



Montevideo, 27 de setiembre de 2023.

Señores Representantes integrantes de
la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados.

De nuestra mayor consideración.

En nombre del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios agradecemos a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes por la invitación formulada para dar nuestra opinión sobre un tema tan relevante para el Derecho Tributario en particular y para el Estado de Derecho en general, como lo es el proyecto de ley: “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias”

1. Necesidad de una carta de Derechos del Contribuyente de rango legal

El año pasado en oportunidad de celebrar los 70 años del IUET destacamos los dos grandes pendientes del sistema tributario uruguayo:

- 1) la modernización del sistema de resolución de conflictos entre el contribuyente y la administración fiscal y
- 2) la elaboración de una carta de Derechos del Contribuyente que busque lograr un equilibrio adecuado entre los derechos de los contribuyentes y las facultades de la Administración.

Con respecto al primero nos esperamos con la reforma que estaba siendo analizada en el contexto de la rendición de cuentas agregando juzgados por debajo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Y nos desilusionamos cuando vimos que otra vez el proyecto de reforma fracasaría probablemente por un tema presupuestal.

Con respecto al segundo punto entendemos que corresponde a la seriedad republicana de Uruguay la aprobación de un cuerpo normativo que coloque en grado de igualdad a los contribuyentes con la Administración. Durante los últimos 20 años sucesivas leyes aumentaron las potestades del Fisco a niveles nunca antes vistos. Se le han dado prerrogativas y privilegios que le permiten obtener todo tipo de información, actuar rápidamente, multar al que no colabora. Los derechos de los contribuyentes no han sido tomados en cuenta, salvo con tibieza en alguna norma de carácter aislado o de escasa incidencia práctica.

Conscientes de esta necesidad no solo en Uruguay sino a nivel de regional el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – institución de la que somos parte- lanzó, en

oportunidad de realizar su congreso en Uruguay en 2018, una carta modelo de derechos de contribuyentes. Dicho documento cuya copia dejamos a disposición de la Comisión contiene una enunciación exhaustiva de los derechos que el sistema tributario debería conceder a los contribuyentes.

En definitiva, vemos con satisfacción que muchos de estos derechos están expresamente recogidos en el texto del proyecto de ley “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias” que está a estudio de esta Comisión.

Es necesario dejar claro, no obstante, que los derechos del contribuyente existen con independencia de que se los incluya en una “Carta de Derechos” y cualquiera sea la jerarquía jurídica de esta última. Los derechos del contribuyente uruguayo tienen sus raíces en la Constitución de la República por lo que su inclusión en una Carta de Derechos no los hace nacer, no tiene efecto constitutivo sino declarativo. De la Constitución uruguaya se desprenden directamente una serie de derechos que los contribuyentes pueden esgrimir en los procesos inspectivos y en general en su relacionamiento con las administraciones fiscales. El proyecto en análisis recoge la mayoría de estos derechos y reglamenta también derechos derivados que garantizan la eficacia particular de derechos de carácter general. No se trata de establecer derechos retroactivos, los derechos existen y están reconocidos en la Constitución. Lo que busca el proyecto es exponerlos claramente, reglamentarlos y volverlos efectivos. En algunos casos lo innovador es la forma en que se aplican o sus efectos, pero en esos casos la aplicación de la nueva norma en caso de aprobación será solamente hacia el futuro sin que ello suponga la nulidad de procedimientos anteriores a la norma por el no cumplimiento de las regulaciones.

Existen fuertes razones que justifican el dictado de una Carta de Derechos de los contribuyentes de rango legal. La práctica administrativa demuestra que existe poca conciencia en el actuar de las administraciones tributarias del respeto de los derechos del contribuyente. Vale decir, que partimos de una situación de desigualdad fáctica en contra de los contribuyentes. Debe señalarse, que la carta proyectada se enfoca exclusivamente en los derechos del contribuyente, pero no por desatender a la Administración Tributaria, sino apenas para procurar recomponer el equilibrio en relacionamiento luego de varios lustros de incremento de facultades de los organismos recaudadores y, en particular, de la Dirección General Impositiva. La reforma de la DGI que comenzó en el 2003 es un ejemplo de política de Estado exitosa, que produjo un cambio histórico positivo. Este necesario fortalecimiento de la administración fiscal debe ahora ser equilibrado también por un reconocimiento y una toma de conciencia de los derechos de los contribuyentes.

El proyecto de ley “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias” servirá para compilar, explicitar, reglamentar los derechos ya existentes del contribuyente y darles una mayor eficacia aplicativa. La reunión en un solo cuerpo normativo de todos los derechos del contribuyente evita que los interesados tengan que incursionar – como ocurre actualmente- en toda la legislación para saber cuáles son sus derechos y después esperar a que la jurisprudencia los reconozca.

La ausencia de un sistema adecuado de resolución de controversias y de una carta de derechos del contribuyente hace que la relación tributaria vaya dejando de ser una relación entre dos partes que están en pie de igualdad y se va pareciendo cada vez más a una relación más de facto que jurídica. La recaudación para el bien común puede y debe aumentar, pero respetando las reglas del Estado de Derecho, respetando los derechos del contribuyente.

Un punto que cabe destacar de este proyecto de carta de derechos es que por sí misma no implica la necesidad de nuevas asignaciones presupuestales para dar cumplimiento. No se crean nuevas divisiones, ni afectan la carga de trabajo. Reglamenta lo que, en los hechos, ya debiera cumplirse.

Un contribuyente desconforme, que vive el resultado de su inspección como una profunda injusticia; un contribuyente que paga únicamente para evitar los problemas de funcionamiento que implican las medidas cautelares, denota un sistema de contribución a las cargas públicas con falencias que tarde o temprano generará dificultades de legitimidad.

La Administración Fiscal – no obstante- siempre ha entendido que no es necesaria la Carta porque ya existe un compendio de normas que protege al contribuyente. Así, en respuesta al proyecto de Carta de Derechos del Contribuyente presentado en el 2016 por un legislador, señaló: *“Cabe resaltar que esta Administración Tributaria ya ha manifestado una inquietud por esta línea de trabajo, habiendo lanzado en el año 2012 la Carta del Contribuyente, en la que se detallaron varias soluciones que hoy se pretenden recoger a nivel legal, cumpliendo con la pretendida finalidad informadora y esclarecedora”*¹.

El IUET, por el contrario, reitera nuevamente la necesidad de la existencia de una carta de derechos del contribuyente de rango legal que contribuya a un sano equilibrio entre las facultades recaudatorias y los derechos del contribuyente de forma de continuar respaldando la justa contribución a las cargas públicas en el marco de un Estado de derecho. Es necesario que la Carta esté recogida en una ley. En primer lugar, porque siendo los derechos del contribuyente de rango constitucional solo la ley puede reglamentarlos.² En segundo lugar, dado que las facultades del Fisco tienen rango legal (Código Tributario arts. 68 y 70 entre otros), los derechos del contribuyente también deberían recogerse en una norma de rango legal. De esa forma se evitarían las discusiones que se dan cuando existen conflictos entre una facultad del Fisco y un derecho del contribuyente. Estando el derecho del contribuyente recogido en un decreto, siempre podrá sucumbir frente a la facultad de la Administración. El contribuyente solo podría argumentar que su derecho está recogido en la Constitución y que

¹ Informe de Departamento Jurídico de DGI de 14 de noviembre de 2016, en respuesta a proyecto de ley de derechos del contribuyente presentado por el senador Amorin Batlle en 2016. Expediente 16/05/001/62/248.

² Respecto de este punto SAYAGUÉS LASO señala que: “Hay cierta materia que no admite regulación mediante reglamento. Es la llamada reserva de la ley, que en nuestro país está consagrada expresamente en la Constitución. El ejemplo más claro lo constituye la regulación de los derechos individuales y la actividad privada (arts. 7 y sgts. de la Constitución)”. SAYAGUES LASO, Enrique, Tratado de Derecho Administrativo. T I 8ª Edición, pág. 133

el Decreto no hace más que reconocerlo y precisarlo. En tercer lugar, una ley otorgará más firmeza y perdurabilidad a los derechos en ella contenidos, que un Decreto.

