

Agradecemos sinceramente la distinción de habernos citado a esta Comisión para volcar nuestra opinión.

Quisiera señalar que junto con el Dr. Gianni Gutierrez

- nos dedicamos al asesoramiento a contribuyentes en su relacionamiento con el Fisco.
- Ese enfoque práctico de la materia lo combinamos con la docencia en la Universidad ORT,
- Hacemos investigación y por ello hemos escrito libros y artículos sobre estos temas.
- integramos el directorio del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios,
- y en lo personal integro la Comisión de Asuntos Tributarios del Colegio de Abogados del Uruguay

Las opiniones que verteremos son estrictamente personales.

Me empezaré refiriendo a los artículos 1, 2 y 3 del Proyecto sobre levantamiento del secreto bancario con fines fiscales.

1) El levantamiento del secreto bancario sin la participación de un juez viola la Constitución

El secreto bancario deriva de los arts. 28 y 72 de la Constitución y no de normas de rango legal. Forma parte del derecho fundamental a la privacidad y a la intimidad de las personas.

Esto lo reconoce la doctrina nacional: Cairoli, Bayardo, Gustavo Puig, Opperti, Cervini y Adriazola¹, Albacete y Ermoglio² entre otros.

Pero además, del art. 23 de la Constitución se deriva el **principio de exclusividad jurisdiccional** que establece que solo un juez y

¹ “El secreto bancario y la evasión Fiscal internacional” págs.. 6, 7 y sgs.

² **ALBACETE y ERMOGLIO** enseñan que siendo el secreto bancario una especie del secreto profesional y “por lo tanto, teniendo origen constitucional (derecho a la intimidad), el relevamiento del mismo en todo caso debe realizarse por la justicia. Ello en base a los arts. 23 y 72 de la Constitución y al principio de tutela jurisdiccional efectiva. La institución amparada debe tener derecho al contradictorio y analizar que la medida de relevamiento se adapta a lo establecido por la norma que la impone, en este caso la ley que aprueba el tratado (y ello con la posibilidad de apelación ante órganos judiciales de mayor jerarquía). La responsabilidad de la entidad y de los funcionarios intervinientes es de extrema gravedad si se viola el secreto bancario.

caso a caso puede penetrar en determinadas esferas de la intimidad y levantar el secreto bancario.

Este principio de exclusividad jurisdiccional es reconocido no solo en Uruguay sino también por Cortes Internacionales de Derechos Humanos.

Todas las medidas probatorias que invaden la privacidad y que, por lo tanto afectan derechos individuales deben pasar por el FILTRO de una decisión judicial.

Por ej. las escuchas telefónicas, la interceptación del correo, el allanamiento domiciliario, la vigilancia audiovisual, el levantamiento del secreto bancario.

Todas estas intromisiones en la intimidad, en un Estado democrático de Derecho, las ordena SIEMPRE un Juez Y caso a caso.

El intercambio automático de información bancaria sin intervención judicial es lo mismo que haberle dado al Fisco (o peor, a los fiscos extranjeros) la facultad de intervenir teléfonos sin que lo ordene un Juez.

Por eso en el 2011 la ley 18.718 estableció que para levantar el secreto bancario, la DGI debe probarle al Juez que existen indicios que hacen presumir la existencia de “evasión tributaria”.

¿Por qué no se dispuso en el 2011 que el secreto bancario se levantaba automáticamente?

Porque no lo permitía la Constitución.

La misma Constitución que está vigente hoy en día.

Por tanto, una ley que disponga el levantamiento del secreto bancario con carácter general, sin intervención de la Justicia será inconstitucional.

En este sentido coincidimos con lo dicho en esta misma Comisión por el Profesor Andrés Blanco y por el Dr. Julián Moreno.

Otro tema muy importantes es que

2) Esta ley no combate el narcotráfico ni el terrorismo

Los Bancos van a tener que escudriñar en la vida de sus clientes para averiguar si a otro país le puede interesar cobrarle impuestos a sus clientes.

El resultado de la pesquisa que va a hacer cada banco se la va a pasar a la DGI para que la DGI se la mande al fisco extranjero.

El due Dilligence que tiene que hacer el Banco no está dirigido a confirmar que su cliente NO obtuvo el dinero en actividades de narcotráfico, terrorismo, trata de personas, tráfico de armas, etc, sino a averiguar cuál sería su lugar de residencia desde el punto de vista tributario.

