida en un proceso judicial público o en decisiones judiciales, debería hacerse el esfuerzo por asegurar que se mantenga dicha confidencialidad y mostrar dicha información solo en la medida que sea necesario.”*

ajuste fiscal simplificado de precios de transferencia, en base a una fórmula global, a partir de ciertos datos puntuales recogidos del Informe País por País, sin realizar previamente el análisis profundo que ello debería suponer.

Dado que el Informe País por País contiene ciertos indicadores de la actividad económica del grupo multinacional, tales como, las ventas, los resultados devengados (pérdidas o ganancias), la cantidad de empleados, los activos tangibles, existe el temor que dichos datos sean utilizados para una atribución de renta entre los Estados, sobre la base de un criterio simplificado (conocido como “*global formulary allocation*”). Estos criterios simplificados que han sido utilizados en el derecho comparado a nivel doméstico⁸⁵, parten de la renta consolidada y la distribuyen en base a uno o más factores de distribución, como pueden ser: las ventas, los activos (fijos) y los empleados, sin tener en consideración las circunstancias particulares de cada parte.

No obstante, la posición de las Directrices de la OCDE es que el principio de plena competencia (*the arm's length principle*) no debe ser suplantado por ninguna fórmula global de atribución de rentas entre las jurisdicciones fiscales.

En opinión del autor, este temor puede tener su razón de ser en dos cuestiones. Por un lado, la discusión que se da en el seno de la Comisión de la Unión Europea en relación a una fórmula global de distribución del Impuesto a las Sociedades, determinado sobre los resultados consolidados obtenidos por el grupo multinacional en los estados miembros, donde la recaudación del Impuesto a las Sociedades sería distribuida entre los Estados miembros de la Unión Europea en base a una regla de distribución simplificada que se aplica sobre la renta consolidada y se reparte en función de tres factores: los activos fijos, las ventas y los trabajadores (salarios y cantidad de empleados). Dicha propuesta se encuentra a estudio del Consejo de la Unión Europea. Por otro lado, en el interés de ciertos países de hacer valer el factor trabajo como un elemento de atracción de renta hacia sus territorios, posición resistida por los países europeos (de hecho, la cantidad de empleados fue -en su momento- uno de los datos más discutidos de este informe).

Para evitar ello, el estándar dispone como condición el “uso apropiado” de la información contenida en dicho informe, condición expresamente mencionada en los párrafos 25 y 59 de la Acción 13, en el apartado 1 del Artículo 6 del Modelo Legislativo y en el párrafo 2 de la sección 5 de los modelos de Acuerdo entre Autoridades Competentes (multilaterales y bilaterales) adjuntos en el Anexo IV del Capítulo V de las Directrices de la OCDE (2017).

Cabe preguntarse entonces qué se entiende por “uso apropiado” de la información.

De acuerdo a las disposiciones citadas, se entiende que la información del Informe País por País es utilizada apropiadamente cuando se usa con la finalidad de analizar los riesgos fiscales en materia de precios de transferencia (a modo de ejemplo, riesgos obser-

85 En el caso de EEUU algunos de los Estados utilizan estas fórmulas simplificadas para determinar la porción de renta que queda sujeta al impuesto estadual. Cabe citar como ejemplo la fórmula unitaria adoptada por el Estado de Massachusetts (denominada “*Massachusetts Apportionment*”) donde la renta consolidada se distribuye en base al peso relativo de las ventas realizadas en cada estado. Se observan antecedentes también con la utilización de tres factores: ventas, activos y empleados, cuyo peso puede ser repartido en partes iguales o en forma ponderada.

vados en la estructura adoptada por el grupo multinacional, los indicadores reflejados en alguna jurisdicción en particular, las actividades realizadas por alguna entidad en particular), análisis que debería realizarse a un alto nivel. El análisis de riesgos fiscales también puede comprender cualquier otra cuestión relativa a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Adicionalmente, la información contenida en dicho informe puede ser utilizada con fines estadísticos o de análisis económicos, cuando las circunstancias así lo permitan.

Así, por ejemplo, podría analizarse si la renta atribuida a una determinada jurisdicción guarda relación con los activos (tangibles) que posee, el nivel de ingresos que devenga y la cantidad de trabajadores que emplea, y -a partir del análisis de estos indicadores- evaluar si se observan inconsistencias o situaciones que pudieran estar indicando un riesgo de erosión fiscal, que -de verificarse- ameritarían un análisis más profundo. Sin embargo, no puede, únicamente a partir de estos datos, inferirse directamente un ajuste fiscal a la renta.

Es decir que la información contenida en el Informe País por País no debe ser utilizada como “sustituto” de un análisis detallado de precios de transferencia, debiéndose determinar los precios de la transacción objeto de estudio sobre la base del análisis funcional y de comparabilidad pertinente. Expresamente el numeral 5.25 de las Directrices de la OCDE (2017) dispone que *“la información contenida en el Informe País por País no constituye, por sí sola, evidencia concluyente que los precios de transferencia son o no apropiados. Las Administraciones Tributarias no deberían utilizar dicha información para proponer un ajuste de precios de transferencia basado en una fórmula global de distribución de renta”*.

Otro aspecto que es importante señalar acá y que tiene que ver con otro de los estándares mínimos recogidos en el Marco Inclusivo (Acción 14) es el hecho de que las jurisdicciones se comprometen a resolver la cuestión de la doble imposición cuando los ajustes realizados no cumplen esta condición.⁸⁶ Ello significa que si una jurisdicción fiscal realizara un ajuste fiscal de precios de transferencia en violación a lo señalado más arriba, su autoridad competente se compromete a conceder el ajuste fiscal pertinente en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo con la otra autoridad competente.

Sin embargo, lo anterior no implica que la Administración Tributaria no pueda utilizar dicha información para profundizar su análisis y realizar las investigaciones que entienda pertinente. Así, el numeral 5.59 de las Directrices de la OCDE (2017) dispone *“esto no implica, sin embargo, que las jurisdicciones no puedan utilizar los datos del Informe País por País para realizar más preguntas sobre los acuerdos de precios de transferencia del Grupo Multinacional o sobre otros asuntos fiscales en el curso de una auditoría tributaria”*. Es decir que la información contenida en el Informe País por País puede ser utilizada como base para una investigación más profunda o incluso como prueba en el contexto de un pro-

⁸⁶ Según el pie de página recogido en el numeral 5.59 de las Directrices de la OCDE, el acceso al procedimiento de acuerdo mutuo estará disponible cuando se intercambie el Informe País por País. En aquellos casos donde los acuerdos internacionales en los cuales se intercambie dicho informe no contengan cláusulas relativas al procedimiento de acuerdo mutuo, los países se comprometen a introducir dichos procedimientos en el acuerdo de autoridades competentes con la finalidad de resolver los resultados económicos indeseados que se produzcan, incluso cuando éstos surjan en una operación en particular.

ceso contencioso que surja como consecuencia de la auditoría tributaria practicada al contribuyente, dentro del conjunto de elementos allí identificados. Ello queda de manifiesto cuando se indica en el numeral 5.25 citado que *“la información que consta en el referido informe, no constituye, por sí sola, una prueba concluyente de que los precios de transferencia sean o no adecuados”*.

6. REFLEXIONES FINALES

A continuación se presentan algunas reflexiones conceptuales de carácter general sobre los distintos aspectos que implicaron la adopción del estándar internacional del Informe País por País en el contexto del Plan BEPS, incorporado posteriormente en las Directrices de la OCDE (2017) y adoptado como estándar mínimo por los países miembros del Marco Inclusivo, que surgen como consecuencia del análisis histórico y descriptivo realizado precedentemente.

6.1 La crisis desatada en 2008, cuyas consecuencias tuvieron un impacto importante en los países centrales, determinó la necesidad de introducir cambios profundos en las reglas de la fiscalidad internacional manejadas hasta entonces.

La sociedad civil, por su parte, exigía una mayor justicia tributaria. Diversas organizaciones sin fines de lucro denunciaban el hecho de que los grupos multinacionales gozaran de una menor carga fiscal global. *“La sensación de ausencia de justicia en la distribución de la carga tributaria mundial, con unas empresas multinacionales gozando de una muy reducida carga tributaria global y, por oposición, trasladando una mayor presión sobre las rentas del trabajo y las clases medias que no pueden deslocalizar sus rentas y capitales, lleva a la convicción de que tal carencia de equidad podía conllevar una ruptura del consenso fiscal sustentado en los modelos de cumplimiento voluntario masivo, propios de las Haciendas modernas”*.⁸⁷

La situación de crisis y la presión social ejercida por estos grupos como consecuencia de ésta, incidieron en las decisiones de política tributaria adoptada por los países del G20 y OCDE durante los años 2012-2015.

Sin embargo, como fuera explicado en el numeral 2, varios de los problemas identificados que contribuían a la elusión fiscal internacional no eran nuevos, éstos venían siendo señalados desde hace tiempo atrás por diversas organizaciones gubernamentales, la sociedad civil, la academia, entre otros. No obstante, a diferencia de otros momentos de la historia, en esta oportunidad se contaba con el apoyo político necesario para introducir estos cambios.

6.2 Si bien las medidas fiscales adoptadas en el denominado Plan BEPS fueron desarrolladas por los países del G20 y de la OCDE, éstos necesitaron del apoyo político del resto de la comunidad internacional para poder implementar algunas de las ellas en forma eficaz y eficiente, en el corto y mediano plazo.

87 Carabajo Vasco, Domingo (2016): *“El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su plan de acción”*, Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), España.

Algunos autores han sido críticos con este aspecto al señalar que “*hasta qué punto no hubiera sido más oportuno involucrar a todos los actores en la fase de definición de objetivos, lo cual hubiera probablemente contribuido a tener una mejor perspectiva de los problemas actuales y no generaría la sensación de imposición de los objetivos y acciones por un grupo de países al resto del mundo*”.⁸⁸

6.3 Aunque estrictamente las Directrices de la OCDE en materia fiscal no son vinculantes para todos los países, menos aún para los países no miembros de la OCDE, éstas tienen una fuerte influencia.

A diferencia de lo que ocurría hace un tiempo atrás, donde dichas directrices podían verse como más lejanas en su grado de influencia sobre la problemática doméstica de cada Estado, las mismas han adquirido una mayor relevancia en estos últimos años. La fuerte influencia ejercida por OCDE para la implementación del Plan BEPS en los países miembro y particularmente el compromiso asumido por las jurisdicciones adheridas al Marco Inclusivo, produjo que muchas de sus directrices -que hasta ahora calificaban como estándares internacionales- modifiquen su grado de influencia al ser recogidas en las legislaciones domésticas de los Estados, convirtiéndose en “norma”.

En este proceso de cambios, la OCDE jugó un rol protagónico, evidenciando su poder de influencia en las políticas fiscales internacionales.

Parte de la doctrina nacional ha sido crítica respecto a este grado de influencia. Así Blanco⁸⁹ sostiene que la estructura política de la fiscalidad que persigue el Plan BEPS tiene “*dos rasgos trascendentales: a) la disminución de la capacidad de decisión autónoma de los estados en materia fiscal; y b) el establecimiento de la OCDE (y otros organismos similares) como los nuevos centros de ejercicio del poder fiscal mundial.*”

6.4 Como fuera descrito en el numeral 3, si bien tanto el Principio de la Residencia como el Principio de la Fuente se mantienen formalmente como los criterios de atribución de la potestad tributaria, las nociones de sustancia económica y creación de valor introducidas por las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS inciden -económicamente- sobre dicha atribución.

Como se explicó en el presente trabajo, los estudios realizados en 2012 indicaban que la renta migraba a otras jurisdicciones, sin que el país de la residencia ni el de la fuente recibieran los beneficios de la actividad económica realizada. El sacrificio que estos dos Estados hacían, terminaba favoreciendo a otras jurisdicciones (generalmente, interpuestas de manera artificial).

En ese proceso de búsqueda de soluciones y apoyo político para la implementación de las medidas proyectadas, fue necesario que los países centrales comenzaran por reconocer que el principio de la fuente o territorialidad es un criterio idóneo para determinar

⁸⁸ Calderón, José Manuel & Jiménez, Adolfo Martín (2014): “*El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio?*”. El Derecho, Universidad Católica Argentina.

⁸⁹ Blanco, Andrés (2016): “*Soberanía fiscal y el plan BEPS de la OCDE: Un problema de legitimidad*”. Revista Tributaria N° 253, IUET, Montevideo, 2016, página 531.

la potestad tributaria de un Estado (a partir del cual la renta debe quedar gravada en el lugar donde se desarrollan las actividades). No obstante, el ejercicio de esta potestad queda condicionado por el principio de “sustancia económica y creación de valor”, cuyos elementos configurativos y forma de medición ha sido definido por los países centrales en las modificaciones introducidas por las Acciones 8 a 10. En definitiva, estos últimos elementos limitan el alcance del principio de la territorialidad por la vía de los hechos tepeando la renta que puede ser atribuida al Estado de la Fuente⁹⁰.