Finalmente, debe tenerse presente que el informe correspondiente al observatorio sobre la protección de los derechos de los contribuyentes a nivel de derecho comparado llevado a adelante por IBFD (*International Bureau of Fiscal Documentation*) informa que Colombia, Chile, México, Brasil, Alemania, Italia, Finlandia, Nueva Zelanda, Noruega, Perú, España y Estados Unidos tienen cartas de derechos de contribuyentes aprobadas por ley.³ Por lo que esta norma proyectada no se trata de una innovación de Uruguay sino más bien de una necesidad de su Estado de derecho.

2. Análisis de los derechos contemplados en el articulado del proyecto de ley “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias”

2.1 Derecho a ser tratado como un buen contribuyente: Principio de inocencia

El proyecto a estudio recoge en el art. 2 en los literales A y B este derecho, incluyendo el trato amable como parte del derecho. En este sentido, debe dejarse constancia que no existe un problema de mal trato en las inspecciones, no obstante ello resulta razonable establecer dicho deber en forma expresa en el contexto de la ley.

El principio de inocencia tiene raigambre constitucional (art. 20)⁴ y está reconocido en el Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por Uruguay por Ley N° 15.737.⁵

Pese a que la redacción de estas normas refiere al principio de inocencia en materia penal, el mismo también tiene aplicación en materia sancionatoria administrativa. Es más, su ámbito de aplicación abarca al derecho sancionatorio en general, con independencia de la autoridad ante la que se discute. Tanto es así que la Corte Interamericana de Derechos Humanos se ha pronunciado expresamente al respecto en el caso Baena, Ricardo y otros (Sentencia del 2 de febrero de 2001):

*“Si bien el art. 8 de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, ‘sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales’ a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos”.*⁶

³ The IBFD Yearbook on Taxpayers’ Rights 2022. <https://www.ibfd.org/ibfd-academic/publications/observatory-protection-taxpayers-rights-optr>. Fecha de consulta: 25 de setiembre de 2023.

⁴ Art. 20 de la Constitución: “*Quedan abolidos los juramentos de los acusados en sus declaraciones o confesiones, sobre hecho propio; y prohibido el que sean tratados en ellas como reos*”.

⁵ Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), ratificada por Ley N° 15.737. “Art. 8. Garantías Judiciales: (...) 2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.”

⁶ En este sentido, ver BRITO, Mariano. “Responsabilidad Administrativa de los Servidores Públicos”, LJU, Montevideo, 1995, T. 111, pág. 57 y ss.

La doctrina reconoce –sin excepciones- que el principio de inocencia aplica a toda la materia sancionatoria, como un elemento de defensa del administrado frente al accionar de la Administración.⁷

Sin embargo, para evitar cualquier duda respecto de la aplicación de este derecho en materia tributaria, es de gran utilidad práctica que integre el elenco de derechos recogidos en la Carta. Más aún cuando el incumplimiento de normas tributarias tiene repercusión en la órbita sancionatoria y, eventualmente, penal.

2.2 Derecho a estar asesorado durante la inspección

El contribuyente tiene derecho a estar acompañado y asistido por su asesor de confianza, contador, abogado o técnico, desde el comienzo mismo del procedimiento inspectivo. Es de vital importancia para una debida defensa, que el asesor esté presente durante los interrogatorios al contribuyente, a directores, gerentes, empleados y terceros en general. De esta forma éste puede asesorar al contribuyente y repreguntar a las personas interrogadas a efectos, por ejemplo, de precisar sus declaraciones.⁸ También es fundamental para evitar cualquier desvío -aún involuntario- en las normas que deben seguir ese procedimiento administrativo y que pueden redundar en perjuicio para el administrado.

El fundamento de este derecho radica en el Derecho Constitucional al debido proceso consagrado en los arts. 12, 18 y 66 de la Constitución. Estos artículos sintetizan las garantías constitucionales que conforman el concepto del “debido proceso legal”.⁹

El proyecto remitido establece expresamente este derecho en el literal D) del art. 2. El ejercicio de este derecho puede generar problemas prácticos cuando el asesor no puede

⁷ Al respecto CAJARVILLE señala: “(...) El art. 170 declara el derecho de todo funcionario público (...) e impone que se le presuma inocente mientras no se establezca legalmente su culpabilidad por resolución firme dictada con las garantías del debido proceso. Aunque enunciados a propósito del procedimiento disciplinario, se trata sin duda alguna de derechos propios de toda persona que deben respetarse en todo procedimiento administrativo, conforme a los arts. 7 y 72 de la Constitución (...)”. CAJARVILLE, Juan Pablo. “Procedimiento administrativo en el decreto 500/991”, Editorial Idea”, Montevideo, 1991, pág. 21.

Por su parte el TCA en sentencia Nro. 808/94 de 19/9/94 establece:

“(...) Es indudable la inadmisibilidad del motivo invocado, que desconoce la presunción de inocencia que ampara a toda persona sujeta a un procedimiento represivo o disciplinario (...)”. Sentencia citada por SÁNCHEZ CARNELLI, Lorenzo, “Los principios generales del derechos ¿nos preexisten o se siguen generando?”, en: Revista de Derecho Público Nro. 14, FCU, Montevideo, 1998, pág. 93

⁸ El art. 71 del Decreto N° 500/991 dispone que: *“Las partes tienen derecho a controlar la producción de la prueba; a tal efecto, la Administración les comunicará con antelación suficiente el lugar, fecha y hora en que se practicará la prueba y les hará saber que podrán concurrir asistidos por técnicos”.*

⁹ VARELA Alberto y GUTIÉRREZ Gianni. “La Carta de Derecho del Contribuyente”, Editorial Amalio Fernández, Montevideo, 2008, pág. 109.

acercarse al lugar en donde se va a desarrollar la inspección en un plazo corto de tiempo. En nuestra opinión, cuando el contribuyente ejerce este derecho, el Fisco debe esperar un plazo razonable para que el asesor se haga presente antes de dar comienzo a la inspección. Dado que la razonabilidad del plazo de espera puede ser un punto de discusión, la reglamentación administrativa de este derecho debería fijar un plazo máximo (por ejemplo de dos horas, o prever la posibilidad de conectarse y participar por medios telemáticos).

2.3 Derecho a ser informado (principio de publicidad)

El derecho a ser informado tiene su correlato lógico en el deber del Fisco de informar al contribuyente. El Fisco tiene el deber de suministrar al contribuyente una serie de informaciones vinculadas con el decurso del proceso inspectivo. No debe olvidarse que la fiscalización como procedimiento administrativo que es, está regido por el principio de publicidad.

Este deber del Fisco de informar al contribuyente, es una manifestación del principio de buena fe que debe regir el procedimiento de fiscalización, evitando crearle incertidumbres al contribuyente que puedan perjudicar la actividad de la empresa.

El proyecto prevé en el lit E) del artículo 2, el derecho a recibir una copia de la resolución que ordena la inspección y la identidad de los inspectores encargados de la misma así como sus profesiones. Actualmente las inspecciones se inician con un acta que labran los inspectores que no contiene mayor información y que cita una resolución general de la DGI. En este sentido sería razonable y transparente saber también por qué se origina la inspección y cual será el alcance de la misma. Se advierten casos en los que el sujeto pasivo recibe solicitudes de información o documentación, sin precisársele en forma clara si está siendo fiscalizado o si se trata de información para una fiscalización de un tercero. En este sentido, la implementación de un sistema que informe el alcance de la inspección y su origen darían más transparencia y seguridad al contribuyente.