Es decir, aunque el Banco esté plenamente seguro de que su cliente se gana la vida trabajando o haciendo negocios honestos.

Por eso el nombre que se la ha dado a esta ley ES INCORRECTO: TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL Y PREVENCIÓN DEL LAVADO DE ACTIVOS Y FINANCIAMIENTO DEL TERRORISMO”

Es probable que el nombre de la ley busque que nadie pueda oponerse a una ley DE TRANSPARENCIA, o a una ley que previene EL LAVADO O A UNA LEY QUE COMBATE EL TERRORISMO.

Hay que decir las cosas como son:

Este es un proyecto sobre MÁS IMPUESTOS:

1) Por un lado le vamos a ayudar a cobrar impuestos a países europeos que sufren profundas crisis. Crisis causadas por una clase política que no deja de despilfarrar el dinero de los contribuyentes. Los vamos a ayudar a hacerse de dinero para seguir subsidiando (ENTRE OTRAS COSAS) a sus productores agropecuarios para que nuestros productos no puedan entrar en esos mercados y

2) por otro lado es un proyecto que prepara el terreno para seguir aumentando los impuestos uruguayos.

Quien vote esta ley pensando que está ayudando a combatir el terrorismo se equivoca.

Los únicos atacados por este proyecto son los contribuyentes (tanto extranjeros como uruguayos) que ya pagan altísimos impuestos a gobiernos que no tienen en su menú el plato “gastemos menos”.

3) ¿Qué debería hacer Uruguay?

1. Lo 1° es ser sinceros. Contarle a la gente que estamos siendo objeto de presiones injustas e ilegítimas. No hay que venderle a la gente que esto es bueno, ético y NO OPACO.
2. En 2° lugar, siendo presiones injustas hay que cumplir sin tanto entusiasmo y lo más tarde que se pueda SIN LLEGAR A INCUMPLIR. No hay ningún apuro para hacer cosas que nos perjudican.

¿Dónde se ve el entusiasmo de los funcionarios locales que van a estos foros?:

- Por ejemplo, el punto 21 del Standard de la OCDE para el Intercambio de Información Automática autoriza a no comunicar las cuentas empresariales preexistentes de menos de US\$ 250.000. Desperdiciamos ese límite.
- Otro ejemplo es que Uruguay se sumó a los “adoptantes tempraneros” (early adopters) aunque después se corrigió. Pero es otra demostración de entusiasmo.
- Nadie nos pide que le declaremos la guerra a las panameñas, pero se la declaramos.
- Nadie nos pedía que aniquiláramos el “secreto profesional”. Pero este proyecto lo intentó derogar aunque después se corrigió. Y lo que es peor, alguien en representación de Uruguay le informó a la OCDE que el secreto profesional no es oponible a la DGI invocando 2 fallos del TCA que no dicen eso. Esto es más que entusiasmo.
- Nadie nos pide que levantemos el secreto bancario de los residentes, pero, de paso, lo levantamos.

Son todas demostraciones del entusiasmo con el que se vive este proceso por parte de ciertos funcionarios.

3. En 3er lugar, los funcionarios que concurren a estos Foros en representación del país deberían acostumbrarse a asentar disclaimers y reservas avisando que tenemos obstáculos

constitucionales que hay que intentar remover. No lo hacen, asumen todo tipo de compromisos y después aparecen estas leyes en las que a pesar de estar en juego la soberanía nacional se deben resolver a las apuradas.

4. Por último, es fácilmente deducible que este entusiasmo notorio se relaciona con alguna confesión de algún funcionario del gobierno de que estamos pensando en ingresar a este club de “ricos en problemas” que es la OCDE y ello sin discutir el tema antes abiertamente.

Hay que tener en cuenta lo que acaba de pasar en Irlanda (un país con el que a menudo nos comparamos) con los beneficios fiscales que otorgó a Apple y que no se diferencian de los beneficios tributarios que Uruguay otorga en virtud de su régimen de promoción de inversiones.

La [Comisión Europea](#) le acaba de reclamar a Apple que pague 13.000 millones de euros por los beneficios fiscales que le otorgó Irlanda entre el 2003 y el 2014.