Estos aspectos fueron expresamente analizados cuando se aprobaron los textos de las Acciones 8 a 10, posteriormente incorporadas en las Directrices de la OCDE (2017), las que fueron aprobadas antes de la creación del Marco Inclusivo y cuyas conclusiones no obligan a los países no miembros de OCDE. Obsérvese que los criterios introducidos por estas acciones en materia de sustancia económica y creación de valor se circunscriben a las cuestiones de precios de transferencia y a la determinación de la renta (la base tributaria) que finalmente queda asignada a un determinado Estado en el marco de los convenios para evitar la doble tributación, dejando afuera expresamente su extensión a otras áreas específicas de la tributación internacional.⁹¹ Dicho esto, el análisis de las implicancias de fondo de la adopción del principio de sustancia económica en este contexto es mucho más complejo, excediendo el alcance del presente trabajo.

Si bien muchas jurisdicciones reconocen el principio de sustancia económica sobre forma, pueden presentarse diferencias interpretativas entre ellas respecto a qué elementos harían prescindir de las formas a la hora de calificar una determinada transacción, como fuera explicado en el numeral 3 del presente trabajo. Tampoco existe consenso entre las jurisdicciones sobre los elementos determinantes de la creación de valor y la forma de medición de éstos, aspecto controversial que se ha vuelto evidente (por ejemplo, ante la dificultad de alcanzar consensos para la definición de la Acción 1 relativa a la digitalización de la economía).

El análisis presenta diferentes grados de complejidad. Es decir, en aquellos casos donde la artificiosidad no es evidente, sino que la situación objeto de análisis conlleva un análisis de valoración más profundo de los hechos y circunstancias subyacentes que hacen a la calificación de la operación, el equilibrio entre la adopción del enfoque formal versus el enfoque sustancial (o económico) puede ser difícil de alcanzar en forma consensuada a nivel internacional. Y es aquí donde podemos observar diferencias de criterios entre los Estados, lo que conllevaría a posibles asimetrías en los criterios adoptados por éstos a la hora de resolver las controversias y, por tanto, las posibilidades de elusión fiscal internacional subsistirían.

90 Santos, María José y Gzech Begholdh, Valentina (2018): “El futuro de Precios de Transferencia en Uruguay”. Revista Tributaria N° 262, IUET, Montevideo, 2018, página 72. Estos autores han señalado respecto a los criterios de sustancia económica introducidos por la Acción 8 a 10, la influencia de los países centrales al pretender introducir la vieja posición por ellos sostenida de considerar el lugar dónde se toman las decisiones como el factor atrayente de renta. El análisis de esta cuestión excede el alcance de este trabajo.

91 A modo de ejemplo se cita el numeral 6.13 de las Directrices de la OCDE (2017) que dispone “las directrices recogidas en el este capítulo [capítulo de intangibles] están destinadas a tratar la cuestión de los precios de transferencia de forma exclusiva. No se pretende que tengan importancia a otros efectos fiscales. (...) El concepto de intangible a efectos de precios de transferencia y la definición de regalías a efectos del Artículo 12 del Modelo de Convenio tributario de la OCDE son dos conceptos diferentes que no deben ser alineados”. Dicho esto, el análisis de las implicancias de fondo de la adopción del principio de sustancia económica es mucho más complejo, excediendo el alcance del presente trabajo.

En nuestra opinión, la discusión de los Estados sobre Residencia y Fuente -aunque fundamentales- pasa a un segundo plano, siendo las cuestiones relativas a la interpretación del principio de sustancia económica y particularmente de la creación de valor, los aspectos controversiales más sensibles sobre los cuales se discutirá en el futuro.

6.5 Las reglas de precios de transferencia juegan un rol importante en todo el Plan BEPS. Cuatro acciones específicas en esta materia (Acción 8 a 10 y 13), más la incidencia de éstas en otras acciones (como la Acción 5 en materia de sustancia económica y creación de valor, la Acción 1 en materia de creación de valor, la Acción 14 como base técnica para la resolución de controversias, la Acción 7 por los criterios de atribución de rentas al establecimiento permanente, la Acción 4 vinculada a la deducción de resultados financieros aunque sobre la base de medidas anti elusivas, la Acción 11 por el análisis de la información del Informe País por País a los efectos de estudios económicos y estadísticos, la Acción 12 por su incidencia en los esquemas de planificación fiscal agresiva).

Y, en general, por la incidencia relevante de éstas en la definición de los criterios de atribución de renta entre los Estados, como se explicó precedentemente.

6.6 Cabe detenerse aquí un instante para reflexionar sobre el fortalecimiento de los marcos normativos de los Estados (en un sentido amplio) y lo que ello puede significar para los países que integran el Marco Inclusivo, dada las características tan dispares que pueden observarse en cuanto a su grado de desarrollo, de experiencia, de recursos y capacidad para enfrentar la complejidad que esta temática conlleva. Evidentemente, el fortalecimiento pretendido tendrá diferente alcance y su implementación significará un esfuerzo diferente, según la realidad del país de que se trate.

*Mazz*⁹² señala que cuando el Proyecto BEPS plantea la unificación de las normas domésticas y las normas contenidas en los convenios, debería considerar las grandes diferencias económicas y de normativa existente entre los miembros y no miembros de la OCDE. De alguna manera, este autor reconoce la problemática arriba planteada.

6.7 Aunque estrictamente la problemática BEPS se enmarca, en principio, en sede de la imposición a la renta en materia internacional, las soluciones propuestas van más allá del perfeccionamiento técnico de las normas que lo regulan, abarcando aspectos que hacen al fortalecimiento de la gestión administrativa en general y al trabajo conjunto de las administraciones tributarias, en pos de alcanzar soluciones globales ante una problemática común.

La globalización actual de la economía, la nueva forma de hacer negocios de las empresas y la mayor integración económica (vertical y horizontal) que poseen los grupos multinacionales hizo necesario fortalecer algunos aspectos de la gestión tributaria en el plano administrativo, siendo necesario promover el consenso y el trabajo conjunto de las administraciones tributarias para alcanzar soluciones globales que trasciendan las fronteras políticas que las dividen. De esta manera se intenta contrarrestar la asimetría existente respecto a los grupos económicos que -a diferencia de éstas- pueden actuar en forma integrada como si fueran una única entidad económica.

92 *Mazz, Addy* (2016): "Plan de acción BEPS. Estado actual". Revista Tributaria N° 253, IUET, Montevideo, 2016, páginas 569-570.

6.8 De hecho, cuando se analizan los cuatro estándares internacionales seleccionados como mínimos para la implementación por parte de las jurisdicciones adheridas al Marco Inclusivo, se observa que los cambios propuestos van más allá del perfeccionamiento técnico de la norma tributaria para contrarrestar la elusión fiscal detectada (Acción 6). Se incorporan además medidas simplificadoras (o anti elusión) estableciendo ciertas reglas para medir la creación de valor o la sustancia económica (Acción 5), se fortalece la gestión fiscal conjunta sobre la base de una mayor colaboración mutua entre las administraciones tributarias y una mayor transparencia fiscal por parte de los grupos multinacionales de gran dimensión económica hacia los fiscos de los países donde operan (Acción 13), y se fortalecen los procedimientos de resolución de controversias ante la mayor conflictividad esperada como consecuencia de una interpretación asimétrica de los criterios recientemente introducidos, particularmente en materia de precios de transferencia (Acción 14).

En este contexto, se introducen nuevas modalidades de trabajo en el ámbito internacional, como por ejemplo el uso de instrumentos multilaterales que -como se explicó en el numeral 5.2.2- permiten modificar rápidamente los marcos normativos domésticos de varios países en forma simultánea, intercambiar información entre los fiscos de manera recurrente e introducir mecanismos de asistencia mutua entre las autoridades competentes de las diferentes jurisdicciones.

6.9 Particularmente, la introducción del Informe País por País de la Acción 13 como herramienta de evaluación de riesgos fiscales es una de las medidas del Plan BEPS que verdaderamente innovan en materia fiscal, no solo por el contenido de dicho informe sino también por la forma en la cual se accede a éste.

Si bien como fuera explicado en el numeral 2.2, este informe no es un invento del Plan BEPS, es -en cambio- la primera vez que se introduce un estándar fiscal internacional de esta naturaleza, comprensivo de todos los sectores de actividad y adoptado a escala mundial por un gran número de países.

Esta herramienta denota un cambio en la forma de trabajo, tanto para los contribuyentes como para las Administraciones Tributarias. Para los contribuyentes, por el hecho de que necesariamente implica una mayor coordinación de sus políticas globales de precios de transferencia y también una postura de mayor transparencia frente a los fiscos de los países donde opera. Para las Administraciones Tributarias, por el fortalecimiento de su gestión y por los cambios estructurales que conlleva en su organización. La evaluación a priori de la cartera de contribuyentes, seleccionando para la fiscalización aquellos casos que sean verdaderamente relevantes para la Administración Tributaria en función de sus prioridades, implicará necesariamente cambios estructurales, organizacionales, tecnológicos y funcionales en el seno de estas organizaciones.

6.10 La doctrina internacional ha señalado como uno de los efectos de la globalización en el ordenamiento tributario del Siglo XXI, la reducción del nivel de independencia administrativa dada por el hecho de que los Estados pasan a depender más de lo que otros Estados les pueden proporcionar para poder fiscalizar a sus contribuyentes, de

ahí que se esté intentando compensar esta deficiencia con una más intensa cooperación internacional vía intercambio de información tributaria y asistencia en la recaudación⁹³.

Como se explicó a lo largo del presente trabajo, la fiscalización de las operaciones internacionales requiere necesariamente entender cómo opera el grupo en su conjunto y acceder a cierta información que se encuentra en poder de su sociedad matriz -que en el caso de Uruguay, ésta se localiza generalmente en el exterior-, más allá del análisis de la información específica del contribuyente.

Esta característica de la fiscalidad de las operaciones internacionales constituye un claro ejemplo de la interdependencia de las administraciones tributarias para poder fiscalizar eficazmente estas operaciones. Como lo señala la doctrina internacional: *“actualmente no es posible gestionar un sistema tributario cuyos principales impuestos se proyectan sobre las operaciones internacionales de los contribuyentes, a menos que la Administración Tributaria pueda acceder de forma efectiva a los datos concernientes a todas estas operaciones; si los contribuyentes operan globalmente y los impuestos siguen siendo igualmente globales, el control o supervisión efectiva de las obligaciones tributarias por parte de las Administraciones Tributarias debe desarrollarse igualmente a escala global, lo cual se logra potenciando y reconociendo los mecanismos de intercambio de información”*.⁹⁴

Lo anterior explica -en parte- el cambio producido en la matriz de relaciones internacionales en materia fiscal de Uruguay en los últimos años. La adhesión de Uruguay a la Convención expandió su red de relaciones internacionales, pasando de 32 socios en materia de tratados para evitar la doble imposición e intercambio de información fiscal a requerimiento, a 109 socios en un marco de asistencia tributaria mucho más amplio, comprensivo de diferentes tipos de intercambios de información y asistencia mutua. Sólo en relación al Informe País por País, Uruguay mantiene relaciones bilaterales con unas 53 jurisdicciones, por el momento.

6.11 Lo dicho anteriormente guarda relación con la decisión adoptada por los países del G20 a finales del año 2014, en la cual se establece que el estándar en materia de intercambio de información fiscal sea el “automático”, impacta directamente en la forma en que actualmente se concibe el sistema tributario internacional. En nuestra opinión, se construye un canal de comunicación entre los fiscos, que podría visualizarse como una suerte de red o *pipeline*, por el cual circulará, de forma regular y permanente, información fiscal de diferente naturaleza. Por ahora, la información financiera (CRS) y los Informes País por País, pero seguramente la lista de temas se ampliará en el futuro cercano⁹⁵.

6.12 Ahora bien, cuando el estándar internacional del Informe País por País de la Acción 13 limita (restringe) las hipótesis a partir de las cuales una jurisdicción puede

93 Calderón Carrero, José Manuel (2018): *“La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”*, página 186 a 213. Derecho Tributario Internacional Económico, Aduanero, Contable y Ambiental, en homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho. Ediciones Legales E.I.R.L., Lima, Perú, 2018.

94 Cita realizada por Calderón a Soler Roch en la obra previamente citada, página 197, en referencia al trabajo de Roch en el “Prólogo” del trabajo “Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario”, IEF, Madrid. 2002

95 Obsérvese que los *tax rulings* (resoluciones fiscales) también deben ser intercambiados con otros Fiscos pero bajo la modalidad de intercambio de información espontáneo.

requerir la presentación local de este informe (como fuera analizado en el numeral 5.2.1.2.a y 5.2.1.4 del presente trabajo) y lo condiciona a la voluntad política de otro Estado de intercambiar información con esa jurisdicción, entonces se está limitando las facultades de dicha jurisdicción. A diferencia de lo mencionado en 6.10, no se trata aquí de una interdependencia en el sentido de la necesidad de colaboración mutua, sino que va más allá de ello, pues implica un límite al ejercicio de la potestad tributaria de esa jurisdicción.