El art. 3 del proyecto en análisis establece expresamente la obligación de entregar copia de la resolución que ordena efectuar la inspección al contribuyente así como una copia de la presente ley. Se trata de una medida adecuada que no supone una erogación importante para la administración y que en nada entorpece la fiscalización a realizarse.

2.4 Derecho a no declarar contra sí mismo

La obligación del contribuyente de colaborar con la Administración se enfrenta al principio constitucional de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo en un procedimiento del cual pueden surgir sanciones en su contra (como es el caso del procedimiento administrativo tributario). El derecho a no declarar contra uno mismo (o derecho a no autoinculparse o inmunidad de declaración) tiene raigambre constitucional (art. 20) y está reconocido en el Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por Uruguay. Se trata de un principio reconocido en el Derecho Penal y aplicable al derecho infraccional tributario, al que se le reconoce naturaleza penal. En consecuencia, el derecho a no autoinculparse es plenamente aplicable al procedimiento administrativo tributario. En Uruguay el procedimiento fiscal puede llegar a

ser, en algunos casos, el comienzo de un eventual proceso penal, ya que puede terminar en la denuncia por el delito de defraudación. Las declaraciones del contribuyente estarán en el expediente administrativo que acompañe la denuncia de defraudación ante la justicia penal. No cabe duda entonces que durante el proceso administrativo de fiscalización, el contribuyente tiene el derecho a no declarar en su contra.

Por el contrario, la Administración Fiscal ha sostenido que la obligación de colaboración frente a ella prima sobre el derecho a no auto incriminarse, máxime cuando en Uruguay el procedimiento de determinación y el sancionatorio van juntos. La DGI ha expresado que: *“...pretender incorporar al procedimiento administrativo tributario (que tiene por norte el conocimiento de los hechos generadores en forma cierta y directa en función de un incumplimiento previo del administrado a su deber de veracidad) la prohibición de autoinculpación parece echar por tierra las bases mismas del sistema tributario, más aún en casos como el uruguayo en que el procedimiento administrativo de determinación va acompañado prácticamente en forma necesaria de un contenido infraccional (por cuanto la mora -tipificada como infracción- se configura, objetivamente por el no cumplimiento del pago en el lugar y plazo debidos)”*.¹⁰

El proyecto incorpora en art. 4 el derecho a no autoincriminarse y establece expresamente que dicha no colaboración no puede ser tomada a en cuenta a la hora de la graduación de las sanciones administrativas contra el contribuyente que ejerce el derecho.

En el 2017 el TCA anuló por primera vez una calificación de defraudación analizando el conflicto entre el deber de colaborar y el derecho a ser advertido de que nadie está obligado a declarar en su contra y que se tiene derecho a ser asistido por un abogado.

El contribuyente fundó su pretensión anulatoria en que se violó su derecho de defensa, porque antes de tomarle declaración los inspectores no cumplieron con las llamadas “Advertencias Miranda” que suponen informarle que tenía derecho a ser asistido por un abogado y que sus declaraciones podían ser utilizadas en su contra. Se trata de las advertencias conocidas a raíz de un célebre proceso penal (Miranda vs Arizona) resuelto por la Corte Suprema de los Estados Unidos, en que sostuvo que *“...La persona en custodia debe, previo a su interrogatorio, ser claramente informada de su derecho a guardar silencio, y de que todo lo que diga será usado en su contra en un tribunal, debe ser claramente informada de que tiene el derecho de consultar con un abogado y tener a ese abogado presente durante todo el interrogatorio...”*

En la sentencia el TCA recogió la aplicación del derecho a no auto incriminarse y la aplicación de la advertencia Miranda, y en consecuencia, anuló una resolución que imputaba defraudación a un contribuyente sobre la base de una confesión ilegítimamente obtenida. Concretamente, en cita a doctrina¹¹, la sentencia expresa: *“es imprescindible que las*

¹⁰ Contestación de la DGI al proyecto de Carta de derechos del Contribuyente presentado por el Senador José Amorin Batlle.

¹¹ La cita de doctrina corresponde a FRANCO, Marccello. “Facultad del Estado para aplicar penas por ilícitos fiscales”, en Revista “Doctrina & Jurisprudencia, N°297, CADE, 2010

*prerrogativas de la Administración se vean compensadas por garantías establecidas a favor de los particulares, de modo de buscar el justo equilibrio que permita la realización de los fines estatales sin desmedro de los derechos individuales” (...) “Entendemos que el deber de colaboración de los contribuyentes y terceros con la administración fiscal, si bien es impuesto por disposiciones legales, encuentra su límite en los derechos fundamentales del administrado entre los cuales se halla el de no autoincriminarse. El deber de colaboración debe cesar y por tanto deja de ser sancionable la negativa a prestar colaboración toda vez que surja riesgo de autoincriminación. En consecuencia, toda vez que durante un procedimiento administrativo, en base a las inspecciones practicadas, aparezcan indicios de la existencia de infracción o delito, el contribuyente debe ser advertido de ello para poder ejercer su derecho a no colaborar”. (...) “La máxima constitucional que impone que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo no admite reservas y se aplica de igual manera en todos los procesos a que pueda estar sometida una persona y el fiscal no es la excepción”.*¹²

Concluyó que toda prueba obtenida durante el procedimiento administrativo en violación, directa o indirecta, de normas constitucionales que tutelan derechos fundamentales, debe ser declarada nula y carecer de efectos incluso en la misma vía administrativa en la que fue obtenida.

En sentencias más recientes el tribunal se ha pronunciado por la interpretación estricta del derecho de no autoincriminación que solo incluye a la declaración testimonial pero no a la entrega de documentos inculcatorios. El TCA señala en sentencia 84/019: “...no existió declaración inculcatoria alguna, desde que no se tomó declaración a ningún representante de la contribuyente. La actuación inspectiva se limitó a recabar documentación y registros informáticos aportados por la contribuyente. En consecuencia, no resultan de aplicación al presente caso los desarrollos efectuados por el Tribunal en anteriores pronunciamientos respecto a la necesidad de advertir a los sujetos interrogados en un procedimiento administrativo tributario sobre sus derechos a guardar silencio, a no auto incriminarse, a saber, que cualquier declaración que haga pueda ser usada como prueba en su contra, y a contar con la presencia de un abogado.”¹³

PEREZ NOVARO sostiene que el derecho a la no autoincriminación no se limita a las declaraciones testimoniales, sino que incluye también del derecho del sujeto pasivo de no aportar documentación que lo pueda inculcar como imputado. Cita un fallo del Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo, en *Funke vs Francia*, *Bendenoum vs Francia* y *J.B. vs Suiza* recibe esta concepción amplia pues incluye dentro del concepto de declaración inculcatoria a los documentos con relevancia fiscal, relativos a empresas donde se habían realizado inversiones, extractos de cuentas corrientes, relacionados con la financiación de

¹² Sentencia 1067/2017 del TCA.

¹³ En el mismo sentido, sentencia del TCA 562/018.

inmuebles, señalando que la entrega bajo amenaza de sanción, implica un grado de coacción que no es tolerado por el derecho a la no autoincriminación.¹⁴

El último fallo publicado sobre el tema (Sentencia del TCA 410/023) vuelve a recoger la aplicabilidad de estas advertencias al procedimiento administrativo tributario, dando primacía al derecho de no autoincriminación y asistencia letrada por sobre el de colaboración (*“En dicho contexto e, inversamente a lo sostenido por la Administración, las "Advertencias Miranda" deben considerarse como una derivación de tan caro derecho de rango constitucional, en cuanto previenen al inculpado sobre su derecho a contar con defensa letrada y a no auto-incriminarse”*).

El derecho a no auto-incriminarse y su aplicación en procedimientos inspectivos está reconocida expresamente en Alemania, Finlandia, Brasil, Dinamarca, Polonia, Portugal, Noruega, Alemania, Holanda, Japón.