Me pregunto: ¿nos vamos a acercar solitos a este club de ricos en problemas al que no les gusta que los países compitan por las inversiones bajando impuestos, siendo ese nuestro juego?

Otra cosa que me pregunto, ¿NUESTROS DIRIGENTES SINDICALES saben cuál es la posición de la OCDE en materia de relaciones laborales? Se sorprenderían.

Un último comentario.

4) Acumular información es como acumular pólvora. Si no es estrictamente necesario, mejor no hacerlo.

SEGUIMOS DANDOLE INFORMACIÓN ÍNTIMA Y PRIVADA A LA DGI (consumos con tarjetas de crédito, cuotas de colegios privados, cuotas de clubes deportivos, etc) CON LA ÚNICA FINALIDAD DE INFUNDIR EN LA GENTE EL MIEDO al castigo por no pagar impuestos.

El fin es compartible.

El medio: acumular información íntima de la gente en una computadora: NO

A no olvidarse que la evasión actual del IVA en Uruguay (que es de un 13%) es inferior a la de Finlandia (14 %), a la de Bélgica (16%), a la de Francia (19%). De hecho, es más baja que la media de los 26 países de Europa que se ubica en el 18%.³

Entonces ¿TIENE SENTIDO SEGUIR ACUMULANDO INFORMACIÓN QUE ES IGUAL A ACUMULAR POLVORA?

EN LOS ÚLTIMOS 10 AÑOS HEMOS APRENDIDO QUE TODA INFORMACIÓN QUE ESTÉ EN UNA COMPUTADORA PUEDE SER ROBADA EN CUALQUIER MOMENTO.

DESDE LAS CONVERSACIONES DE ANGELA MERKL, LOS SECRETOS MILITARES DEL PENTÁGONO, LA INFORMACIÓN DE UN BANCO SUIZO O LOS MAILS DE UN ESTUDIO PANAMEÑO.

TODO PUEDE Y VA A SER ROBADO TARDE O TEMPRANO.

En definitiva, no hay que acumular información INNECESARIA sobre cuentas bancarias.

El Fisco uruguayo ya tiene instrumentos muy ágiles (demasiado ágiles para mi gusto) para obtener información bancaria de los contribuyentes PIDIENDOSELO A UN JUEZ y con las garantías del debido proceso.

Se podrá decir que este es un mal de muchos

Puede ser.

³ “Estudio para la cuantificación de la evasión del IVA en los 26 países miembros de la Unión Europea” Varsovia, Julio de 2013. Estudio encargado por la Comisión Europea (órgano ejecutivo de la UE) y realizado por un equipo de expertos de CASE (Center for Social and Economic Research, Varsovia) y CPB (Central Planning Bureau, La Haya). http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

Lo que no es mal de muchos sino un problema autóctono es el desbalance absoluto que existe en Uruguay en el relacionamiento Fisco – Contribuyente.

Con esto termino:

5) Es imprescindible ocuparse de los derechos de los contribuyentes

En la realidad actual de nuestro país sobran las razones para intentar equilibrar la relación entre el Fisco y el contribuyente.

Lo dijo en esta Comisión el Dr. Leonardo Costa.

Hace 10 años que sistemáticamente se vienen aprobando normas que empoderan más y más al Fisco y que debilitan la capacidad de los contribuyentes de defenderse dignamente.

Si no se efectúan correcciones legislativas urgentes, la relación tributaria en Uruguay va a dejar de ser una relación “jurídica” entre dos partes que están en pie de igualdad y se va a transformar en una relación de facto, de sumisión, de sometimiento al poder, digna del medioevo.

Un contribuyente desconforme, que vive el resultado de su inspección como una profunda injusticia; un contribuyente que paga únicamente para evitar la asfixia de medidas cautelares, denota un sistema de contribución a las cargas públicas enfermo que tarde o temprano va a colapsar.

Lamentablemente estas situaciones abundan hoy en día.

Con el Dr. Gianni Gutierrez hemos hecho un proyecto de ley que intenta corregir algunos de los principales desequilibrios y que el Dr. Gutierrez va a exponer:

EXPOSICION DE MOTIVOS DEL PROYECTO DE LEY DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Introducción

A partir de su reforma en el año 2004, la DGI se ha transformado en un organismo eficiente que ha logrado aumentar sistemáticamente la recaudación por encima de lo que crece la economía.