6.13 Finalmente, cabe preguntarse si los cambios propuestos por el Plan BEPS, y particularmente la adopción del estándar internacional del Informe País por País introducido por este plan, pueden significar un **cambio de paradigma en la fiscalidad internacional**.

Para responder a esta interrogante recurrimos a una de las definiciones adoptada para este término en algunos textos, a saber: *el término “cambio de paradigma” ha sido utilizado en numerosos contextos no científicos para describir un cambio profundo en un modelo fundamental o en la percepción de los acontecimientos.*

Si bien muchos de los conceptos descritos en el presente trabajo no son nuevos en sí mismos, entendemos que la adopción de éstos en forma conjunta a escala mundial puede suponer un cambio profundo en la percepción de estos acontecimientos para algunos agentes económicos. Las nociones descritas a lo largo del presente trabajo en cuanto a: *sustancia económica y creación de valor, mayor transparencia internacional, colaboración mutua, responsabilidad corporativa, gestión de riesgos fiscales, posiciones coherentes, soluciones estandarizadas, coherencia global, multilateralismo, intercambio automático de información fiscal, cambios en la matriz de relaciones internacionales, compromiso político y marco inclusivo, revisión de pares a escala mundial, solución de controversias internacionales;* cuando se trabajan todas ellas en forma conjunta tienen -necesariamente- un impacto importante, tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias.

En definitiva, si bien estrictamente estos conceptos ya existían, la manera en la que se introducen y la magnitud de todos ellos -evaluados en su conjunto- pueden significar un cambio profundo en la percepción de estos acontecimientos por parte de los diferentes agentes económicos. De hecho, cuando uno analiza la lista de países miembros del Marco Inclusivo, así como de aquellos que se adhirieron a la Convención en los últimos años, adjunta en el Anexo IV del presente trabajo, observa una gran diferencia entre ellos respecto a su grado de experiencia en materia de tributación internacional.

Como fuera mencionado antes, el impacto que estos cambios tengan en los sistemas tributarios de los Estados dependerá de la situación particular de cada uno de ellos. Para algunos países menos desarrollados (o con un grado muy incipiente en los aspectos tradicionales de la fiscalidad internacional) la implementación conjunta de todos ellos impactará fuertemente, pues le requiere necesariamente un mayor esfuerzo (económico, intelectual, político y social). Para otros países, en cambio, estos cambios no significan más que una pequeña adaptación a su sistema vigente.

En cuanto a la percepción de los acontecimientos, entendemos que algunas conductas que hasta ahora eran pacíficamente aceptadas comenzarán a verse de una manera dife-

rente, tanto por el contribuyente, sus asesores, la administración tributaria y la justicia. En nuestra opinión, se adopta una posición mucho más crítica debido al fortalecimiento de algunos principios relevantes como el de sustancia económica y su vínculo con la creación de valor, la transparencia fiscal, la colaboración mutua y la responsabilidad corporativa. Cambia, en definitiva, la perspectiva desde la cual se evalúan determinadas situaciones. Incluso, en el plano social, se genera una mayor conciencia colectiva sobre los daños que este tipo de conductas puede producir al resto de la comunidad.

En virtud de lo anterior, entendemos que la respuesta a la interrogante planteada dependerá de la situación particular de cada Estado y de la perspectiva desde la cual se analice el tema en cuestión.

Puede afirmarse, en cambio, que la cantidad y magnitud de los cambios introducidos en la fiscalidad internacional en tan solo cinco años -algunos de los cuales fueron descritos a lo largo del presente trabajo- denotan, a nuestro entender, un cambio profundo en el modelo adoptado hasta ahora, así como también en la forma de percibir los acontecimientos por parte de los diferentes agentes económicos, significando el inicio de una nueva era en la fiscalidad internacional.

Esta nueva etapa que comienza conllevará necesariamente un periodo de adaptación a estos cambios y un proceso de aprendizaje y de retroalimentación permanente por parte de quienes interactúen en este nuevo contexto. Los impactos reales que este plan pueda tener para un país dado dependerá de las circunstancias particulares que atraviese, según su grado de experiencia y desarrollo en la materia. Para algunos países podrá significar una simple adaptación, para otros -en cambio- una gran transformación.

* * * * *

Bibliografía

Andrus, Joseph (2014). "Tax Base Erosion, Profit Shifting and Country by Country Reporting. The OECD work on BEPS Action 13", The newsletter of the Tax Justice Network, Volume 9, Number 1.

BIAC (2014): OECD Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation (TPD) and Country by Country (CbC) Reporting.

BIAC (2014): "The Business Contribution to the OECD Ministerial Council Meeting", 6-7 de mayo de 2014, Paris. [Biac.org](http://biac.org).

BIAC (2017): Beps Position Paper.

BLANCO, Andrés: "Soberanía fiscal y el plan BEPS de la OCDE: Un problema de legitimidad". Revista Tributaria N° 253, IUET, Montevideo, 2016.

Brauner, Yariv. (2014): *What the BEPS?* Florida Tax Review

Calderón, M. & Palacín R. (2015): *Guía OCDE/G20 BEPS sobre el nuevo estándar de documentación de precios de transferencia & country-by-country reporting*. EY Abogados.

Calderón Carrero, José Manuel (2018): "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI". Derecho Tributario Internacional Económico, Aduanero, Contable y Ambiental, en homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho. Ediciones Legales E.I.R.L., Lima, Perú, 2018.

Carbajo Vasco, Domingo. (2015): *El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial*. Crónica Tributaria.

Cockfield, A. & MacArthur, C. (2015): *Country-by-country reporting and commercial confidentiality*. Canadian Tax Journal.

Corral Guadaño, Ignacio. (2016): *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. VOL I y II.

Dharmapala, Dhammika. (2014): *What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature*. CESifo Working Paper No. 4612

Evers, Meier & Spengel. (2014): *Transparency in financial reporting: Is country-by-country reporting suitable to combat international profit shifting?* ZEW Centre for European Economic Research.

Evers, Meier & Spengel. (2016): *Country-by-country reporting: Tension between transparency and tax planning*. ZEW Centre for European Economic Research.

Hugh J. Ault, Wolfgang Schon, & Stephen E. Shay, Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform, 68 Bull. Int'l Tax'n 275 (2014).

Jiménez, A. & Calderón, J. (2014): *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?* Revista El Derecho, Universidad Católica Argentina.

Knobel, Andres. (2018): *Country by country reports: why “automatic” is no replacement for “public”*. Tax Justice Network <https://www.taxjustice.net/2018/07/17/country-by-country-reports-why-automatic-is-no-replacement-for-public/>

Krumholz, Elise. (2015): *BEPS Action 13: Standardized transfer pricing documentation*. Tesis. Faculty of Law, Lund University.

Martinez García, David. (2017): *Hacia un nuevo paradigma de responsabilidad y transparencia contable y fiscal global*. Revista Internacional Transparencia e Integridad, España.

MAZZ, Addy: *“Plan de acción BEPS. Estado actual”*. Revista Tributaria N° 253, IUET, Montevideo, 2016, páginas 569-570.

Murphy, R. (2016): *Country-by-country Reporting*. In: T. Pogge & K. Mehta (Eds.), *Global Tax Fairness*. (pp. 96-112). Oxford University Press. ISBN 9780198725343

Murphy, R. (2012): *Why you have to support country by country reporting now - my speech this morning*. Tax Research UK <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2012/05/02/why-you-have-to-support-country-by-country-reporting-now-my-speech-this-morning/>

Murphy, R. (2014): *Country by country reporting*. Tax Justice Network Limited.

OCDE (1998): *“Harmful Tax Competition”*.

OCDE (2011): *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

OCDE (2013): *Public consultation: Draft handbook on transfer pricing risk assessment*.

OCDE (2013): *Draft Handbook on transfer pricing risk assessment*.

OCDE (2013): *Action plan on base erosion and profit shifting*.

OCDE (2013): *Addressing base erosion and profit shifting*.

OCDE (2014): *Nota explicativa*. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

OCDE (2014): *2014 Deliverables*.

OCDE (2015): *Resúmenes Informes Finales*. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

OCDE (2015): *Combatir las practicas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

OCDE (2015): *2015 Final Reports*.

OCDE (2017): *BEPS action 13 on country-by-country reporting. Peer Review Documents*.

OCDE (2017): *Inclusive Framework on BEPS: Progress report*.

OCDE (2017): *Country-by-country reporting XML schema: User guide for tax administrations*.

OCDE (2017): *Country-by-country reporting status message XML schema: User guide for tax administrations*.

OCDE (2017): *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

OCDE (2018): *Report of the Ad Hoc advisory task force on the direction and priorities of working party 1 and working party 6*.

OCDE (2018): *Country-by-country reporting - Compilation of peer review reports (Phase 1) Inclusive framework on BEPS: Action 13*.

OCDE (2018): *OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS. Progress report July 2017-June 2018*.

OCDE (2018): *Guidance on Country-by-Country reporting. Inclusive framework on BEPS: Action 13*.

OCDE (2018): *Peer review and monitoring process of the four minimum standards*.

ONU (2015): *United Nations Conference on Trade and Development: "Reforming International Investment Governance", World Investment Report (2015)*.

OXFAM (2017): *Making tax vanish, how the practices of consumer goods MNC RB show that the international tax systems is broken*. Oxfam Briefing Paper, julio 2017.

Picciotto, Sol (2014): *"Informe sobre erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios (BEPS), implicancias para los países en vía de desarrollo"*. Tax Justice Network, enero de 2014.

Picciotto, Sol (2016): *"The G20 and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project"*. Trabajo realizado con Agustina Gallardo, Jeffery Kadet, Markus Henn y Maria Villanueva para el Grupo de Monitoreo BEPS. Discussion Paper 18/2017, Deutsches Institut für Entwicklungspolitik, DIE, Bonn, Alemania, 2017.

Santos, María José y Gzech Beghloldh, Valentina (2018): *“El futuro de Precios de Transferencia en Uruguay”*. Revista Tributaria N° 262, IUET, Montevideo, 2018.

Van Wyk, Lindie. (2015): *Master of commerce in taxation in the field of international tax*. University of Cape Town.

Wanyana Oguttu, Annet. (2015): *OECD’s action plan on tax base erosion and profit shifting: Part 1 - What should be Africa’s response?* IBFD

Tabla 2. Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal

**Nombre del Grupo Multinacional:
Ejercicio fiscal correspondiente:**

Jurisdicción fiscal	Entidades integrantes residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principal(es) actividad(es) económica(s)												
	1.		Investigación y desarrollo	Titularidad o gestión de propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Prestación de servicios a entidades no vinculadas	Finanzas internas del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Titularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital	Sin actividad	Otra*
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

* Indíquese la naturaleza de la actividad de la Entidad Integrante en la Sección de "Información adicional".

Tabla 3. Información adicional**Nombre del Grupo Multinacional:****Ejercicio fiscal correspondiente:**

Incluir de manera sucinta la información o explicaciones adicionales que se consideren necesarios o que faciliten la comprensión de la información preceptivamente consignada en el Informe País por País.

ANEXO II.

Documentación de precios de transferencia - Informe Maestro*

Contenido del Informe Maestro

Con respecto a la estructura organizacional del Grupo Multinacional: organigrama que ilustre la estructura jurídica y detalle las participaciones patrimoniales en las entidades del Grupo Multinacional, así como la localización geográfica de las entidades que lo integran.

Negocio del Grupo Multinacional:

Con respecto al negocio del Grupo Multinacional se solicita:

- a) Una descripción de los principales factores impulsores de los beneficios empresariales del grupo.
- b) Una descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos o servicios del grupo, medidos en términos de facturación, así como cualquier otro producto o servicio que represente más del 5% (cinco por ciento) de las ventas del grupo. La descripción requerida podrá presentarse en forma de gráfico o diagrama.
- c) Una lista y breve descripción de los acuerdos relevantes de prestación de servicios entre miembros del Grupo Multinacional, distintos de los servicios de investigación y desarrollo. Incluyendo, una descripción de las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos por los principales centros proveedores de servicios; así como de las políticas de precios de transferencia utilizadas para repartir los costos de dichos servicios y determinar los precios a pagar por éstos.
- d) Una descripción de los principales mercados geográficos donde se comercializan los productos y servicios del grupo que se mencionan en el literal b del presente inciso.
- e) Un análisis funcional en el que se expongan las principales contribuciones realizadas por cada una de las entidades del grupo a la creación de valor de las operaciones del Grupo Multinacional, es decir, las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados por cada una de éstas en dichas operaciones.
- f) Una descripción de las principales operaciones de reestructuración de negocios o empresariales, adquisiciones y desinversiones que hayan tenido lugar durante el ejercicio fiscal.

Intangibles:

Con respecto a los intangibles del Grupo Multinacional:

- a) Una descripción general de la estrategia global del Grupo Multinacional en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de investigación y desarrollo (instalaciones y administración).
- b) Una lista de los intangibles, o conjuntos de intangibles, del Grupo Multinacional que sean relevantes a efectos de precios de transferencia, indicándose el nombre de la entidad titular de éstos.
- c) Un listado de los acuerdos relativos a intangibles celebrados entre entidades vinculadas, en particular los acuerdos de reparto de costos, los acuerdos de servicios de investigación y los acuerdos sobre licencias.
- d) Una descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en relación con investigación y desarrollo e intangibles.