2.5 Derecho a la reserva de la información suministrada.

El derecho del contribuyente a la confidencialidad de la información que debe suministrar al Fisco es una consecuencia del derecho constitucional a la intimidad.¹⁵

La información del contribuyente a la que el Fisco accede para verificar el pago de los impuestos, supone por sí sola una gran invasión a la esfera íntima del contribuyente y de su empresa. He aquí entonces la justificación de la obligación del Fisco de guardar la información en secreto.

El secreto tributario es la contracara del derecho a la intimidad del contribuyente.

Con las limitaciones que fueron comentadas, el contribuyente debe desnudar su intimidad ante el Fisco. La información obtenida debe, por lo tanto, ser protegida con celo extremo. El secreto tributario es, por ende, una derivación ética de la relación poder-deber que se traba entre la Administración y el administrado.

Al enumerar el elenco de los deberes de la Administración ante los contribuyentes VALDÉS COSTA ubica en primer lugar a aquellos que se relacionan con los derechos individuales y que por ende no necesitan una enumeración legal expresa. Entre ellos incluye al deber de reserva por parte de la Administración respecto de las informaciones que recoge en su gestión recaudatoria. Ello en defensa del derecho al secreto de los negocios y de la personalidad.¹⁶

¹⁴ PEREZ NOVARO, Cesar. “El principio que prohíbe la autoincriminación en el Derecho Tributario Formal uruguayo”, N° 257, Revista tributaria, IUET, 2017, pág. 296.

¹⁵ VARELA Alberto y GUTIÉRREZ Gianni. “La Carta de Derecho del Contribuyente”, Editorial Amalio Fernández, Montevideo, 2008, pág 109.

¹⁶ VALDES COSTA, Ramón. “Los deberes de la Administración Tributaria con el contribuyente. Conferencia pronunciada el 18 de octubre de 1976 en el acto de apertura del curso académico 1976/77 del Centro de Estudios Tributarios y Económicos, patrocinado por la Asociación Española de Derecho Financiero y la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid”, en: Revista Tributaria, N° 15, Tomo III, IUET, Montevideo, pág. 439.

En nuestro derecho positivo, este derecho está consagrado en el art. 47 del Código Tributario, que expresa:

“(Secreto de las actuaciones).- La Administración Tributaria y los funcionarios que de ella dependen, están obligados a guardar secreto de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales.

Dichas informaciones sólo podrán ser proporcionadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia en materia penal, de menores, o aduanera cuando esos órganos entendieran que fuera imprescindible para el cumplimiento de sus funciones y los solicitaren por resolución fundada.

La violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente”.

Están sujetos al secreto tributario no solo las actuaciones de la Administración Tributaria sino también los procesos judiciales que se deriven de las mismas. El secreto tributario, entonces, se mantiene durante las actuaciones judiciales. ¿Qué sentido tendría exigirle a la Administración Tributaria y a sus funcionarios que guarden secreto de las actuaciones judiciales, si éstas se hacen públicas apenas tocan un Juzgado? Si el legislador quiso proteger los derechos de libertad e intimidad poniendo a cargo de los funcionarios del Fisco el deber de secreto de las actuaciones judiciales, no puede admitirse que esa misma información sea divulgada por funcionarios judiciales. Lo importante es la información que se quiere proteger y no quién sea el sujeto que divulgue la información. De lo contrario, el secreto no habrá cumplido su función de protección del derecho constitucional de intimidad.

Las actuaciones administrativas y judiciales podrán devenir públicas en determinado momento por la necesaria exteriorización de sus consecuencias, pero nunca por manifestaciones de los funcionarios. Así por ejemplo la Administración Fiscal respeta el secreto tributario al publicar en su página web las sentencias de asuntos que la involucran sin consignar el nombre de las empresas o personas involucradas. Así, la formalización de una persona por defraudación se exterioriza en su remisión a la prisión. La clausura de una empresa se manifiesta exteriormente en el cierre del comercio. El remate de bienes obliga a la publicación de edictos.

El lit J) expresa la obligación de secreto del art. 47 del Código Tributario pero desde el lado del contribuyente como un derecho del mismo a que la administración proteja su intimidad. La disposición podría ser complementada con una cita al art. 47 del Código Tributario y la siguiente modificación:

Sustitúyese el artículo 47 del Código Tributario por el siguiente:

Artículo 47.- (Secreto de las actuaciones).- La Administración Tributaria y los funcionarios que de ella dependen, el Poder Judicial y los funcionarios que de él dependan están

obligados a guardar secreto de las informaciones que resulten de las actuaciones administrativas o judiciales de la Administración Tributaria hasta que exista un fallo pasado en autoridad de cosa juzgada. Dichas informaciones sólo podrán ser proporcionadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia en materia penal, de menores, o aduanera cuando esos órganos entendieran que fuera imprescindible para el cumplimiento de sus funciones y los solicitaren por resolución fundada.

La violación de esta norma apareja responsabilidad de la Administración y el funcionario infidente que incumpliere el deber establecido en este artículo, será sancionado con tres meses de prisión a tres años de penitenciaría, además de su destitución.”

2.6 Derecho a controlar la producción de prueba hecha por la Administración

Este derecho se deriva también del derecho constitucional al debido proceso. Se trata del derecho del contribuyente a estar presente en los interrogatorios que efectúa el Fisco a terceros (contribuyentes o no) relacionados con los procesos inspectivos de los cuales es objeto.

El contribuyente y sus profesionales deben tener la posibilidad de estar presentes durante los interrogatorios que el Fisco hace a los terceros e incluso deben tener la posibilidad de repreguntar. Estos interrogatorios pueden resultar determinantes para que el Fisco tome posición respecto a si el contribuyente se apartó o no de la normativa. Por lo tanto, es esencial que el contribuyente pueda repreguntar para que se pueda llegar a la verdad.

Esto no es más que una derivación lógica del principio del debido proceso, que además está recogido expresamente en el art. 71 in fine del Decreto 500/991 totalmente aplicable al procedimiento fiscal: *“Las partes tienen derecho a controlar la producción de la prueba; a tal efecto, la Administración les comunicará con antelación suficiente el lugar, fecha y hora en que se practicará la prueba y les hará saber que podrán concurrir asistidos por técnicos.”*

Téngase en cuenta que el procedimiento fiscal es muy especial porque la Administración es Juez y parte. Ello sumado al hecho de que no será extraño que el testigo también sea contribuyente de la administración que está llevando adelante el proceso inspectivo. Por lo tanto, un interrogatorio a un testigo que también es contribuyente puede desviar sus declaraciones si no se le coloca el contrapeso y el control del contribuyente investigado.

Es por ello que para darle transparencia al proceso y evitar estos problemas el testigo debe ser interrogado en presencia del contribuyente o de sus asesores.

El literal M) explicita este derecho a estar presente en todas las actuaciones administrativas acompañado de su asesor. La norma busca que el contribuyente tenga acceso a los diligenciamientos de prueba que se verifiquen en el expediente de que es objeto el contribuyente. En este sentido, podría aclararse que la referencia a terceros no alude a sujetos que son parte de otro procedimiento administrativo, sino que son terceros citados en el procedimiento que se está llevando adelante respecto del contribuyente.

2.7 Derecho a obtener la devolución de lo pagado indebidamente en forma actualizada y con intereses

Se trata también de una derivación del principio Constitucional de legalidad, igualdad y reparación del daño. Sin dudas lo cobrado indebidamente por una Administración Tributaria viola el principio de legalidad (está recaudando más que lo que la ley le manda) y por ende debe ser devuelto. Como señala VALDES COSTA, en virtud del principio de legalidad se debe aceptar como un dogma el derecho de las personas que han pagado indebidamente un tributo a obtener su reintegro y correlativamente la obligación del Estado de devolver las sumas de dinero que ha percibido indebidamente.¹⁷

VALDES COSTA agrega que, por aplicación del principio de igualdad de las partes, el derecho del particular a hacer efectivo el cobro de las cantidades adeudadas por el Estado debe estar regulado, desde el punto de vista cuantitativo, en las mismas condiciones que el derecho del Estado a percibir el pago de tributos.¹⁸

Lo anterior implica, en primer lugar, que el Estado debe devolver la misma suma pagada por el contribuyente, por lo que en todo caso debe estar actualizada por inflación y se debe pagar el costo que tuvo el contribuyente por no haber dispuesto de esa suma en tiempo razonable. En definitiva, de acuerdo con el principio de reparación integral del daño, de fuente constitucional, el contribuyente debe recibir la suma pagada actualizada por IPC más intereses desde la fecha del pago.