El aumento de la recaudación y la reducción de la evasión son muy positivos. Pero el fin no justifica cualquier medio.

Sucesivas leyes han aumentado los poderes intrusivos del Fisco a niveles nunca antes vistos. Se le han dado prerrogativas y privilegios que le permiten actuar rápidamente inmovilizando a la empresa o individuo inspeccionado, antes de saber si existe un adeudo fiscal y con un control judicial mínimo o inexistente.

El principal “debe” es que no existe un procedimiento ágil para resolver los conflictos entre la DGI y los contribuyentes por parte de un tercero imparcial y especializado en materia tributaria. Lo cierto es que una reforma del proceso administrativo tributario no se ve en el horizonte. Baste pensar en las dificultades que desde hace años enfrenta la reforma del Proceso Penal para abrirse paso en nuestro país. Mientras esa reforma no llega, existen otros importantes desequilibrios que deben corregirse a la brevedad, porque también afectan derechos fundamentales del individuo. El presente proyecto pretende atacar algunos de esos odiosos desequilibrios.

Si no se efectúan estas correcciones, la relación tributaria va dejando de ser una relación “jurídica” entre dos partes que están en pie de igualdad y se va pareciendo cada vez más a una relación de sometimiento al poder, digna del medioevo.

La recaudación puede y debe aumentar respetando las reglas del Estado de Derecho, respetando los derechos del contribuyente, respetando su intimidad, respetando su derecho a tener un juicio justo en un plazo útil.

Un contribuyente desconforme, que vive el resultado de su inspección como una profunda injusticia; un contribuyente que paga únicamente para evitar la asfixia de medidas cautelares, denota un sistema de contribución a las cargas públicas enfermo que tarde o temprano va a colapsar.

Sobran las razones para intentar equilibrar la relación entre el Fisco y el contribuyente en Uruguay. Es hora de intentar corregir esa situación.

Art. 1 Duración de las inspecciones

La ausencia de un plazo máximo de duración de las inspecciones conspira contra la seguridad jurídica del contribuyente que ve prolongarse indefinidamente su inspección.

El promedio de duración de las inspecciones que han llegado al Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) entre el 2007 y el 2011 es de 14,4 meses.¹

Estar más de un año con una inspección abierta genera una falta de certeza jurídica en el contribuyente que distorsiona su actividad y sus inversiones².

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.³ Lamentablemente, una de las metas anuales acordadas con frecuencia entre la DGI y el MEF como forma de premiar la eficiencia de sus funcionarios es la cantidad de inspecciones iniciadas. De esta forma, se inician más procesos inspectivos de los que la administración está en condiciones de abordar. Por ello las inspecciones se acumulan y no avanzan.

Cualquier procedimiento administrativo, independientemente de cuál sea su naturaleza, debe durar el mínimo indispensable⁴ 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 jurídica⁵

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

¹ Aspectos Institucionales de la Garantía Jurisdiccional en la Relación entre el Contribuyente y la Administración Tributaria (Enfoque Tributario) GUTIERREZ Gianni. 09/11/2012

² **VALDÉS COSTA** planteó “*el problema de que la Administración prolongue injustificadamente los trámites ocasionando perjuicios al contribuyente.*” **VALDÉS COSTA**, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, pág. 346.

³ **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.

⁴ 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...*”.

⁵ 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.

de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad (...)⁶.

Sin embargo éste es uno de los derechos más frecuentemente violados en nuestro país. Y ello por cuanto no existe una norma que fije un plazo máximo de duración de las inspecciones.

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.⁷

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.

Los jueces exigen que se pruebe la ilegitimidad manifiesta de la demora, lo cual es imposible de probar precisamente por no existir un plazo establecido para la culminación de la inspección.

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

Art. 2.- Plazo para el dictado del acto de determinación

La ausencia de un plazo legal para el dictado del acto final de determinación también ayuda a que los procesos inspectivos se eternicen generando perjuicios innecesarios a los contribuyentes.

El artículo 2 del proyecto pretende terminar con este problema.

De acuerdo con las estadísticas de los casos que llegaron al TCA en el período 2007-2011 el tiempo promedio entre el inicio de la inspección y el dictado del acto de determinación que establece la deuda es de **38 meses**. El plazo promedio para el dictado del acto final de determinación después de notificada el acta final de inspección es de **24 meses**.⁸

Es decir, pasan 5 años entre el comienzo de una inspección y el fallo del Tribunal diciendo si tiene la razón el Fisco o el contribuyente.