* Anexo I del Capítulo V de las Directrices de la OCDE (Acción 13 del Plan BEPS).

- e) Una descripción general de cualquier transferencia de participación en la titularidad de los intangibles, como en los derechos que se tengan sobre éstos, realizadas entre entidades vinculadas durante el ejercicio fiscal, detallando a las entidades, los países y las compensaciones implicadas.

Actividades financieras del Grupo:

Respecto a actividades financieras intragrupo del Grupo Multinacional:

- a) Una descripción general del modo en que se financia el Grupo Multinacional, incluyendo una descripción de los principales acuerdos de financiación realizados con entidades prestamistas no vinculadas.
- b) Un listado de las entidades del Grupo Multinacional que desempeñen funciones centralizadas de financiación para el grupo, con indicación del país de constitución de dichas entidades y su sede de dirección.
- c) Una descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en lo que respecta a los acuerdos de financiación entre entidades vinculadas.

Posición financiera y fiscal:

Respecto a posiciones financieras y fiscales del Grupo Multinacional:

- a) Una copia de los estados contables consolidados del Grupo Multinacional correspondiente al ejercicio de reporte, cualquiera sea el motivo de su formulación.
- b) Una lista y una descripción de los acuerdos anticipados de precios de transferencia celebrados por las entidades integrantes del Grupo Multinacional con las Administraciones Tributarias, así como de otras resoluciones fiscales relativas a la atribución de rentas entre países.

Fuente: Anexo I del Capítulo V de las Directrices de la OCDE

ANEXO III.

Documentación de precios de transferencia - Informe Local*

Contenido del Informe Maestro

Entidad local

- Una descripción de la estructura de gestión de la entidad local, un gráfico de la organización local y una indicación de las personas de las que depende jerárquicamente la dirección local y los países en que dichas personas tienen sus oficinas principales.
- Una descripción detallada de las actividades y estrategia de negocio de la entidad local, indicando si la entidad local ha participado o se ha visto afectada por reestructuraciones empresariales o transmisiones de intangibles en el año en curso o en el inmediatamente anterior, así como una explicación de los aspectos de tales operaciones que afectan a la entidad local.
- Principales competidores.

Operaciones vinculadas

Para cada categoría significativa de operaciones vinculadas en las que participe la entidad, facilitar la siguiente información:

- Una descripción de las operaciones vinculadas fundamentales (por ejemplo, adquisición de servicios de fabricación, compras de bienes, prestación de servicios, préstamos, garantías financieras y de ejecución, licencias de activos intangibles, etc.) y el contexto en el que dichas operaciones tienen lugar.
- El importe de los pagos y cobros intragrupo por cada categoría de operaciones vinculadas que afecten a la entidad local (es decir, pagos y cobros por productos, servicios, cánones o regalías, intereses, etc.), desglosados por la jurisdicción fiscal del pagador o beneficiario extranjero.
- Una identificación de las empresas asociadas participantes en cada categoría de operaciones vinculadas y la relación existente entre ellas.
- Copias de todos los contratos intragrupo significativos celebrados por la entidad local.
- Un análisis detallado funcional y de comparabilidad sobre el contribuyente y las empresas asociadas pertinentes para cada categoría documentada de operaciones vinculadas, incluyendo los cambios. En la medida en que este análisis funcional reproduzca información contenida en el Informe Maestro, bastará remitirse a dicho informe.
- Una indicación del método de precios de transferencia más adecuado para la categoría de operación y las razones de seleccionar dicho método.
- Indicación de la empresa vinculada seleccionada como parte analizada, si procede, y una explicación de los motivos de dicha elección.
- Un resumen de las hipótesis sustanciales adoptadas para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- Si procede, una explicación de los motivos de realizar un análisis plurianual.
- Una lista y descripción de una selección de operaciones no vinculadas comparables (internas o externas), en su caso, e información sobre los indicadores financieros de empresas independientes que hayan servido de base al análisis de precios de transferencia, así como una descripción de la metodología para la búsqueda de comparables y la fuente de la que procede dicha información.

* Anexo II del Capítulo V de las Directrices de la OCDE (Acción 13 del Plan BEPS).

- Una descripción de cualesquiera ajustes de comparabilidad efectuados, indicando si tales ajustes se han practicado sobre los resultados de la parte analizada, sobre las operaciones no vinculadas comparables o sobre ambos elementos.
- Una exposición de las razones por las que se concluye que el precio de las operaciones en cuestión se atiene al principio de plena competencia conforme al método de precios de transferencia elegido.
- Un resumen de la información financiera utilizada para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- Una copia de los APAs existentes unilaterales y multilaterales, así como de otros acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente en los que la jurisdicción fiscal local no sea parte y que se refieran a las operaciones vinculadas antes descritas.

Información financiera

- Estados financieros anuales de la entidad local correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate. Si existen estados financieros auditados, deberán presentarse y, en caso contrario, deberán aportarse los actuales estados financieros sin auditar.
- Apéndices informativos y de asignaciones que muestren la forma en que los datos financieros utilizados para aplicar el método de precios de transferencia están relacionados con los estados financieros anuales.
- Apéndices resumen con los datos financieros relevantes de los comparables utilizados en el análisis y las fuentes de las que proceden esos datos.

Fuente: Anexo II del Capítulo V de las Directrices de la OCDE

ANEXO IV.

Jurisdicciones miembros del marco inclusivo y su vínculo con Uruguay*

Jurisdicción	Marco Inclus. (IF)	Convención (fecha entrada en vigencia)	Acuerdo Autoridad Competentes**	Acuerdo Activado UY***	CDI con Uruguay	Acuerdo Int. Inf. Uruguay
Albania		1/12/13				
Andorra	IF	1/12/16				
Angola	IF					
Anguilla	IF	1/3/14				
Argentina	IF	1/1/13	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Aruba	IF	1/9/13				
Australia	IF	1/12/12	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Austria	IF	1/12/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Azerbaijan		1/9/15				
Bahamas	IF	1/8/18				
Bahrain	IF	1/9/18				
Barbados	IF	1/11/16				
Belgium	IF	1/4/15	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Belize	IF	1/9/13	CbC MCAA			
Benin	IF					
Bermuda	IF	1/3/14	CbC MCAA	Non-Reciproco		
Botswana	IF					
Brazil	IF	1/10/16	CbC MCAA	QCAA (UY)		
British Virgin Islands	IF	1/3/14				
Brunei Darussalam	IF	firmado, sin ratificar				
Bulgaria	IF	1/7/16	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Burkina Faso	IF	firmado, sin ratificar				
Cameroon	IF	1/10/15				
Canada	IF	1/3/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Cayman Islands	IF	1/1/14	CbC MCAA	Non-Reciproco		

* Cuadro elaborado en base a información publicada en la página web de OCDE, vigente a setiembre de 2018. Se agradece especialmente la colaboración de Lorena Costa en el armado de esta tabla.

** CbC MCAA: Country by Country Multilateral Competent Authority Agreement (Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes del Informe País por País)

*** QCAA: Qualifying Competent Authority Agreement (Acuerdo Elegible de Autoridades Competentes, habilitado con Uruguay)

Chile	IF	1/11/16	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
China	IF	1/2/16	CbC MCAA			
Colombia	IF	1/7/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Congo	IF					
Cook Islands		1/9/17				
Costa Rica	IF	1/8/13	CbC MCAA	Non-Reciproco		
Côte D’Ivoire	IF					
Croatia	IF	1/6/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Curaçao	IF	1/9/13	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Cyprus		1/4/15	CbC MCAA	Non-Reciproco		
Czech Republic	IF	1/2/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Dem. Rep. Congo	IF					
Denmark	IF	1/6/11	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Djibouti	IF					
Dominican Republic		firmado, sin ratificar				
Ecuador					Si	
Egypt	IF					
El Salvador		firmado, sin ratificar				
Estonia	IF	1/11/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Faroe Islands		1/6/11				Si
Finland	IF	1/6/11	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Former Yugoslavia	IF	firmado, sin ratificar				
France	IF	1/4/12	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Gabon	IF	firmado, sin ratificar	CbC MCAA			
Georgia	IF	1/6/11	CbC MCAA			
Germany	IF	1/12/15	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Ghana		1/9/13				
Gibraltar		1/3/14				
Greece	IF	1/9/13	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Greenland		1/6/11				Si
Grenada		1/9/18				
Guatemala		1/10/17				
Guernsey	IF	1/8/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Haiti	IF		CbC MCAA			
Hong Kong (China)	IF	1/9/18	CbC MCAA	QCAA (UY)		

Hungary	IF	1/3/15	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Iceland	IF	1/2/12	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
India	IF	1/6/12	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Indonesia	IF	1/5/15	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Ireland	IF	1/9/13	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Isle Of Man	IF	1/3/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Israel	IF	1/12/16	CbC MCAA			
Italy	IF	1/5/12	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Jamaica	IF	firmado, sin ratificar				
Japan	IF	1/10/13	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Jersey	IF	1/6/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Kazakhstan	IF	1/8/15	CbC MCAA			
Kenya	IF	firmado, sin ratificar				
Korea	IF	1/7/12	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Kuwait		1/12/18				
Latvia	IF	1/11/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Lebanon		1/9/17				
Liberia	IF	firmado, sin ratificar				
Liechtenstein	IF	1/12/16	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Lithuania	IF	1/6/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Luxembourg	IF	1/11/14	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Macau (China)	IF	1/9/18				
Malaysia	IF	1/5/17	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Maldives	IF					
Malta	IF	1/9/13	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Marshall Islands		1/4/17				
Mauritius	IF	1/12/15	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Mexico	IF	1/9/12	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Moldova		1/3/12				
Monaco	IF	1/4/17	CbC MCAA			
Mongolia	IF					
Montserrat	IF	1/10/13				
Morocco		firmado, sin ratificar				
Nauru		1/10/16				
Netherlands	IF	1/9/13	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
New Zealand	IF	1/3/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		

Nigeria	IF	1/9/15	CbC MCAA			
Niue		1/10/16				
Norway	IF	1/6/11	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Oman	IF					
Pakistan	IF	1/4/17	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Panama	IF	1/7/17				
Papua New Guinea	IF					
Paraguay	IF	firmado, sin ratificar				
Peru	IF	1/9/18				
Phillipines		firmado, sin ratificar				
Poland	IF	1/10/11	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Portugal	IF	1/3/15	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Qatar	IF	firmado, sin ratificar	CbC MCAA			
Romania	IF	1/11/14	CbC MCAA	Non-Reciproco	Si	
Russia Federation	IF	1/7/15	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Saint Kitts And Nevis	IF	1/12/16				
Saint Lucia	IF	1/3/17				
S. Vincent & Grenadines		1/12/16				
Samoa		1/12/16				
San Marino	IF	1/12/15				
Saudi Arabia	IF	1/4/16				
Senegal	IF	1/12/16	CbC MCAA			
Serbia	IF					
Seycheelles	IF	1/10/15				
Sierra Leone	IF					
Singapore	IF	1/5/16	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Sint Maarten		1/9/13				
Slovak Republic	IF	1/3/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		
Slovenia	IF	1/6/11	CbC MCAA	QCAA (UY)		
South Africa	IF	1/3/14	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Spain	IF	1/1/13	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Sri Lanka	IF					
Sweden	IF	1/9/11	CbC MCAA	QCAA (UY)		Si
Switzerland	IF	1/1/17	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	
Thailand	IF					

Trinidad And Tobago	IF					
Tunisia	IF	1/2/14				
Turkey	IF	1/7/18				
Turks & Caicos Islands	IF	1/12/13	CbC MCAA			
Uganda		1/9/16				
Ukraine	IF	1/9/13				
United Arab Emirates	IF	1/9/18	CbC MCAA		Si	
United Kingdom	IF	1/10/11	CbC MCAA	QCAA (UY)	Si	Si
United States	IF	firmado, sin ratificar				
Uruguay	IF	1/12/16	CbC MCAA			
Vanuatu		1/12/18				
Viet Nam	IF				Si	
Zambia	IF					
Total	118	109	72	53	19	15



MONOGRAFIAS DE ESTUDIANTES

FAGIOLI, Mariana y SANGUINETTI, Luciana
El Derecho a la imagen en derecho uruguayo

EL DERECHO A LA IMAGEN EN DERECHO URUGUAYO

MARIANA FAGIOLI Y LUCIANA SANGUINETTI

1. Introducción

“La imagen es uno de los signos que individualizan físicamente a la persona dentro de la sociedad a la que pertenece, por lo que, ineludiblemente, toda persona tiene un derecho a su imagen y no puede concebirse que exista un orden jurídico civilizado que lo niegue.”¹

Supone la posibilidad de que cada persona disponga de manera exclusiva de su imagen pudiendo impedir que terceros reproduzcan su retrato sin su consentimiento expreso.