Sin embargo, la práctica demuestra que cuando el contribuyente reclama la devolución de lo pagado indebidamente se enfrenta a los siguientes dos escollos: **(i)** solicita la devolución en vía administrativa y se encuentra con que el fisco— en el mejor de los escenarios — accede a devolverle el dinero con certificados de crédito, sin ningún tipo de actualización y **(ii)** lo demanda judicialmente y el fisco se defiende sosteniendo, entre otras cosas, que solo puede devolver con certificados de crédito¹⁹, Por lo que el contribuyente termina recibiendo el dinero más de media década después del pago, a lo cual se le suma el costo legal que debió abonar para recuperar lo cobrado (dado que el Estado no debe pagar costos y costas de la ejecución, como sí deben realizar los particulares).

Todo esto es relevante no sólo en los casos de pago por error, sino en aquellos que el sujeto pasivo paga la deuda bajo protesto en el curso de una inspección para evitar el agravamiento de su situación (devengamiento de recargos, medidas cautelares, restricciones a la emisión de documentación y certificado, etc.) y luego obtiene un fallo favorable en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

¹⁷ VALDES COSTA, Ramón. “Instituciones de Derecho tributario”, Editorial Depalma, Bs.As., 1992, pág. 353 y ss.

¹⁸ VALDES COSTA, Ramón. “Instituciones de Derecho tributario”, Editorial Depalma, Bs.As., 1992, pág. 353 y ss.

¹⁹ Lo cual, no es cierto, tal como lo reconoce con toda claridad nuestra jurisprudencia.

La Suprema Corte de Justicia en Sentencia N° 206/2020, del 26 de julio de 2020, ha establecido que en estos casos, la Administración Tributaria debe devolver el dinero cobrado indebidamente actualizado y con intereses desde el pago. La SCJ funda su resolución en que la fuente de la obligación de restituir de la DGI es legal (no contractual ni cuasicontractual) y agrega:

“La obligación de restituir de la DGI es una situación jurídica de derecho público, de naturaleza tributaria. La Corte considera que en tanto el instituto de la repetición de tributos es una categoría jurídica propia del derecho público, más precisamente del derecho tributario y tiene como fuente el principio de legalidad en esta última materia, no cabe recurrir sin más a la aplicación del Código Civil (...) Ante la ausencia de una regulación explícita relativa al cómputo de intereses en el Derecho Tributario, no cabe colmar tal laguna por analogía recurriendo al régimen de la responsabilidad contractual. (...) El artículo 1348 del Código Civil regula el tema para las obligaciones de fuente contractual o negocial, hipótesis que no es la de obrados. (...) Ni la lógica ni la solución del artículo 1348 pueden ser extrapoladas al vínculo de Derecho Público que une al contribuyente con el ente recaudador. ¿Qué solución cabe, entonces? No existen razones que justifique limitar los intereses de mora a la fecha de la demanda. Antes bien, recobra toda su vigencia el principio de indemnidad, por lo que la retroversión al estado anterior al acto anulado debe propender a la restituto in integrum. La analogía no debería buscarse en el incumplimiento contractual (artículo 1348 del Código Civil), sino en el régimen de las restituciones que siguen a actos anulados (artículo 1565 del Código Civil). La solución anterior encuentra su respaldo en doctrina tributaria de fuste”.

Y agrega la Corte en la sentencia que “Otro especialista de fuste, como lo es el Prof. José Luis SHAW, resumió con una claridad meridiana, los vaivenes de la cuestión” en los siguientes términos: “Al respecto, la doctrina y la jurisprudencia han manejado una serie de fundamentos diversos a lo largo del tiempo. “Se ha fundado el derecho a repetir lo pagado indebidamente en el cuasi-contrato del enriquecimiento sin causa, lo cual implica que no sólo exista un enriquecimiento de parte del Estado, sino que haya también un empobrecimiento de parte de aquel que reclama la devolución de lo pagado y que ese empobrecimiento sea probado por el mismo. “También se ha fundado en el cuasi-contrato de pago de lo indebido, que no requiere la demostración de estas circunstancias para que proceda, sino que basta con que se demuestre que ha habido error de parte de quien reclama, error en realizar el pago en demasía o el pago improcedente. Pero se requiere que haya existido error; si por el contrario hubo conciencia de que se estaba pagando algo indebido no correspondería la repetición en función de este cuasi-contrato. “Finalmente, una concepción más moderna, más específica del derecho tributario, fundada en la autonomía de éste, basa el derecho de repetición no en los cuasi-contratos de enriquecimiento sin causa o de pago de lo indebido, sino en principios propios del derecho tributario, específicamente en el principio de legalidad. Si se efectúa un pago que no corresponde, la Administración no puede apropiarse de ese dinero porque ello implicaría una violación al principio de legalidad. Este es el fundamento que se le da modernamente a la acción de repetición en el campo específico del Derecho Tributario.”

Justamente para evitar esta discusión, proteger al contribuyente y evitar pagos más elevados por la demora el proyecto con buen tino en el art. 7 pretende reglamentar este derecho.

Establece que en sede administrativa la devolución se realizará más los intereses previstos para los convenios, pero sin la actualización con IPC y en sede judicial prevé la aplicación de ajuste por IPC más el interés legal del 6% anual desde la fecha del pago indebido.

2.8 Derecho a que la información brindada a su asesor esté protegida por el secreto profesional

En realidad, el secreto profesional lejos de constituir una prerrogativa del profesional, es un derecho constitucional del contribuyente. Derecho que tiene, como contracara, el deber constitucional de todas aquellas personas que por razón de su profesión, empleo o comisión acceden a información de su cliente de no revelar a terceros dicha información.

Como es un derecho de carácter constitucional no puede ser derogado o limitado salvo por una ley dictada en base a razones de interés general. La mera protección de la recaudación no es suficiente para justificarlo.

El deber de secreto profesional tiene por finalidad la protección de derechos individuales recogidos por la Constitución, como el de debida defensa, intimidad, seguridad, debido proceso y el derecho a no declarar contra sí mismo.²⁰ Siendo la otra cara de la moneda de derechos constitucionales, el secreto profesional es un deber también de rango constitucional. El secreto profesional es una derivación del derecho constitucional a la debida defensa, a la privacidad e intimidad de las personas y, por ende, se trata de una obligación de rango constitucional consagrada en los art. 7, 28 y 72 de la Constitución.²¹

El proyecto recoge esta obligación de carácter constitucional. Sería bueno declarar expresamente que esta obligación no decae en ningún caso incluso, frente a las facultades recaudatorias y de fiscalización de las Administraciones Tributarias.

En tal sentido y a fines meramente aclaratorios, se propone el siguiente agregado:

“Declarase que la obligación de guardar secreto de los asesores tributarios no decae frente a las facultades de investigación de la Administración Fiscal, no constituyendo una justa causa en los términos del art 302 del Código Penal”.

2.9 Efecto de la sentencia anulatoria por razones de forma

²⁰“La protección de la intimidad trasuntada en el secreto tiene claro raigambre constitucional, de modo que resulta inherente a los paradigmas propios del Estado Democrático Republicano Social de Derecho y por lo tanto se desprende, entre otras normas, del art. 72 de la Constitución. También tiene como fuente el art. 28 de la carta (...)”. CERVINI, Raúl, ADRIASOLA, Gabriel, y CLAVIJO, Mariela. “El secreto profesional frente a la Administración Tributaria”, Editorial. B de F, Montevideo, 2006, pág. 17.