⁶ **VALDES**, Nelly. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. Revista Tributaria N° 116. Pág. 412.

⁷ 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.

⁸ Aspectos Institucionales de la Garantía Jurisdiccional en la Relación entre el Contribuyente y la Administración Tributaria (Enfoque Tributario) **GUTIERREZ**, Gianni. 09/11/2012

Lo peor es que mientras el Fisco no dicta el acto de determinación, adopta rápidamente medidas cautelares como: el embargo de cuentas bancarias (bloqueo), retenciones de ingresos brutos del contribuyente (intervenciones de caja), negativa del certificado de estar al día en el pago de impuestos que imposibilita a la empresa la realización de una cantidad de negocios (solicitud de préstamos bancarios, hipotecas, importaciones, apertura de cartas de crédito) etc.

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.

Art. 3.- Derecho a recurrir y convenios de facilidades

La DGI 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 asfixiantes 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 solo otorga las facilidades después de vencido el plazo de 10 días corridos para interponer los recursos administrativos contra el acto que determinó el adeudo tributario.

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 porque tienen una empresa que ya no funciona.

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.

La norma tiene por finalidad evitar esta injusta situación.

Otro de los aspectos cuestionables del proceso administrativo, es la costumbre de la DGI de exigir las renunciaciones a los derechos de los contribuyentes o el reconocimiento de deudas en los cierres de inspección⁹.

Por ello, la norma prohíbe al Fisco, exigir renunciaciones de derechos a los contribuyentes en el marco de las inspecciones. Por ejemplo, la renuncia a presentar observaciones a una inspección que figura en las actas de finales de inspección o de reconocimiento de adeudos.

En un Estado de Derecho, la Administración está obligada a sujetar su accionar a la legalidad¹⁰. Aún para lograr el más loable de los fines que tenga a su cargo, el Estado no puede apartarse de la legalidad.

Por ello, la Administración no puede celebrar un acuerdo por el cual sus actos queden fuera del control de legalidad que tiene a su cargo el Tribunal de lo

⁹ El acta establece: "4°) Que todos los comparecientes se notifican de la liquidación practicada y manifiestan que:

| | | | |
|-----------------------|----|----|------------------------------|
| RECONOCEN LOS ADEUDOS | NO | SI | TACHAR LO QUE NO CORRESPONDA |
|-----------------------|----|----|------------------------------|

¹⁰ **CASSINELLI MUÑOZ**, Horacio. Informe acerca de la responsabilidad del Estado por acto legislativo. LJU T. 105, Montevideo, 1992, pág. 320:

"No cabe argüir que el Estado no es una persona, o que está por encima del derecho (...) Es claro (...) que la Constitución establece un Estado de Derecho, que la persona jurídica Estado, creada por la nación en ejercicio del poder constituyente, está sometida al ordenamiento jurídico como las demás personas individuales o colectivas (...)".

REAL, Alberto Ramón. El Estado de Derecho y humanismo personalista. FCU, Montevideo, 1974, pág. 125 y ss.

"Hemos adoptado, en esencia, la definición de Carré de Malberg, pues definimos al Estado de derecho como "aquél que en sus relaciones con sus súbditos y para garantía de los derechos de éstos, se somete él mismo a un régimen de derecho, y está sujeto en su acción a reglas que, primero, determinan los derechos que se reservan los ciudadanos (los habitantes en general) y segundo, fija las vías y medios por los cuales las autoridades públicas pueden lograr los fines del Estado".

El propio Carré de Malberg (...) agrega que el "régimen del Estado de derecho es concebido en interés de los ciudadanos y tiene por fin especial preservarlos y defenderlos contra la arbitrariedad de las autoridades étáticas" (...) "El Estado de derecho es establecido simple y únicamente en interés y para salvaguardia de los ciudadanos: no tiende sino a asegurar la protección de su derecho y de su estatuto individual".

Aceptamos esta posición, con un aclaración (...) El Estado de derecho, supone esencialmente, a nuestro juicio, la finalidad estatal de tutelar de los derechos humanos (...)".