Es un derecho de la personalidad que deriva de la dignidad humana. Hablar de esta categoría de derechos es reconocer el valor absoluto que posee cada persona desde el nacimiento hasta su muerte, por su sola calidad de tal.

Nuestro ordenamiento jurídico está inclinado a proteger las manifestaciones y necesidades del individuo. Dentro de este marco, la imagen encuentra su reconocimiento implícito en los artículos 72 y 332 de la Constitución, los cuales afirman que todo derecho inherente a la personalidad humana es susceptible de igual reconocimiento y protección que aquellos expresamente reconocidos.

La lesión a este derecho supone un avasallamiento a la propia personalidad, dado que priva al sujeto de decidir sobre la divulgación o no de su retrato, vulnera la libertad de hacer pública o no su identidad con relación a determinado producto (en el marco de una publicidad) o con relación a cierta información.

El artículo 21 de la ley 9.739 del 17 de diciembre de 1937, regula expresamente la situación del titular del derecho a la imagen, más allá de la protección genérica que otorga la Constitución. Por un lado, establece como principio general que la imagen de un sujeto no puede ser divulgada sin su consentimiento expreso. Dispone, a su vez, la posibilidad de que el titular revoque el consentimiento otorgado resarciendo daños y perjuicios. Por último, prevé en su inciso final una serie de hipótesis que se apartan del principio general: el denominado régimen de las publicaciones libres, donde no se requiere la autorización del retratado para la divulgación o utilización de la imagen.

El derecho a la imagen como derecho de la personalidad se encuadra dentro de las características de estos últimos. No obstante, siendo el retrato de una persona la expresión exterior de la misma se entiende que es susceptible de apreciación pecuniaria. Sin perjuicio, el hecho de disponer de la imagen no supone la enajenación definitiva, dado que el titular conserva la facultad de otorgar a un tercero la posibilidad de servirse de ella, ajustándose a los límites previstos legalmente.

1 HOWARD, Walter, *Derecho de la Persona*. Vol. 1, 2ª edición, Montevideo, Universidad de Montevideo, 2016, pág. 247

La regulación de este tipo de derechos tiende a no ser detallada, con el objetivo de abarcar la mayor cantidad de situaciones posibles. Regularlos de manera minuciosa no permitiría su real protección, teniendo que renovar constantemente la normativa, ya que la aparición de nueva tecnología trae consigo diversas maneras de lesionar esta especie de derechos. Como consecuencia de lo expuesto, la jurisprudencia cumple un rol esencial en la aplicación de la escasa normativa existente a los casos concretos, además de tener que realizar un trabajo de interpretación de los distintos conceptos y determinar el alcance de cada uno de los derechos.

Como consecuencia de la débil regulación se genera en la jurisprudencia un terreno propicio para la aplicación de criterios muy diversos.

Nos proponemos, en el presente artículo, lograr una cierta uniformidad de los distintos enfoques jurisprudenciales, resaltando las coincidencias y disidencias.

2. Utilización lícita de la imagen ajena: consentimiento del titular

Que la imagen sea susceptible de explotación económica hace posible ceder temporalmente el propio retrato para que un tercero lo utilice con fines lucrativos. Pero, para que dicha actividad sea lícita se requiere el consentimiento del titular del derecho. De lo contrario, cuando existe un aprovechamiento de la imagen ajena sin la correcta autorización, estamos frente a un supuesto de uso indebido de la imagen, que posiblemente genere responsabilidad civil. La ley establece como principio que el retrato de una persona no podrá ser puesto en el comercio sin el consentimiento expreso de la misma.

Según lo establece Gamarra, en los casos de consentimiento expreso la intención se deriva directamente del comportamiento del sujeto, mientras que en las hipótesis de consentimiento tácito dicha intención se deduce indirectamente del actuar del individuo, siendo necesario acudir a un razonamiento deductivo. Si bien la ley exige consentimiento expreso, no requiere que este sea otorgado por escrito.

Se discute en la jurisprudencia si la actitud de posar ya configura el consentimiento expreso requerido por la ley. En el caso Hotel Balmoral, un empleado del hotel es fotografiado a los efectos de hacer publicidad de los servicios brindados en el lugar. Con posterioridad, el recepcionista se desvincula del Hotel Balmoral y comienza a trabajar en otro hotel, donde se le formulan observaciones porque su imagen seguía figurando en publicidades referidas a su antiguo lugar de trabajo. El empleado acciona contra Hotel Balmoral entendiendo que su imagen fue utilizada sin su autorización para fines propagandísticos. En primera y segunda instancia por el T.A.C.^{7°} T., se desestima la demanda, negando la existencia de un hecho ilícito. Ambos tribunales sostuvieron que el trabajador consintió expresamente la toma fotográfica una vez que posó, y que luego de su desvinculación no planteó ninguna exigencia referida al cese de la utilización de dicha imagen.²

² Sent. del T.A.C. 7°T., 24 de mayo de 1993, caso "Hotel Balmoral". Comentada en *Anuario de Derecho Civil Uruguayo*, T XXXXII, Montevideo, FCU, 2012, pág. 597

“En el caso Hotel Balmoral se entendió que la actitud del retratado de posar voluntariamente frente a una cámara que es acompañada por el conocimiento de que el destino del retrato es su difusión, permite concluir que el comportamiento del retratado traduce una manifestación directa de la voluntad, que en este caso consistía en la exhibición publicitaria de la imagen de un empleado en la recepción del hotel para el cual este trabajaba”.³

Mientras que en otro caso jurisprudencial se consideró que la actitud de posar no importaba consentimiento expreso. En dicho caso, la pretensión movilizada tuvo lugar a raíz de una publicación realizada por el Diario El País S.A., en una sección de dicho periódico, donde se trató la temática de la enseñanza en los establecimientos carcelarios. En la misma figuraban entrevistas realizadas a reclusos, incluida la realizada a la parte actora, que se titulaba como “Juntos, Eduardo y su maestro, también preso”, acompañada de un retrato de ambos (el maestro y su alumno). El accionante no negó que la información publicada no fuera veraz, sino que alegó no haber consentido la difusión de la fotografía y que, la forma en que la misma fue realizada, vulneró su derecho a la imagen, entre otros.⁴

El tribunal integrado entendió que no se probó, por la parte demandada, que el actor hubiere brindado su consentimiento para la difusión de su fotografía. A diferencia del caso Hotel Balmoral, se sostiene que no se puede tener por acreditado el consentimiento expreso por la sola presencia del actor en las fotos.

El consentimiento requerido debe ser brindado por el mismo titular del derecho. En su defecto, en caso de fallecimiento de este, debe ser otorgado por su cónyuge, hijos o progenitores.

En un caso patrio la parte actora, Milton Wynants, acciona contra el Banco Santander por uso indebido de su nombre. El banco utilizó el nombre del famoso ciclista en un cartel que, según ellos alegan, era de bienvenida. El problema surge porque en dicho cartel se incluyó el logo y el isotipo del Banco Santander, por lo que según entiende el actor, la entidad bancaria estaría lucrando con su nombre sin su autorización.⁵

El T.A.C. 6° T. sostiene que el nombre constituye una forma de identidad, de individualización de la persona humana y que, por lo tanto, merece idéntica tutela que la imagen. Si bien el caso no refiere específicamente al derecho de imagen, es interesante analizar como el tribunal analiza el tema del consentimiento.

La parte demandada sostiene que el consentimiento fue brindado por los padres del actor de manera tácita, lo cual no resultó admitido por el tribunal. Más allá de que es cuestionable en el caso, que los padres de Wynants hubieran brindado el consentimiento para la utilización del nombre, ya que de los hechos no se desprende ni siquiera indirectamente la autorización necesaria, éstos tampoco estaban habilitados para hacerlo, siendo Wynants el único que tenía la potestad de brindarlo y de manera expresa.

3 BERDAGUER MOSCA, Javier, “Utilización de la imagen con fines informativos” en *Anuario de Derecho Civil Uruguayo*, T XXXXII, Montevideo, FCU, 2012, pág. 597

4 Sent. del T.A.C. 2° T., de 2 de marzo de 2011, en el caso “WOLF AIR c/ DIARIO EL PAIS S.A.”.

5 Sent. del T.A.C. 6° T., de 29 de octubre de 2007, en el caso “Wynants, Milton c/ Banco Santander S.A.”

También implica una violación al derecho a la imagen la utilización de un retrato excediendo la autorización concedida por su titular, esto es, utilizarla para un destino o fin distinto para el cual fue solicitada. En un caso resuelto por el T.A.C 6°, Sandra Cao en el año 1999, embarazada en ese momento, fue fotografiada y entrevistada por el diario El País, con el fin de realizar una nota que tenía como tema principal los primeros bebés que nacerían en el año 2000.⁶

Posteriormente, el diario El País volvió a utilizar la foto de Sandra Cao en otros artículos referidos a distintos temas, tales como; el embarazo adolescente, las técnicas de reproducción asistidas y la importancia de las vitaminas y minerales durante el embarazo. Estos temas nada tenían que ver con la realidad de Sandra ni de su esposo. Si bien ella había consentido la publicación de su foto en un primer momento, junto con la entrevista que se le había realizado, las posteriores publicaciones de su imagen fueron realizadas sin su consentimiento.

En función de lo visto, podemos concluir que, cuando se brinda consentimiento para un determinado uso, eso no habilita a interpretar ese consentimiento de manera extensiva y emplear el retrato para otros fines no autorizados.

En tal sentido, podemos referirnos a un caso publicado en La Justicia Uruguaya. El mismo refiere a la grabación en video que realizó Radio Monte Carlo S.A a los actores en oportunidad del festejo tradicional navideño en un lugar gastronómico. En ese momento se hizo presente el personaje "LEO" (cuya figura se asociaba a un programa televisivo emitido en nuestro país bajo el nombre de "Video Match"), siendo que los actores celebraron dicha presencia con saludos y canticos varios.⁷

La parte demandada hizo uso de la grabación en video para promocionar un nuevo programa radial, que contaba como figura al referido "Leo" y cuya publicidad rezaba "*Así recibió a Leo la gente de Uruguay (grabación referida). Usted recíbalos las tardes de verano. CX20 Monte Carlo. 9.30 AM*". La parte actora consintió la grabación referida, pero el punto central está en determinar si el uso posterior de esa grabación, para los fines de publicidad del programa radial de la parte demandada (que en el momento en que se produce la grabación no se les refiere a los actores), es o no un proceder ilícito.

La parte demandada alega que existió consentimiento por parte de los actores. Entiende que, al participar los jóvenes de manera activa en el video, consintieron tácitamente su uso posterior, agregando a su vez, que dicho video fue grabado en un lugar público y muy reconocido (aspecto que tampoco autoriza un uso deliberado de la imagen). El T.A.C. 3° T. en mayoría sostiene que, si bien los jóvenes accedieron a participar del video, no autorizaron que el material obtenido fuera aplicado con fines comerciales, para lo cual se requiere un consentimiento expreso, que en el caso no existió. Como mencionamos anteriormente, el consentimiento brindado para un destino no puede interpretarse de manera extensiva, y, una vez que se obtiene el retrato de una persona, no puede utilizarse por quien lo posee de manera arbitraria o más allá de los límites que el propio retratado fijó.

6 Sent. del T.A.C. 6° T., de 20 de diciembre de 2007, en el caso "Cao, Sandra y otro c/ EL PAIS S.A."

7 Sent. del T.A.C. 3° T., de 19 de marzo de 2004, en el caso "Oroña, Jose Maria, y otros c/ Radio Montecarlo S.A.", pub. en la LJU CXXXII, caso 15.090

En la misma línea, en otro caso de nuestro país, Magela Buysan acciona contra el diario El País, en virtud de que se afectó su derecho a la imagen. La actora fue fotografiada, con su consentimiento, en la feria de “Villa Biarritz”, apareciendo su fotografía en la sección sociales de la revista “Paula” del periódico demandado. No obstante, con posterioridad y sin su consentimiento, la imagen fue utilizada para promocionar la venta de la mencionada revista, mediante spots publicitarios en televisión y avisos en dicho diario.⁸

El demandado considera que no existió un hecho ilícito en la utilización del retrato, debido a que medió consentimiento de la parte actora. El TAC 6° T. entendió que, si bien existía consentimiento para que la imagen fuera publicada en la sección referida a aspectos sociales de la revista, eso no significaba que pudiera ser utilizada con fines propagandísticos.

3. Uso lícito de la imagen ajena sin consentimiento del titular: régimen de las publicaciones libres

En la ley 9.739 se prevé una serie de excepciones al principio general: esto es, que para la utilización de la imagen ajena se requiere la autorización del titular del derecho. Se trata de una serie de hipótesis donde prevalece el interés general de la comunidad, al público conocimiento o información, por sobre el derecho a la imagen de un individuo en particular. Se permite por nuestro ordenamiento, entonces, utilizar la imagen ajena sin previo consentimiento cuando se persiga un fin científico, didáctico y en general cultural o se trate de hechos o acontecimientos de interés público o que se hubieren realizado en público. La interrogante consiste en saber qué situaciones se encuentran comprendidas dentro de las mencionadas excepciones.