²¹ BAYARDO BENGEOA, Fernando. “La Tutela Penal del Secreto”. Ediciones de la Facultad de Derecho, Montevideo, 1961, pág. 321; CAIROLI MARTÍNEZ, Milton. “Curso de Derecho Penal Uruguayo”, T. III FCU, Montevideo, 1995, pág. 212; ADRIASOLA, Gabriel. “Lavado de Activos y Secreto Profesional” Editorial Carlos Álvarez, Montevideo, 2002, pág. 146; PUIG, Gustavo. “El relevamiento por la justicia penal del secreto profesional de los abogados, puede aparejar responsabilidad del estado por hecho jurisdiccional sin perjuicio de la responsabilidad del abogado infidente”. LJU, T. 107, Montevideo, 1993, págs. 25 y ss.

El art. 10 pretende extender la solución prevista en el art. 6 de la ley 19.631 a todos los casos en que se disponga la recomposición del expediente administrativo por sentencia que anule total o parcialmente del acto de determinación.

Cuando el TCA anula un acto administrativo por razones de forma (básicamente por errores de procedimiento), la Administración puede retomar y rehacer el procedimiento administrativo, desde el momento inmediatamente anterior a la ocurrencia del vicio formal. De este modo, la Administración puede (según la posición mayoritaria) volver a dictar el acto anulado, pero habiendo salvado el vicio formal. El problema en dicho caso es que, por efecto de la demora del proceso administrativo y jurisdiccional, la Administración se encuentra que luego de perder el juicio por haber violado la ley, su crédito contra el contribuyente es mayor que el que tenía al principio por efectos de los recargos por mora. Vale decir, que el actuar ilegítimo de la administración la terminaba beneficiándose de la demora del proceso.

Justamente para solucionar semejante problema, es que el artículo 6 de la ley N° 19.631, incorporó una norma que establece que no se generarán recargos durante todo el tiempo que pierda el contribuyente, como consecuencia de la actuación ilegítima de la DGI. La norma concretamente expresa:

*“Agrégase a la Ley N° 18.788, de 4 de agosto de 2011, el siguiente artículo:
ARTÍCULO 9°. En los casos de anulación total o parcial de actos de determinación dictados por la Dirección General impositiva por sentencia ejecutoriada del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la generación de recargos por mora se suspenderá desde el momento en que se produjo el vicio que motivara la anulación hasta la notificación del nuevo acto de determinación que deviniera de la recomposición”.*

La norma proyectada pretende la aplicación de la solución a los casos de situaciones de personas públicas no estatales y del BPS. Recientemente el TCA ha sostenido que no corresponde la aplicación analógica al BPS por lo que correspondería realizar el ajuste correspondiente en la norma para que este organismo también este comprendido.

Adicionalmente la norma pretende aplicar la misma solución respecto de los actos revocatorios dictados por la Administración. Es decir, que no se generen recargos por ese periodo entre que el dictó el acto ilegal y su acto revocatorio.

2.10 Derecho a la que inspecciones terminen en un plazo razonable y que exista un plazo para el dictado de un acto de determinación

La ausencia de un plazo máximo de duración de las inspecciones conspira contra la seguridad jurídica del contribuyente que ve prolongarse indefinidamente su inspección. En el 2016 el Director General de Rentas señalaba:

“En los últimos, tres años la duración promedio de las inspecciones, considerando el tiempo transcurrido desde el Acta de Inicio hasta el Informe Final de Inspección siempre fue menor

a un año. En este período solamente en un 4% de las inspecciones la demora entre el Acta de Inicio y el Informe Final de Inspección duró más de un año.”²²

Duración en días	2013	2014	2015
Fiscalización	242	269	298
Grandes contribuyentes	255	319	249

En su comparecencia ante esta Comisión, la DGI señaló que en el 2019 el 57% de las inspecciones finalizaron en un plazo de 180 días y para el 2023 se ha llegado al 74% de las inspecciones con un plazo de 180 días.

El BPS, por su parte, señaló que cumplían holgadamente los plazos previstos en el proyecto normativo.

Teniendo en cuenta estos datos oficiales, resulta razonable el plazo límite de 12 meses para todas las inspecciones en el artículo 6 del proyecto. El Fisco no debería iniciar inspecciones si no está en condiciones de terminarlas en plazos razonables, para evitar distorsiones innecesarias en la actividad del contribuyente.²³ Cualquier procedimiento administrativo, independientemente de cuál sea su naturaleza, debe durar el mínimo indispensable²⁴ como para que las partes ejerzan sus derechos y esgriman sus defensas.

En nuestro país la regla de que las inspecciones deben durar un tiempo razonable y no estirarse indefinidamente tiene su base, su fundamento en el principio constitucional de certeza jurídica²⁵

²² Disponible en:

<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwik2NigkseBAxVgFbkGHcz->

[CI0QFnoECA0QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.dgi.gub.uy%2Fwdgi%2Fafiledownload%3F2%2C4%2C381%2CO%2CS%2C0%2C32731%253BS%253B1%253B126%2C&usg=AOvVaw0eLba326VqOhTKZFifKE4K&opi=89978449](https://www.dgi.gub.uy/2Fwdgi%2Fafiledownload%3F2%2C4%2C381%2CO%2CS%2C0%2C32731%253BS%253B1%253B126%2C&usg=AOvVaw0eLba326VqOhTKZFifKE4K&opi=89978449). Fecha de consulta: 25 de setiembre de 2023.

²³ CAJARVILLE sostiene que “El derecho a defenderse no se limita a la posibilidad de ser oído antes de dictarse resolución, comprende también el derecho... a que se resuelvan las pretensiones en un procedimiento de duración razonable...”. CAJARVILLE, Juan P., Procedimiento Administrativo, Ediciones Idea, pág. 21.

²⁴ El Decreto 500/991 en su art. 8 reconoce que “En el procedimiento administrativo deberá asegurarse la **celeridad**, simplicidad y economía del mismo y evitarse la realización o exigencia de trámites, formalismos o recaudos innecesarios o arbitrarios que compliquen o dificulten su desenvolvimiento...”.

²⁵ Así lo ha sostenido también ARCIA quien ha expresado que “la demora injustificada del procedimiento administrativo seguido contra un sujeto atenta también contra la seguridad jurídica debido a la incertidumbre que tiene el administrado respecto de cuál será el criterio que finalmente adopte la administración en el respectivo caso, afectando así el proceso de toma de decisiones de futuro en materia comercial o de inversiones”. ARCIA, Sebastián, El Debido Equilibrio entre las Facultades del Fisco y los Derechos del Sujeto Pasivo”, Revista Tributaria No. 201, 2007, pág. 756.

VALDÉS, señala que “la Constitución uruguaya recoge muy sucintamente este principio. En su artículo 7 se encuentra específicamente enumerado el derecho a la protección de la seguridad, estableciendo dicha norma que los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad (...)”²⁶.

El contribuyente no tiene ninguna acción judicial efectiva para forzar la finalización de aquellas inspecciones fiscales que a todas luces se han prolongado irracionalmente en el tiempo.²⁷ Sistemáticamente han fracasado todos los casos en que los contribuyentes han ejercido la “**acción de amparo**” consagrada por la Ley N° 16.011 como instrumento de defensa en los casos en que sus inspecciones se han estancado.

Cabe señalar que el TCA ha reconocido en su jurisprudencia reciente el derecho a una duración razonable del procedimiento tributario, pero ha tenido dificultades en poder trasladar ese concepto abstracto a un plazo concreto. Reglamentar este derecho mediante plazos específicos parece una solución razonable.

No es menor señalar que esta solución de alguna manera también equilibra la situación con los sujetos pasivos, que sí tienen plazos concretos, en muchos casos perentorios e improrrogables (10 días corridos para presentar recursos, 20 días para fundamentarlos, 15 días hábiles para evacuar vista y formular descargos, plazos que va marcando el equipo inspectivo para suministrar información y documentos, etc.).