RISSO FERRAND, Martín. Derecho Público. T. I, FCU, Montevideo, 2005, pág. 382 y ss.

"(...) La sumisión del Estado al Derecho ha sido sin duda la primer nota caracterizante del Estado de Derecho que aparece como reacción frente al Estado de Policía y a la ya mencionada razón de Estado (...)

No cabe argüir que el Estado no es una persona, o que está por encima del derecho (...) Es claro (...) que la Constitución establece un Estado de Derecho, que la persona jurídica Estado, creada por la nación en ejercicio del poder constituyente, está sometida al ordenamiento jurídico como las demás personas individuales o colectivas (...)".

Contencioso Administrativo (art. 309 de la Constitución). Un pacto de esa naturaleza sería nulo por tener un objeto ilícito.

Un pacto entre la Administración y un particular en virtud del cual, éste renuncia a su derecho a defenderse a través del cuestionamiento de la legalidad de un acto administrativo de su “contraparte” viola el orden público uruguayo. Por ende, dicho pacto sería nulo por tener un objeto ilícito¹¹.

Un punto no menor que contempla la norma es la prohibición de dar un tratamiento discriminatorio respecto de aquellos contribuyentes que considerando ilegítima su supuesta deuda llevan sus casos frente al TCA. De hecho el mismo sistema informático de DGI admite a pedido de su sección contenciosa que los contribuyentes que están en litigio tenga un marca especial en el sistema que incide en diversas situaciones: i) renovación del certificado único, ii) validez de las constancias para emitir facturas y iii) calificación como buen pagador del contribuyente para el caso la reducción de recargos en el caso de pagos con mínimos atrasos. Esta “marca” se aplica incluso respecto de aquellos contribuyentes que tiene garantizada el monto total de la eventual deuda reclamada por la DGI e impugnada por el contribuyente. Cabe recordar que hasta que el TCA no emite su sentencia final no debe tratarse al contribuyente como deudor, y mucho menos si el contribuyente ha logrado garantizar la deuda.

Art. 4.- 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 *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 ni el más mínimo 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

¹¹ Sentencia 161/03 del TAC 2º en LJU T. 128, pág. 257:

"(...) es indudable que los principios que fundan el debido proceso y el derecho de defensa forman parte del orden público del Uruguay, se corresponde con el concepto de civilización jurídica común y es esencial a una tutela judicial efectiva (...)".

asunto no conformándose únicamente con la declaración de la DGI 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 DGI 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, la DGI solo podrá pedir estas medidas cuando el acto de determinación esté firme y pueda iniciar el proceso ejecutivo.

Art. 5.- Apelación sin efecto suspensivo de providencias que decreten el levantamiento de una medida cautelar

En los poquísimos casos en los que los Jueces de Primera Instancia entienden que la medida de embargo pedida por la DGI no corresponde, el Fisco apela, suspendiendo el levantamiento del embargo a pesar de que la doctrina mayoritaria entiende que la apelación no debe suspender el levantamiento del embargo.¹²

Teniendo en cuenta lo anterior es recomendable establecer específicamente el efecto no suspensivo de la apelación del Decreto del juez que decide no levantar el embargo.

Art. 6. Suspensión de Certificados¹³

En los comentarios al artículo 4 anterior se abundó en la excesiva facilidad del Fisco para adoptar Medidas Cautelares y cómo esa situación ha provocado un uso abusivo del instituto de las medidas cautelares, trabándose embargos paralizantes de empresas cuando no hay siquiera indicios de deuda o cuando habiéndolo no existe ni el más mínimo peligro de insolvencia.

Sin embargo, las penurias que origina la traba de un embargo cautelar no se agotan allí.

La traba del embargo cautelar habilita **además** a la DGI a hacer caer a los 90 días el “certificado de estar al día con sus impuestos”. Con lo cual, si el embargo cautelar no logró aún paralizar a la empresa, con la negación del certificado, sin dudas, se logrará esa paralización.

¹² Al respecto Santiago **GARDERES**, establece que el artículo 315.1 del CGP no obsta a la ejecución del cese decretado de una medida cautelar ya cumplida. El artículo refiere a la impugnación planteada por el “destinatario de la medida” respecto de la providencia que la decreta, y no comprende la impugnación planteada por el “beneficiario de la medida” respecto de la providencia que ordena el cese. **GARDERES**, Santiago. *Efectividad del cese de una medida cautelar dispuesto por resolución apelada*, en *RUDP 4/2004*, pp. 351 a 359.