Que el derecho a la imagen pase a un segundo plano se explica teniendo en cuenta que, “...solo se sacrifica el derecho de la personalidad del retratado cuando por sobre el mismo deba predominar el fin social de información”⁹. Debido a que el derecho imagen está protegido constitucionalmente, las excepciones deben ser interpretadas de manera restrictiva.

3.1. Fines científicos. Debe entenderse que el empleo de algunas imágenes es necesario para ilustrar ciertos fenómenos científicos, lo que determina la razón de ser de esta excepción. No obstante, existen ciertos límites, teniendo en cuenta que se trata de un derecho de la personalidad; por lo que, la imagen utilizada no debe ser ofensiva y se debe evitar que el sujeto sea identificado si esto no es estrictamente necesario. Se debe tener “tacto y prudencia para equilibrar los derechos en juego, porque es muy delicada y fina la materia que se manipula”.¹⁰

3.2. Fines didácticos. El fundamento de esta excepción se encuentra en la posibilidad de aumentar los conocimientos de la población, se busca facilitar el acceso a los mismos.

8 Sent. del T.A.C. 6° T., de 5 de diciembre de 1997 en el caso “Buysan Magela c/ El País S.A.”, pub. en LJU, caso 13.475

9 GAMARRA, Jorge, “Licitud de la publicación sin consentimiento del retratado de fotografía tomada en público” en *Anuario de Derecho Civil Uruguayo*, Nro.13, Montevideo, FCU, 1983, pág. 115.

10 BALSACADENAS María, *Algunas cuestiones sobre el Derecho a la Imagen*. 1ª edición, Montevideo, FCU, 2001, pág. 205

Sin embargo, el T.A.C. 2° T., interpretó de manera restrictiva esta excepción al resolver el caso Nro. 362/2007, donde la parte actora reclama una indemnización por daño moral por uso indebido de la imagen, en virtud de que la parte demandada, Disma SA, utilizó la imagen de Obdulio Varela en la carátula y en el tablero del juego de mesa “Trivia Royal Uruguay” sin el consentimiento de sus familiares, estando este fallecido.¹¹

La parte demandada entendió que no era necesario el consentimiento de los familiares, ya que la utilización de la imagen se hizo con fines culturales, principalmente educativos, por lo que se encontraría dentro del régimen de las publicaciones libres.

El tribunal concluye que la naturaleza del juego de mesa “Trivia Royal Uruguay” es esencialmente recreativa y no didáctica, más allá de que su contenido sí lo sea. Agrega que la finalidad primordial detrás de la utilización de la imagen de Varela, tanto en la caratula como en el tablero del juego, es obtener ganancias y no hacer un aporte a la cultura nacional, lo cual podría ser hecho de otra manera. Por lo tanto, la publicación de la imagen no entra dentro de las eximentes proporcionadas por la ley, lo que hace necesario el consentimiento de los familiares del retratado.

3.3. Fines culturales. En esta hipótesis se encartan las actividades destinadas al mejoramiento de las facultades intelectuales y morales del hombre considerado como individuo y como miembro de la comunidad.

En un caso nacional, la parte actora, Orfilia Matilde Martínez, reclama una indemnización a Barreiro y Ramos S.A por el uso de su imagen en la tapa de cuadernos escolares, imagen que fue tomada mientras ella interpretaba al personaje de “Mamá Vieja” en el desfile de Carnaval. Considera que se utilizó su imagen sin su consentimiento para un fin publicitario.¹²

La Sala entiende, al igual que el tribunal de primera instancia, que la actora al participar de este tipo de acontecimientos estaría “renunciando a su propia intimidad”, ya que la fotografía tuvo lugar en público, dentro de una actividad típicamente abierta, y que, además se trata de la interpretación de un personaje típico de nuestra cultura y la identidad de la actora se mantiene en anonimato.

Gamarra, al analizar el fallo, consideró que los fundamentos de la resolución debieron ser otros. No debe perderse de vista que el hecho fotografiado forma parte de una de las manifestaciones culturales de nuestro país, que además el retrato se imprime en un cuaderno destinado a los educandos, y que por último esa imagen había sido utilizada previamente en un folleto destinado a fomentar el turismo y el conocimiento de nuestra cultura. Por lo tanto, el derecho a la imagen siendo un derecho de la personalidad, en principio absoluto, solo puede ceder frente al derecho de la población a informarse y educarse. La publicación no viola el derecho a la imagen, sus fines primordiales no son de lucro, persigue principalmente fines educativos y de conocimiento sobre eventos culturales de nuestro país.

11 Sent. del T.A.C. 2° T., de 12 de diciembre de 2007, en el caso “Muiños Keppel, Marta, Catalina y otros c/ Disma S.A”.

12 Sent. del T.A.C. 2° T., de 26 de abril de 1982, en el caso “Martínez, Orfilia Matilde c/ Barreiro y Ramos S.A.”, pub. en *Anuario de Derecho de Civil Uruguayo* Nro. 13

3.4. Hechos o acontecimientos de interés público. Como advierte Lamas, este punto debe estudiarse en una doble perspectiva. Por un lado, el acontecimiento de interés público debe concernirle a la población, así como los son, por ejemplo, las noticias sobre personas desaparecidas, o *identikit*. En este sentido, se observa un hecho que es reclamado o aceptado por la comunidad. Pero, por otro lado, el fenómeno debe ser valorado desde una perspectiva objetiva, y destacar la importancia que el hecho reviste para la sociedad, excluyendo la posibilidad de que la noticia sea fruto de la curiosidad malsana.¹³

Así, en uno de los primeros casos donde es reconocido el derecho a la imagen, el caso Longo vs FUNSA, la parte demandada se defiende amparándose en la eximente de interés público. Longo fue protagonista de un accidente mientras trabajaba en las canteras, donde dos de sus compañeros perdieron la vida, mientras que él resultó ileso. Al lugar asistieron un número importante de medios de prensa, los cuales tomaron una serie de fotografías del accidente. Pocos días después del acontecimiento, la empresa FUNSA utilizó las fotos tomadas a Longo, así como su nombre, para un aviso publicitario, sin la autorización de este. En el aviso publicitario se remarcaba que Juan Longo se había salvado del accidente porque utilizaba zapatillas con suela de goma Incal Vulcanizadas, producidas por FUNSA. El actor reclama daño moral ya que este hecho lesionó su derecho al nombre y a la imagen, además de afectarle en sus relaciones, ya que parecía que había utilizado la tragedia sucedida para conseguir un provecho económico.¹⁴

La parte demandada consideró que simplemente se limitó a reproducir la imagen y la información brindada por los periódicos y que era de interés de la población saber que las botas de goma podían evitar accidentes fatales.

En primera instancia el tribunal entendió que el aviso publicitario fue realizado en violación al artículo 21 de la ley 9.739. El poner en el comercio un retrato no solo implica la venta de la imagen reproducida en retratos, sino que también incluye el aprovechamiento de la imagen con fines de propaganda o publicidad comercial. Para el tribunal prima por sobre la finalidad de informar, la finalidad de lucrar con el aviso publicitario, por lo que existiría responsabilidad de FUNSA.

En 2da. instancia el tribunal revocó la sentencia de primera instancia por entender que el daño moral no era resarcible, mientras que en 3ra. instancia (vigente en la época) se reconoció el daño moral como resarcible, pero se entendió que este no resulto probado.¹⁵

Así también en el caso 179/2007 la parte demandada intentó ampararse en el régimen de las publicaciones libres, alegando interés público. El Diario "La República" publicó la fotografía de dos menores de edad, con el título "Niños Ratas en el Uruguay – el drama de la desnutrición infantil". La fotografía fue tomada sin autorización de los progenitores, sosteniendo la madre que, a raíz de ella, los niños fueron objetos de insultos y discriminaciones tanto en la escuela como en el barrio, destacando en especial que les gritaban

13 LAMAS, Mario Daniel, *Derecho de la personalidad y explotación de la apariencia humana*. Montevideo, Editorial CIKATO Abogados, 2004.

14 Sent. de Juzgado Letrado de primera instancia en lo civil de 6° T°, de 7 de abril de 1954, pub. en LJU, tomo XXIX.

15 Sent. de Tribunal de Apelaciones de 1° T°, de 29 de agosto de 1955, pub en la LJU tomo XXXI

Sent. de la SCJ nro° 5017, de 24 de setiembre de 1956

“ahí vienen los rata”. Luego de dicha publicación, y a pesar de la expresa oposición de la madre de los menores, volvieron a utilizarse las imágenes en un artículo inserto en el periódico titulado “mama estoy muriendo, Bien m’hijito”.¹⁶

La parte demandada cuestionó la imputación de responsabilidad a su parte, por entenderse amparada dentro del régimen de las publicaciones libres, de donde se deriva que la publicación de la foto de los niños es libre cuando se relaciona con fines científicos, didácticos y en general culturales o de interés público, sosteniendo además que las fotografías fueron tomadas en un lugar público, que no se individualizó el nombre de los niños, y que no se les vinculó con el tema investigado.

El tribunal entendió que es cierto que la norma autoriza la publicación del retrato cuando se relaciona con tales fines, aunque no es menos cierto que una publicación en un periódico no se inserta, en principio y por definición, en esos fines.

Se entiende que, si bien se trata de tema de interés público, como lo es la desnutrición infantil, no pueden soslayarse los términos utilizados en la titulación del artículo “niños rata” y menos, con posterioridad, publicar la foto de menores y aludir a la higiene de los mimos.

En este sentido, se entiende que **esa** foto, de **esos** niños no tenía suficiente relación con el hecho de interés público, entendiéndose que los menores no formaban parte del grupo de niños marginales a los que refería el artículo. En conclusión, no era necesario para el fin de informar sobre un tema de interés público (la desnutrición infantil) el empleo de las referidas imágenes. El fin podía ser logrado prescindiendo de la exhibición de las fotos de los niños. Este criterio es el denominado principio de necesidad, utilizado reiteradas veces en nuestra jurisprudencia.

Igual criterio fue utilizado en el caso de Sandra Cao vs El País S.A., mencionado anteriormente, donde la parte demandada consideraba que no era necesario el consentimiento de la actora, debido a que la publicación del retrato estaba vinculada con fines científicos, didácticos y en general, culturales. El tribunal, por el contrario, otorgando la razón a la parte actora, entendió que la publicación de dicha foto **no era necesaria para cumplir con el fin científico, didáctico o cultural** que alegó la parte demanda. Concluyendo que no existía necesidad de utilizar la imagen de la parte actora sacándola de contexto, pudiendo utilizar otros medios para cumplir con el fin perseguido (no utilizar foto ilustrativa, contratar a otra mujer o simplemente pedir su consentimiento).

“De cuanto venimos de exponer podemos concluir que la jurisprudencia uruguaya mayoritaria no se conforma fácilmente con cualquier clase de “relación” entre la publicación de un retrato y el interés público de una información ; antes bien , en varios casos se ha exigido a los medios de comunicación la carga de probar que existe una “necesidad” de utilizar la imagen o bien la acreditación de un interés público en la di-

16 Sent. de T.A.C. 7° T., de 27 de agosto de 2007, en el caso “DIAZ ACUÑA, FLOR DE LIZ c/ Diario La República S.A.”

fusión de la imagen , en forma adicional o independiente al interés general que pueda tener la información”.¹⁷

3.5. Hechos que fueran realizados en público. Si bien nuestra jurisprudencia en varias ocasiones ha entendido que el hecho de participar en eventos públicos o típicamente abiertos impide que la persona retratada pueda hacer valer su derecho a la imagen, consideramos que dicha postura es equivocada. Quienes apoyan esta tesis están confundiendo el derecho a la imagen con el derecho a la intimidad, dos derechos que pueden ser lesionados por un mismo hecho, pero que mantienen autonomía. El participar en eventos públicos hace que el sujeto renuncie a su derecho a la intimidad, pero no a su derecho a la imagen. En el caso Longo vs FUNSA podemos apreciar claramente como Longo es parte de un acontecimiento que tiene lugar en un espacio público (accidente fatal para sus compañeros) y más allá de esto, su derecho a la imagen fue igualmente lesionado, utilizando su retrato sin su consentimiento para una publicidad. Por lo tanto, el hecho de participar de un acontecimiento público no habilita el libre uso del retrato por un tercero.

Así, en el caso ya mencionado “Mama vieja”, el tribunal en 1era y 2da instancia sostuvo que el participar de ese tipo de eventos típicamente abiertos, como es el carnaval, implicaba renunciar a su intimidad, lo que impedía hacer valer a su vez, su derecho a la imagen. Si bien compartimos el fallo, no así sus argumentos. La razón del fallo puede estar en los fines educativos o culturales de la publicación del retrato o en el anonimato que mantiene la retratada al interpretar un personaje, pero no en la participación de la actora en el carnaval. Es esencial reconocer la autonomía de ambos derechos, de manera de resolver los conflictos diarios que se plantean en torno a ellos.

Como expresa Gamarra, mientras que el derecho a la imagen protege la representación de los elementos físicos de la personalidad, la intimidad protege el derecho a llevar una vida familiar o privada, vedada a la indiscreción de los terceros.