El establecimiento de plazos máximos a las inspecciones ha sido recogido entre otros países, en España, Italia, Francia México, Chile, Colombia, Noruega, Portugal.

2.11 Derecho a que se dicte el acto de determinación en un plazo razonable

El dictado del acto de determinación por parte la administración es vital para que el contribuyente puede iniciar el agotamiento de la vía administrativa que le permita acceder al Tribunal de lo Contenciosos Administrativo.

El problema es que mientras el Fisco no dicta el acto de determinación, solicita medidas cautelares medidas cautelares que son aceptadas por la justicia como: el embargo de cuentas bancarias (bloqueo), retenciones de ingresos brutos del contribuyente (intervenciones de caja), etc.

²⁶ **VALDES**, Nelly. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. Revista Tributaria N° 116. Pág. 412.

²⁷ Ante este problema el Cr. Felix **ABADI** y el Dr. Jonás **BERGSTEIN** han sugerido la “acción de amparo” consagrada por la Ley N° 16.011. Esta ley establece que: “*Cualquier persona (...) podrá deducir la acción de amparo contra toda (...) omisión de las autoridades que en forma actual o inminente lesione sus derechos con ilegitimidad manifiesta*”. **ABADI**, Félix y **BERGSTEIN**, Jonás. Facultades de la Administración para la determinación de tributos. Revista Tributaria T. XXVI N° 140, IUET, Montevideo, 1997, pág. 531.

Mientras el contribuyente espera el acceso a la justicia el monto de la deuda sigue creciendo con tasas de recargos que superan las cobradas por préstamos por cualquier banco de plaza y que además se capitalizan cuatrimestralmente.

Para evitar esta situación resulta razonable fijar un plazo de 22 meses para el dictado del acto de determinación como lo hace el proyecto en su artículo 6.

2.12 Suspensión de Certificados

Por la vía de negarle el certificado de estar al día con el pago de impuestos, el Fisco puede hacer que el contribuyente no pueda importar bienes, ni cobrar sumas como proveedor del Estado, ni vender o hipotecar inmuebles, ni obtener préstamos bancarios, entre otras limitaciones. Y esa negativa del certificado puede basarse exclusivamente en la convicción del Fisco de que el contribuyente tiene un adeudo con el organismo recaudador, lo que en los hechos transforma a esta prerrogativa en un acto peligrosamente discrecional.

Pero también ocurre que el Fisco advierte al contribuyente que si no entrega determinada información/documentación (por ejemplo, en el marco de una inspección), se le suspenderá el certificado único. Algunas veces estas advertencias se manejan de forma verbal y otras veces quedan plasmadas en actas. En algunas oportunidades se trata de información que la DGI está legalmente habilitada a exigir, pero a veces no. A su vez, ya es común otra práctica de la DGI en el mismo sentido: el envío de un cedulón a advirtiéndole que se suspenderá el certificado único por no haberse presentado la declaración jurada correspondiente.

La DGI funda su facultad en el art. 80, inc. 2º del título I del Texto Ordenado de 1996 (TO), que establece: “*Facúltase a la Dirección General Impositiva a suspender la vigencia de los certificados anuales que hubiera expedido, cuando el contribuyente se atrasare en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*”. A su vez el art. 14 inc. 4º del Código Tributario (CT) establece que: “*se consideran también de naturaleza tributaria las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, referentes al pago de anticipos, intereses o sanciones, o al incumplimiento de deberes formales*”.

Sin embargo, como señala MARCHETTI cuando el art. 80, inc. 2º Tit. I del TO se refiere al atraso en el cumplimiento de “*obligaciones tributarias*”, únicamente puede interpretarse que se refiere al atraso en el cumplimiento de la obligación material en sentido estricto. En ningún caso puede entenderse que el atraso en el cumplimiento de “*obligaciones tributarias*” refiere a obligaciones formales, sancionatorias o de otro tipo.²⁸

Del propio contexto de la norma surge que al mencionar “*obligaciones tributarias*” se refiere a las obligaciones materiales en sentido estricto, es decir: obligaciones de pago del tributo. El art. 80, Lit. A) parte final, del título I del TO expresa que: “*Dicho certificado acreditará que sus titulares han satisfecho el pago de los tributos que administra el citado organismo, de que no se hallan alcanzados por los mismos, o de que disponen de plazo acordado para*

²⁸ MARCHETTI, Marcelo. “El incumplimiento de obligaciones tributarias como causal de suspensión del certificado único de vigencia anual”, en: Revista tributaria, Vol. 42, N°. 246, mayo-junio 2015, pág. 433-446.

hacerlo". En síntesis, el certificado único acredita que el sujeto no está atrasado en el pago de impuestos recaudados por la DGI. La norma describe los tres motivos posibles por los cuales el sujeto puede no estar atrasado en el pago de impuestos: (i) porque los pagó (“...*han satisfecho el pago de los tributos...*”), (ii) porque nunca los debió (“...*no se hallan alcanzados por los mismos...*”) o (iii) porque los debe pero aún está a tiempo de pagarlos (“...*disponen de plazo acordado para hacerlo...*”). En cualquiera de las tres hipótesis, la situación que acredita el certificado es la misma: el sujeto no está atrasado en el pago de impuestos recaudados por DGI. Si el legislador creó el régimen del certificado único para acreditar que sus titulares no están atrasados en el pago de impuestos, entonces es lógico interpretar que la suspensión se dé únicamente cuando los contribuyentes se atrasen en el pago de los impuestos. Por el contrario, incumplimiento de obligaciones formales no tiene ninguna vinculación con lo que acredita el certificado.²⁹

SHAW señala además que la norma actualmente vigente refiere a obligaciones tributarias reconocidas expresa o tácitamente por el contribuyente a través de sus declaraciones juradas o que hubieren sido el resultado de actos de determinación tributaria por la DGI y que hayan quedado firmes ya sea en la vía administrativa o en el proceso de anulación ante el TCA, según resulta claramente del texto legal y ha sido interpretado pacíficamente por la doctrina y la jurisprudencia.³⁰

En definitiva, el Lit O) del artículo 2 del proyecto pretende evitar que los certificados se denieguen o suspendan por aspectos formales y la posibilidad esté limitada solo a la existencia de una deuda. No obstante, debe tenerse en cuenta que la ley prohíbe al Fisco negar los certificados cuando el contribuyente interpuso recursos administrativos.³¹ Es una norma que tiende a proteger el legítimo derecho del contribuyente a ejercer sus defensas constitucionales, sin que por ello se vea perjudicado.

En consecuencia, debería contemplarse específicamente la vigencia de esta norma y establecerse que la suspensión del certificado ***“solo podrá realizarse cuando exista una resolución firme consentida por el contribuyente expresa o tácitamente o cuando exista una sentencia confirmatoria del acto de determinación”***

2.13 Derecho a no ser inspeccionado dos veces por el mismo tributo

El contribuyente que pasó por una inspección ha dedicado tiempo y recursos materiales y humanos colaborando con el Fisco, ha soportado tareas intrusivas en su negocio, ha sufrido la incertidumbre económica del resultado de la inspección, y todo ello generalmente durante largos períodos de tiempo. Ese contribuyente tiene derecho a confiar en la inamovilidad del

²⁹ MARCHETTI, Marcelo. “El incumplimiento de obligaciones tributarias como causal de suspensión del certificado único de vigencia anual”, en: Revista tributaria, Vol. 42, N°. 246, mayo-junio 2015, pág. 433-446.

³⁰ SHAW, José Luis. “Inconstitucionalidad de la Suspensión del Certificado Único de la D.G.I por Medidas Cautelares”, Revista Tributaria N° 200 - TOMO XXXIV - Septiembre Octubre 2007.