En el mismo sentido, Gonzalo **URIARTE** entiende que, en todos los casos, la apelación de sentencias relativas a las medidas cautelares será siempre **sin efecto suspensivo** de su cumplimiento, porque así lo dispone el artículo 252.2 del CGP. Este artículo enuncia el principio general, del que sólo cabe apartarse si existe una norma expresa, lo que no sucede en este caso. **URIARTE**, Gonzalo. *Impugnación de las Medidas Cautelares*, en *Curso sobre Medidas Cautelares*. FCU, mayo de 1999, pp.53 a 54.

¹³ Redacción anterior: “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”.

En los hechos se trata de una caída del certificado **automática** ya que la DGI ingresa la traba del embargo a su sistema informático y a los 90 días el certificado cae.

Por la vía de negarle el certificado de estar al día con el pago de impuestos, el Fisco logra que el contribuyente no pueda importar bienes, cobrar sumas como proveedor del Estado, vender o hipotecar inmuebles ni tampoco obtener préstamos bancarios¹⁴.

Es cierto que la DGI va renovando el certificado periódicamente, pero tal decisión queda a su arbitrio y mientras tanto el contribuyente tiene que deambular por sus oficinas rogando su renovación.

La gravedad de esta medida ha sido destacada por prestigiosa doctrina. Señala **PÉREZ NOVARO**:

“Sabido es lo vital que resulta para una empresa en funcionamiento en plaza disponer de los certificados que en sustancia son considerados verdaderos obstáculos u obstrucciones para el normal tráfico jurídico y que, por disposición de la ley resultan necesarios para la ejecución de un amplio elenco de actos jurídicos y negocios económicos. Por lo que la suspensión de su vigencia por la administración, en los casos en que se han decretado medidas cautelares es susceptible de provocar un verdadero estado de postración funcional en quien la padece.”¹⁵

También el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios¹⁶ tiene una opinión muy crítica sobre esta facultad de la DGI:

“(…) Téngase especial reparo en que, en la gran mayoría de los casos, al momento de la traba de medidas cautelares, el contribuyente no conoce ni siquiera las actuaciones sustanciadas en el expediente administrativo en el cual la DGI le liquidó preliminarmente la presunta deuda tributaria, por lo que las reales posibilidades de defensa del contribuyente frente a la traba de medidas cautelares son meramente formales.”¹⁷

Por otra parte, la experiencia práctica ha revelado que en muchos casos en los que la DGI ha solicitado y obtenido la traba de medidas cautelares, la dilucidación final del tema de fondo, sea en vía administrativa o en vía jurisdiccional del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, resultó contraria a las pretensiones originarias del Fisco.

¹⁴ Artículo 463 de la Ley 17.930 para la DGI y artículo 16 de la Ley 17.963 de 9 de mayo de 2006 para el BPS.

¹⁵ **PÉREZ NOVARO**, César, Los elementos esenciales del proceso cautelar tributario, Revista de Derecho y Tribunales, Ed. AMF, Montevideo, 2006, pág. 159.

¹⁶ Informe del IUET al Parlamento acerca de las normas tributarias contenidas en el proyecto de presupuesto nacional 2006-2010, Revista Tributaria, N° 190, pág. 93.

¹⁷ Sentencias: 119/2009 TAC 2º del 10/06/2009 – 155/2008 TAC 1º del 16/07/2008 - 340/2001 TAC 3º del 10/11/2011 (extraídas de: <http://bjn.poderjudicial.gub.uy>).

Por lo expuesto, la reforma de esta norma en el sentido que se propone¹⁸, comportaría un severo retroceso de nuestra legislación, ya que mediante el cambio proyectado se facultaría a la DGI a suspender la vigencia de los certificados prácticamente a su sola voluntad, generando en muchos casos, por vía indirecta, la paralización del giro comercial del contribuyente sin que se hubiesen agotado las instancias de defensa que la Constitución le confiere.