Reafirmando nuestra postura, podemos citar el caso Nro. 39/2012. En el mismo se realiza un spot publicitario, por parte de la empresa Brocos S.A, comercializadora de los preservativos Preventor, donde aparece la imagen de varios funcionarios del Poder Legislativo intentando separar a los protagonistas de un altercado a golpes de puño ocurrido en plena sesión de Cámara. A continuación de dicha imagen aparece la frase “Por un mundo más relajado”.¹⁸

En dicho caso, el T.A.C. 4º T. concluyó que la difusión de la imagen no tuvo fines científicos, didácticos, o culturales, ni se confunde con un acontecimiento de interés público como fue alegado por la parte demandada. Como conclusión se puede decir que “el ingreso a la vía publica determina que ya no podrá alegarse un derecho a la intimidad, porque este solo es concebible en la vida privada. Pero de ello NO se deduce que la persona pierda todo derecho a su imagen, ya que este no está indisolublemente ligado a su vida reservada o secreta, ni se confunde con esta.

17 BERDAGUER MOSCA, Javier, “Utilización de la imagen con fines informativos” en *Anuario de Derecho Civil Uruguayo*, T XXXXII, Montevideo, FCU, 2012, pág. 603

18 Sent. De T.A.C. 4º T., de 28 de febrero de 2012, en el caso “Cova Mottola, Carlos Luis, y otros c/ Brocos S.A.”

4. Daños que genera la lesión al derecho a la imagen: diversas posturas en la jurisprudencia

El daño consiste en las consecuencias perjudiciales que se derivan de la lesión a un derecho o un interés jurídicamente protegido. El derecho a la imagen consagrado constitucionalmente claro está, cumple con este presupuesto. Nuestra jurisprudencia es prácticamente unánime a la hora de reconocer el daño patrimonial que se produce por la lesión del derecho a la imagen, es decir, la ganancia que se le privó al sujeto de obtener cuando se lucró con su retrato sin su autorización. En cambio, si bien se entiende que la lesión al derecho en cuestión puede generar un daño moral, existen dos posturas definidas en cuanto a la acreditación del mismo. Mientras que la mayor parte de la jurisprudencia entiende que el daño requiere prueba concreta, otro sector minoritario entiende que estamos frente a una hipótesis de daño moral *in re ipsa*. Esta discusión toma trascendencia en cuanto a la acreditación del daño, sin el cual no puede existir responsabilidad, ya que configura uno de sus elementos según lo dispone el artículo nro. 1319 del Código Civil.

4.1. Daño patrimonial. Existe acuerdo en la jurisprudencia en cuanto a que la lesión al derecho a la imagen es susceptible de generar un daño de carácter patrimonial. Como sostiene Gamarra “puede existir un daño patrimonial, ya que el retrato es comercializable, esto es, permite la difusión a cambio de una remuneración. Hay aquí un valor que se quita al titular de la imagen, y que es aprovechado por el sujeto que se apropia del retrato”.¹⁹

Los tribunales sostienen que, el uso indebido de la imagen por un tercero con fines publicitarios genera una pérdida de ganancia para el titular del derecho. De modo que, es posible una reclamación por lucro cesante, cuyo monto se determina teniendo en cuenta la suma que hubiera percibido el retratado si hubiera sido regularmente contratado.

4.2. Daño moral. Como mencionamos anteriormente, si bien la jurisprudencia admite el daño moral, se observan dos posturas a los efectos de acreditar su existencia.

Por un lado, la jurisprudencia mayoritaria exige prueba concreta a los efectos de probar el daño, haciendo más exigente la actividad probatoria de la víctima, la que se vuelve, en algunos casos, muy difícil. En tal sentido, en el caso Sandra Cao vs El País SA, el tribunal entendió que el daño moral no resultó probado. Si bien puede existir una cierta molestia causada por las bromas de las que fue víctima la actora, estas no llegaron a **menoscabar su imagen social, ni perturbar su vida en relación**. Por lo que se concluyó que no existió daño moral resarcible, debido a que este no se prueba *in re ipsa* por el simple hecho de la utilización indebida de la imagen. Criterio también utilizado por nuestra jurisprudencia en el caso 293/2007, “Milton Wynants Vs Banco Santander”.

Los casos 13.980, “Orfilia Matilde c/ Barreiro y Ramos S.A” y 50/17 “Longo Vs FUNSA” (en 3era. Instancia, vigente en la época), al ser primeros en el tiempo, el criterio utilizado no se conceptuaba aun como “menoscabo a la imagen social o perturbación a la

¹⁹ BERDAGUER MOSCA, Javier “ Intromisión ilegítima en el derecho a la imagen: daños resarcibles y pena civil”, en *Doctrina y Jurisprudencia de Derecho Civil*, T. II, Montevideo, FCU, 2014, pág. 22.

vida en relación”, pero no hay duda de que los tribunales de la época seguían la misma línea para indemnizar a la víctima. Exigían prueba concreta del daño moral y requerían cierta entidad para considerarlo como resarcible, no siendo suficiente la simple molestia.

Por otro lado, existe una postura jurisprudencial minoritaria que sostiene que utilizar indebidamente la imagen ajena, consecuentemente lesiona la dignidad de la persona, lo que repercute en sus intereses espirituales y afecciones legítimas. En otras palabras, si hay un derecho a oponerse a la publicación injustificada de la imagen, su violación importa por sí misma un daño moral, que está constituido por el disgusto de ver la propia personalidad avasallada.²⁰

El daño *in re ipsa* entonces, podría definirse como una presunción, de la cual parte el juez, de que el daño moral existe, basándose en la naturaleza del acto ilícito y en los derechos lesionados (derechos de la personalidad).

Esta postura es recogida en pocos fallos jurisprudenciales. Uno de los fallos más destacados, es el dictado por el juez de primera instancia en el caso Longo vs FUNSA, que luego fue revocado en 2da. y 3ra. instancias. En dicho caso el juzgador sostuvo que el daño se encuentra en la misma transgresión contra el respeto debido de la personalidad del individuo retratado sin su autorización. Es decir, el simple hecho de no respetar o lesionar el derecho que tiene cada persona de disponer a su arbitrio de su imagen, ya configura una hipótesis de daño, sin tener la necesidad de probar otras consecuencias dañosas. El tribunal fue partidario de que la violación a los derechos de la personalidad, tales como la imagen y el nombre, configuran un supuesto de daño moral *in re ipsa*.

Así también en el caso 362/2007 Muiños Keppel, Marta Catalina contra Disma S.A, el T.A.C 2ºT. se adhirió a esta postura, existiendo una diferencia respecto al resto de la jurisprudencia. La Sala consideró que existe un daño moral *in re ipsa* provocado por la utilización no autorizada de la imagen, por lo que acoge la pretensión de la parte actora.

A nuestro entender, la postura minoritaria de la jurisprudencia acerca del daño moral otorga una mayor protección a la víctima, la cual, de no ser por la presunción en su favor, debería acreditar sufrimientos padecidos en su fuero interno, siendo muy difícil probar la responsabilidad del demandado.

Ahora bien, más allá de las características que rodean el caso en concreto, las circunstancias en la que se desarrollan los hechos, o la lesión simultánea de otros derechos, es innegable que, en muchos casos, no se reconoce la verdadera trascendencia que merece el derecho a la imagen, a la hora de considerar el daño que se deriva de la lesión al mismo. Esto es, “si hay un derecho a oponerse a la publicación de la imagen con independencia de perjuicios materiales, su violación importa, por sí sola, un daño moral, que está constituido por el disgusto de ver la personalidad avasallada”²¹, siendo tal fundamento no tenido en cuenta usualmente por los tribunales nacionales.

20 Balsa Cadenas, María, *op.cit.*, pag 183.

21 Lamas, Mario Daniel, *op.cit.*, pág.214

5. Conclusiones

Podría entenderse que el consentimiento brindado por el titular del derecho a la imagen, opera como una causa de justificación en la medida en que habilita a lucrar con la imagen ajena sin incurrir en responsabilidad. La utilización de la imagen sin consentimiento de su titular implica una lesión a la dignidad humana, un avasallamiento de la propia personalidad, teniendo en cuenta que el derecho a la imagen es de rango constitucional.

Nuestra jurisprudencia exige un consentimiento expreso, brindado por el titular y estando este fallecido, por sus familiares. No existe un criterio uniforme en cuanto a si la actitud de posar importa consentimiento expreso. Mientras que en algunos fallos la actitud de posar se entendió como consentimiento expreso (como sucedió en el caso Hotel Balmoral), en otros no se compartió dicha postura (caso WOLF AIR c/ DIARIO EL PAIS). En cambio, existe prácticamente uniformidad en cuanto a la prohibición de interpretar el consentimiento dado para un determinado uso de manera extensiva.

La regla general es la necesidad de obtener la autorización del retratado. Sin embargo, existen situaciones donde este consentimiento no es requerido. En dichas situaciones se hace primar el interés general (de información) sobre el individual, cuando la comunidad se ve notoriamente beneficiada con la difusión de la imagen en cuestión. Ya sea que, permita aumentar los conocimientos de la población, que refiera a temas que son de interés general, que permita facilitar una determinada investigación científica, etc.

La jurisprudencia tiende a interpretar de manera restrictiva estos conceptos, ya que se entiende que limitan un derecho constitucionalmente reconocido. Se debe demostrar por el demandado, que existe un claro fin de interés general, por sobre el fin de obtener ganancias con la utilización de la imagen.

En relación con la acreditación del daño moral, compartimos la postura que sostiene que el daño moral no requiere prueba concreta, que debe presumirse su existencia, a los efectos de no volver imposible la actividad probatoria de la víctima. Teniendo en cuenta que, es muy difícil en todas estas hipótesis acreditar un padecimiento que tuvo lugar en el fuero interno del sujeto.



NOTAS DE LIBROS Y REVISTAS

**“ESTUDIOS SOBRE LOS DESAFÍOS JURÍDICOS
ANTE LA DIGITALIZACIÓN”,
Por Mercedes Aramendia**

NOTA: "ESTUDIOS SOBRE LOS DESAFÍOS JURÍDICOS ANTE LA DIGITALIZACIÓN", MERCEDES ARAMENDÍA (COORDINADORA)

En octubre de 2018 desarrollamos en el Máster de Derecho de la Universidad de Montevideo el curso: *"LEGALTECH: desafíos jurídicos ante la digitalización"*. Estuvo dirigido a abogados y fue nutrido por los aportes y visiones de especialistas de diversas áreas, todas esenciales para ayudarnos a afrontar y a prepararnos de la mejor manera para los desafíos que conlleva la era digital.

Partimos de la base de que las nuevas tecnologías junto con las telecomunicaciones (*smartphone*, automatización, *blockchain*, *big data*, almacenamiento en la nube, entre otros ejemplos), impactan a todo y a todos, generando enormes cambios a gran velocidad y configurando la Cuarta Revolución Industrial, conocida como la Revolución Digital.

Cuando nos referimos a la "digitalización", lo hacemos como un sinónimo de *online*, de conectado, al tiempo que comprendemos aquellas *"transformaciones provocadas por la adopción masiva de tecnologías digitales que generan, procesan, comparten y transfieren información"*.¹

La revolución digital y la transformación que conlleva, es un proceso que ha ido evolucionando y que se ha ido integrando, gracias al desarrollo que han tenido las telecomunicaciones, las plataformas y las diversas tecnologías; y que, gracias a la globalización, se ha universalizado, siendo más asequible y accesible.

Cada vez es más evidente que hemos pasado de la sociedad clásica, física, *offline*, a la sociedad digital, de la información, *online*. Nuestras vidas están sumergidas en internet y la tendencia se profundiza cada vez más, por lo que no podemos ver al mundo digital como algo diferente al mundo tradicional, sino que debemos contextualizar que el mundo es uno, en el cual ambos conviven.

En la realidad actual las formas cambiaron, cada vez todo es más inmediato, simple, descentralizado, siendo la clave la conectividad, la innovación y la confianza. Además, se ha empoderado a las personas. Basta con señalar que ahora podemos expresarnos libremente, compartir información, crear contenido, llegando prácticamente a todo el mundo, en cuestión de segundos, desde casi cualquier sitio y a través de variedad de dispositivos. Todo lo cual era impensable unos pocos años atrás.

Sin duda estos cambios tienen múltiples beneficios, como ser: más libertad, más información, más contenido, más acceso, más servicios y más opciones de elegir. Pero puede tener sus riesgos, los cuales necesariamente debemos identificar, a fin de poder trabajar sobre los mismos, mitigarlos y alcanzar soluciones que habiliten la innovación, el desarrollo, al tiempo que garanticen los derechos humanos.

¹ KATZ, R: "Social and Economic Impact of Digital Transformation on the Economy", informe preparado bajo la dirección de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, División de Regulación y Ambiente de Mercado.