³¹ Artículo 81, Título 1, Texto Ordenado 1996.

resultado de la inspección y como lógica consecuencia tiene derecho a no ser inspeccionado por segunda vez por el mismo impuesto y período.

Se trata de un tema discutido en doctrina respecto al alcance del principio de certeza jurídica. Existen posiciones que aplican el principio de certeza jurídica pero solamente a la imposibilidad de imponer sanciones cuando no se impusieron en la primera inspección. Vale decir, que admiten la inspección dos veces por el mismo impuesto y periodo, pero no admiten la imposición de sanciones que no se impusieron antes. Admiten una reliquidación en más de impuestos de un contribuyente que ya había sido inspeccionado, pero no admiten el establecimiento de una nueva sanción. Esta posición se basa en que no existen derechos adquiridos contra la ley, en que el crédito tributario es indisponible y en el principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo.

Otras posiciones en doctrina han sostenido que el contribuyente tiene derecho a la certeza jurídica por lo que no podría inspeccionarse dos veces el mismo periodo e impuesto.

En definitiva, la solución proyectada busca dar certeza al contribuyente respecto a que no podrá ser inspeccionado dos veces por el mismo periodo e impuestos, salvo cuando haya existido ocultación dolosa de información.

2.14 Aplicación temporal de los derechos reconocidos

En nuestro concepto las disposiciones proyectadas no plantean un efecto verdaderamente retroactivo porque la mayoría de los derechos que plasma ya están reconocidos en la Constitución. Es decir que la norma no es retroactiva si no en realidad declarativa de derechos reconocidos en la Constitución.

Respecto a su aplicación a proceso en trámite la misma no supone la nulidad de los mismos en la medida en que se hayan respetado los derechos básicos contemplados en el proyecto. El incumplimiento de aspectos meramente formales como la entrega de una copia del proyecto al inicio de la inspección no invalidará el actuar de la administración así también como tampoco el incumplimiento de los plazos. No se genera ninguna contradicción en el hecho de que la norma tenga un carácter declarativo y no constitutivo por cuanto los derechos surgen de la Constitución.

Nótese, además, que en materia de normas procedimentales, como son la mayoría de las proyectadas, es de aplicación el principio de la *aplicación inmediata*, salvo excepciones establecidas a texto expreso.

3.- Otras propuestas normativas

La aprobación del texto a estudio con pequeños ajustes sería un gran avance para la institucionalidad del país y para la consolidación de su Estado de derecho. Nos obstante, nos permitimos señalar otras sugerencias normativas que podrían incluirse en posteriores revisiones.

3.1 Derecho a recurrir y convenios de facilidades

La DGI, a diferencia del BPS, no da facilidades de pago al contribuyente que quiere discutir su adeudo ante la Justicia. Es un castigo al contribuyente que quiere ejercer su derecho constitucional a recurrir (art. 309 de la Constitución). Y ello sin importar que el contribuyente esté dentro de la causal que el artículo 36 del Código Tributario prevé para darle un convenio de pago.

La DGI –a diferencia del BPS- no admite que un contribuyente que no está de acuerdo con el adeudo resultante de una inspección, celebre un convenio de pago en cuotas por ese adeudo y al mismo tiempo lleve el caso al TCA.

Como se dijo, el BPS sí otorga las facilidades de pago y tolera que el contribuyente lleve su caso al TCA.

El contribuyente celebra el convenio de pago para evitar una infinidad de medidas que el Fisco le puede aplicar rápidamente como suspensión de certificados, negativa de impresión de facturas, embargos, etc.

Pero al mismo tiempo, el contribuyente que está convencido de que el reclamo no se ajusta a derecho no puede llegar al TCA porque la DGI no admite tal solución. De esta manera, solo pueden recurrir quienes tienen el dinero suficiente para pagar al contado el adeudo que se les reclama o aquellos a quienes no los afectan los embargos.

Tampoco existe la posibilidad de que el contribuyente acepte algunos de los puntos levantados en una inspección y decida recurrir el resto. En materia de BPS, si bien este tema carece de regulación expresa, en la práctica administrativa se aceptan los convenios de pago y se respeta el derecho del contribuyente a recurrir las resoluciones de determinación. Vale decir, que en sede de BPS se puede convenir el pago de la deuda que surge en una inspección y ejercer el derecho constitucional a presentar recursos.

En consecuencia, sería conveniente contar con una regulación expresa de esta posibilidad.

Texto sugerido:

“La interposición de recursos administrativos (arts. 309 y 317 de la Constitución) por parte del contribuyente contra el acto de determinación emanado del Fisco no obstará, en ningún caso, a la suscripción de las facilidades reguladas en los artículos 32 y 33 del Código Tributario.

En todo caso, la respuesta fundada de la Administración Tributaria al pedido de facilidades del contribuyente deberá pronunciarse antes de transcurridas 72 horas de formulado el referido pedido. La eventual denegación constituirá un acto administrativo recurrible y procesable ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, con autonomía de la impugnación contra el acto principal objeto de agravios.

Declarase que están prohibidas todas las renunciaciones a los derechos constitucionales del contribuyente y cualquier tipo de tratamiento discriminatorio respecto de aquellos contribuyentes que inicien procedimientos contenciosos anulatorios contra resoluciones de cualquier Administración Tributaria.”

3.2 Medidas cautelares

El Código Tributario (art. 87) confiere al Fisco prerrogativas absolutamente extraordinarias respecto del régimen de medidas cautelares común (artículos 311 y 317 del Código General del Proceso)

El Fisco puede trabar medidas cautelares contra los contribuyentes por créditos que ni siquiera ha determinado aún, sin necesidad de prestar contracautela, por plazos indefinidos y sin necesidad de presentar la demanda definitiva dentro de un plazo determinado.

En la práctica los Jueces hacen lugar mayoritariamente a los pedidos de medidas cautelares sin analizar el *fumus bonus iuris* ni el *periculum in mora*. El trámite judicial se ha banalizado y los expedientes “pasan” por el Juzgado para recoger la firma del Magistrado.

Por ello, es frecuente ver empresas y contribuyentes embargados cautelarmente cuando no existe evidencia en el expediente de riesgo de que no honren sus obligaciones tributarias.

Se impone por ello, establecer expresamente en el Código Tributario la obligación de los jueces de analizar -al menos- sumariamente, el fondo del asunto no conformándose únicamente con la declaración de la Administración Tributaria en la resolución que acompaña el pedido de medidas cautelares.

En el mismo sentido, y para poder analizar el fondo, es que se establece, que una vez que el Juez decreta las medidas cautelares, nace para la Administración Tributaria un plazo de 45 días corridos para emitir el acto de determinación. Si el acto de determinación no es dictado dentro de ese plazo, la medida cautelar caducará automáticamente. En dicho caso, sólo podrá pedir estas medidas cuando el acto de determinación esté firme y pueda iniciar el proceso ejecutivo.

Sustitúyese el inciso 3° del art. 87 del Código tributario por el siguiente:

Artículo 87.- (Medidas cautelares).-

Para decretar las medidas, el Juez no exigirá la prestación de garantía o caución de especie alguna. Deberá considerar las circunstancias del caso sin dar vista al contribuyente o responsable, debiendo requerir información complementaria que le permita corroborar los elementos exigidos por el art. 312 del Código General del Proceso para que la medida sea procedente. El juez deberá analizar la verosimilitud de la existencia del derecho y su peligro de lesión o frustración. Fijará asimismo el término durante el cual se mantendrán las medidas decretadas, el que no podrá ser menor de seis meses y será prorrogado cuando resultare insuficiente por causas probadas no imputables a la Administración. Las medidas



caducarán automáticamente si dentro de los 45 días de solicitadas la Administración no adjunta al expediente de medidas cautelares, el acto de determinación.”

Les saluda muy atentamente,

Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios

Dr. Gianni Gutiérrez Prieto
Presidente

Dr. Andrés Hessdorfer
Vicepresidente

Dr. Mario Ferrari
Director