En este contexto, el Derecho tiene muchos desafíos en tanto debe buscar la justicia y el equilibrio, siendo —entre otras cosas— la herramienta para garantizar que los derechos que las personas y las empresas tienen en el mundo *offline* o tradicional también los detenten en el mundo *online* o digital. Asimismo, vale destacar que en un escenario tan cambiante, donde se generan profundas modificaciones económicas y sociales de manera vertiginosa, los principios fundamentales toman cada vez mayor relevancia, debiendo tener mucho cuidado con el establecimiento de soluciones *ex ante*, rígidas, que muchas veces no reflejan la realidad, ni las necesidades, al tiempo que pueden afectar la innovación y el desarrollo. Es esencial analizar y atender la nueva realidad en su globalidad, no podemos responder adecuadamente a la misma, pretendiendo que se ajuste a regulaciones o a situaciones pensadas para supuestos completamente diferentes. A lo largo de la historia necesariamente las normas se han tenido que actualizar, modernizar, *aggiornarse* para poder reflejar la realidad y las necesidades. Para ello no obligatoriamente hay que regular, sino que se tiene que hacer un análisis cabal, debiendo en algunos casos desregular y en otros actualizar.

El fenómeno social y económicos que estamos viviendo ofrece un sinnúmero de oportunidades y beneficios, pero requiere un análisis y un trabajo transversal porque la nueva realidad impacta en todo, en todos y a velocidades exponenciales. Debemos recibir la nueva realidad y buscar el desarrollo sostenible, para lo cual es fundamental “*la colaboración de los gobiernos, el sector privado, la sociedad civil y los ciudadanos por igual para asegurar que dejaremos un mejor planeta a las generaciones futuras*”², así como el trabajo multidisciplinario, en conjunto entre actores de diversas ramas de especialidad, tanto a nivel nacional, como regional e internacional.

En este sentido, considerando la transversalidad de la materia, es que en el libro se trabaja de forma multidisciplinaria sobre diversos desafíos que se plantean ante la nueva realidad, cabe destacar aquellos vinculados a los derechos digitales, a la regulación de las TIC, a la Gobernanza de Internet, así como lo relacionado al despliegue de redes, a los servicios y aplicaciones digitales, las plataformas electrónicas, la inclusión financiera, los activos digitales, la competencia, los derechos humanos, la privacidad, la libertad de expresión, el futuro del trabajo, entre otros múltiples ejemplos.

Sin perjuicio, no debemos olvidar que la tecnología es creada por y para el hombre, que innova, al tiempo que atiende necesidades sociales y económicas. Por lo que, tenemos una oportunidad única, que requiere que contemplemos todo el ecosistema, para identificar los nuevos retos, desarrollar la nueva realidad y permitir que todos seamos parte; siendo esencial trabajar para: (i) garantizar los derechos fundamentales, (ii) alcanzar el acceso universal, (iii) conectar a todos y a todo, (iv) disminuir la brecha digital, (v) actualizar y facilitar la educación, (iv) promover el despliegue de redes de telecomunicaciones de última generación, (v) fomentar la innovación, el desarrollo y la competitividad, así como (vi) otorgar reglas claras, previsibles y seguridad jurídica.

En definitiva, en esta nueva realidad en que vivimos, tenemos más libertades, más derechos y oportunidades; pero también tenemos nuevos retos y desafíos, que ineludi-

2 NACIONES UNIDAS, Objetivos de Desarrollo Sostenible. URL: <http://www.undp.org/content/undp/es/home/sustainable-development-goals.html>.

blemente debemos identificar y afrontar para garantizar los derechos humanos y promover el desarrollo de la economía digital.

“Estudios sobre los Desafíos Jurídicos ante la Digitalización” busca aportar al análisis, con 24 trabajos de investigación, multidisciplinarios, realizados por diversos profesionales que colaboran para identificar y afrontar los retos y desafíos que la nueva realidad conlleva.

Por Mercedes Aramendía

REGLAMENTO EDITORIAL

La **Revista de Derecho** es una publicación semestral de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo.

Desde el año 2002 ha aparecido regularmente, incluyendo las siguientes secciones:

- Mensaje del Decano o del Director
- Doctrina
- Conferencias y clases magistrales
- Jurisprudencia comentada
- Información de la Facultad
- Tesinas de Masters
- Monografías de estudiantes
- Notas de libros y revistas

Desde el punto de vista sustancial, la valoración científica preliminar de los trabajos a publicar se realiza por un calificado Consejo Editorial integrado por Catedráticos de distintas disciplinas. Posteriormente, los trabajos preseleccionados son revisados por pares externos (peer review) quienes evalúan los trabajos recibidos y hacen recomendaciones para su eventual publicación. Cumplido el proceso, el Consejo Editorial elige los trabajos a ser publicados en cada sección de la revista.

El envío de trabajos a la Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo implica la autorización para que los mismos sean publicados y reproducidos en cualquier medio de difusión aplicado por la Revista. Las expresiones y opiniones vertidas por los autores de cada obra publicada en esta Revista, son de su exclusiva responsabilidad.

Normas Formales de publicación de trabajos de doctrina

1) Los trabajos deben ser enviados por correo electrónico a redaccionfder@um.edu.uy. Las fechas límite para recepción de trabajos son 30 de abril y 30 de octubre.

2) Deben ser inéditos, originales y podrán ser enviados en español o en inglés.

3) Aunque no existe una limitación estricta de la extensión de los trabajos, se recomienda que no excedan las 10.000 palabras.

4) Los trabajos deben ser remitidos en formato Word, Times New Roman, Tamaño 12, interlineado sencillo.

5) El trabajo debe ir acompañado de una presentación que incluya la siguiente información:

- i) Título en español y en inglés.
- ii) Datos del autor o los autores: nombre completo, identificador único de investigador ORCID (se puede obtener en el siguiente enlace: [ORCID](https://orcid.org/)), cargo e institución académica a la que pertenece, dirección de correo electrónico para la correspondencia con la revista.
- iv) Abstract del trabajo en español y en inglés (entre 100 y 200 palabras)
- v) Establecer entre 3 y 5 palabras claves (key words) del trabajo en inglés y en español.

6) Los diferentes apartados del trabajo deben estructurarse según la numeración arábiga: 1., 1.1., 1.1.2. y sucesivamente.

7) Las siglas que se incluyan deben acompañarse por su significado, entre paréntesis, la primera vez que se utilicen. Ejemplo: CC (Código Civil).

8) Las referencias bibliográficas deben ser realizadas al pie del texto (formato: Times New Roman, Tamaño 10, interlineado sencillo) siguiendo la siguiente estructura:

- Libros: AUTOR, Título, Editorial, Ciudad, Año.

Ejemplo: GAGLIARDO, M., Sociedades Anónimas, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.

- Revistas: AUTOR, "Título", Revista, Volumen, Número, Año y Páginas.

Ejemplo: HAYEK, F., "The use of Knowledge in society", en The American Economic Review, vol. 35, n° 4, 1945, pp. 51 y ss.

9) Las referencias de Jurisprudencia deben establecer: país de origen, órgano judicial que dictó, número y fecha de la sentencia.

10) Las referencias de Derecho positivo deben incluir: país de origen, órgano que dictó la norma, nombre (en caso de corresponder), número y fecha.

EDITORIAL GUIDELINES

The **Law School Journal** is published twice a year by the School of Law of University of Montevideo.

Since the year 2002, it has been regularly published and includes the following sections:

- Message from the Dean or Editor-in-chief
- Academic papers
- Conferences and lectures
- Annotated case law
- News of the School of Law
- MA Thesis
- Papers of law school undergraduate students
- Reviews of Books and Journals

From a material standpoint, a qualified Editorial Board comprised of Professors from the different fields carries out the preliminary scientific review of the manuscripts. Subsequently, the manuscripts are peer reviewed. Once this process is completed, the Editorial Board selects the manuscripts that will be published in the different sections of the journal.

Sending manuscripts to the Law School Journal of University of Montevideo implies acceptance of their publication and reproduction in any publishing means applied by the Journal. Expressions and opinions arising from the articles published in the Journal are the responsibility of the authors alone.

Guidelines for the publication of academic papers

1) Manuscripts must be sent by e-mail to redaccionfder@um.edu.uy. Deadlines for the reception of manuscripts are April 30 and October 30.

2) Manuscripts must be unpublished, original and may be sent either in Spanish or in English.

3) Although there is no strict word-length limitation, we suggest that manuscripts do not exceed 10,000 words.

4) Manuscripts must be sent in Word format, font Times New Roman, size 12, single-spaced.

5) Together with the manuscript, authors must submit a presentation including:

- i) Title in Spanish and in English.
- ii) Information on the author or authors: complete name, open researcher and contributor ID - ORCID (which may be obtained at the following link: [ORCID](https://orcid.org/)), position and academic institution, contact e-mail address.
- iii) An abstract of the manuscript in English and in Spanish (between 100 and 200 words).
- iv) Between 3 and 5 keywords of the manuscript in English and in Spanish.

6) The different sections must be structured following Arabic numbering: 1, 1.1., 1.1.2. and so forth.

7) Acronyms must be followed by their extended form, between brackets, the first time they appear Example: CC (Civil Code).

8) Bibliographical references must appear as footnotes (Font: Times New Roman, Size 10, single-spaced) in accordance with the following structure:

- Books: AUTHOR, Title, Publisher, City, Year.

Example: GAGLIARDO, M., *Sociedades Anónimas*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.

- Journals: AUTHOR, "Title", Journal, Volume, Number, Year and Pages.

Example: HAYEK, F., "The use of Knowledge in society", *The American Economic Review*, vol. 35, n° 4, 1945, p. 51 et seq.

9) References to case law must indicate: country of origin, court issuing the judgment, number and date.

10) References to statutory law must include country of origin, enacting body, name (if appropriate), number and date.

REGULAMENTO EDITORIAL

A **Revista de Direito** é uma publicação semestral da Faculdade de Direito da Universidade de Montevideú.

Desde 2002 está sendo publicada regularmente, incluindo as seguintes secciones:

Mensagem do Decano ou do Diretor

- Doutrina
- Conferências e aulas magistrais
- Jurisprudência comentada
- Informação da Universidade
- Teses de Mestrados
- Monografias de Estudiantes
- Notas de livros e revistas

Desde o ponto de vista substancial, a valorização científica preliminar dos trabalhos a serem publicados se realiza por um qualificado Conselho Editorial integrado por Catedráticos de distintas disciplinas. Posteriormente, os trabalhos pré-selecionados serão revisados por pares (peer review) que são os que avaliam os trabalhos recebidos e fazem recomendações para sua eventual publicação. Finalizado o processo, o Conselho Editorial elege os trabalhos que serão publicados em cada seção da revista.

O envio de trabalhos à Revista de Direito da Universidade de Montevideú, implica a autorização para que os mesmos sejam publicados e reproduzidos em qualquer meio de difusão da Revista. As expressões e opiniões expostas pelos autores de cada obra publicada nesta Revista são de sua exclusiva responsabilidade.

Normas Formais de publicação de trabalhos de doutrina

1) Os trabalhos devem ser enviados por correio eletrônico a redaccionfder@um.edu.uy. As datas-limite para recepção de trabalhos são 30 de abril e 30 de outubro.

2) Devem ser inéditos, originais e poderão ser enviados em espanhol ou em inglês.

3) Embora não exista uma limitação escrita da extensão dos trabalhos, se recomenda que não excedam as 10.000 palavras.

4) Os trabalhos devem ser remetidos em formato Word, Times New Roman, Tamanho 12, espaçamento entre linhas simples.

5) O trabalho deve ir acompanhado de uma apresentação que inclua a seguinte informação:

- i) Título em espanhol e em inglês.
- ii) Dados do autor ou dos autores: nome completo, identificador único de investigador ORCID (se pode obter no seguinte enlace: ORCID), cargo e instituição acadêmica a que pertence, direção de correio eletrônico para a correspondência com a revista.
- iv) Abstract do trabalho em espanhol e em inglês (entre 100 e 200 palavras)
- v) Estabelecer entre 3 e 5 palavras chaves (key words) do trabalho em inglês e em espanhol.

6) As diferentes seções do trabalho devem ser estruturadas de acordo com a numeração arábica: 1., 1.1., 1.1.2. e sucessivamente.

7) As siglas incluídas devem ser acompanhadas de seus significados, entre parênteses, na primeira vez que forem usadas. Exemplo: CC (Código Civil).

8) As referências bibliográficas devem ser feitas no final do texto (formato: Times New Roman, Tamanho 10, espaçamento entre linhas simples) seguindo a seguinte estrutura:

- Livros: AUTOR, Título, Editorial, Cidade, Ano.

Exemplo: GAGLIARDO, M., Sociedades Anónimas, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.

- Revistas: AUTOR, "Título", Revista, Volumen, Número, Año y Páginas.

Exemplo: HAYEK, F., "The use of Knowledge in society", en The American Economic Review, vol. 35, n° 4, 1945, pp. 51 y ss.

9) As referências de Jurisprudência devem estabelecer: país de origem, órgão judicial que ditou, número e data da sentença.

10) As referências de Direito positivo devem incluir: país de origem, órgão que ditou a norma, nome (em caso de corresponder), número e data.



Julio, 2019. Depósito Legal N°. 000.000 / 19
www.tradinco.com.uy