*La norma proyectada implica la introducción, por vía indirecta, del instituto del “solve et repete” (pague y después discuta), declarado inconstitucional por nuestra Suprema Corte de Justicia ya en los años 1959 y 1961. Como muy bien enseñaba **VALDÉS COSTA**, quizás uno de los más claros ejemplos de violación de los derechos individuales lo constituya aquella práctica que siguió durante mucho tiempo la administración tributaria de negar el otorgamiento del certificado de estar al día, cuando imputaba a su solo criterio una obligación tributaria cualquiera a un particular, en tanto implicaba una coacción de hecho a los contribuyentes a aceptar las pretensiones de la Administración so pena de sufrir los perjuicios irreparables que les generaría la no expedición del Certificado Único (...).*

Teniendo en cuenta lo dañosas que son las medidas cautelares para las empresas debe extremarse el análisis respecto a los requisitos exigidos por la ley para que las mismas puedan ser tomadas. Y es aquí donde se encuentra un gran problema al menos en primera instancia: existe jurisprudencia de los juzgados letrados que establece que los jueces no pueden analizar ni siquiera someramente el fondo de los tributarios en los que se basa la DGI para pedir las medidas cautelares”.

En definitiva, la aplicación supone una reimplantación fáctica del “solve et repete” (“pague y después reclame”). “El solve et repete, al excluir la posibilidad de ese contralor judicial efectivo, erigiéndose en un presupuesto necesario para tener habilitada la instancia judicial, resulta inconstitucional”¹⁹.

El artículo 6 tiene por finalidad corregir esta situación derogando la causal de suspensión automática del certificado

Art. 7 Devolución de lo pagado indebidamente.

Hoy en día cuando un contribuyente paga por error una suma en concepto de impuesto que no debía realmente al Fisco, debe atravesar un verdadero “*vía crucis*” para lograr años después el pago de pesos congelados a la fecha en que efectuó el pago sin ningún tipo de reajuste ni actualización. Dejar pasar el

¹⁸ El comentario alude al que terminó siendo el artículo 463 de la ley 17.930: “Agréguese un inciso final al artículo 80 del Título 1 del Texto Ordenado 1996 con el siguiente texto: Asimismo se la faculta a suspender la vigencia de los certificados anuales que hubiere expedido a partir de pasados 90 días corridos de decretadas medidas cautelares por el Poder Judicial, previstas en el artículo 87 del Código Tributario.”

¹⁹ **SPISSO**, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, 2ª Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000 Pág. 536,

tiempo es un excelente negocio para el Fisco lo que constituye a todas luces una situación injusta y odiosa.

Los contribuyentes deben tener derecho a que se les devuelva lo pagado indebidamente en una vía expeditiva y con los reajustes e intereses correspondientes.

Para ello se propone modificar la forma en la que se realiza la devolución del pago de lo indebido estableciendo además lo siguiente:

- Que no es necesario agotar la vía administrativa para reclamar ante la Justicia lo pagado indebidamente por el contribuyente.
- Que son competentes para entender en estos reclamos los Juzgados Letrados de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo con competencia en materia tributaria.
- Que las cantidades pagadas indebidamente devengarán intereses a las tasa media de mercado y reajustes por IPC desde el día del pago hasta la devolución o compensación.
- Que el plazo de caducidad de 4 años establecido en el art. 77 del Código Tributario se suspende cuando se inicia la acción de nulidad contra el acto administrativo en base al cual el contribuyente debió pagar su impuesto. El acto administrativo, puede ser un acto de determinación o la resolución de la consulta en la que se establece que el contribuyente está obligado a pagar el impuesto.

Art. 8 Clausura de establecimientos

La clausura de establecimientos es una sanción consistente en la prohibición de desarrollar cualquier actividad comercial durante un número de días hábiles, impuesta como consecuencia de determinadas inconductas del contribuyente.

La clausura de un negocio es una sanción muy severa para el contribuyente, no sólo por los perjuicios económicos derivados de no poder vender mientras dura la clausura, sino además por el escarnio público al que es sometido el comercio y su dueño.

En el presente, el Fisco puede clausurar establecimientos comerciales por plazos de 6 a 30 días hábiles con una intervención judicial mínima, de tipo formal y en algún caso incluso, sin intervención judicial alguna.

El sistema actual de aplicación de la sanción de clausura de establecimientos no respeta el debido proceso porque no concede oportunidades de defensa efectivas al contribuyente.

Como consigna el Maestro **COUTURE**, el debido proceso es “una garantía vinculada a la historia misma de la libertad civil” y “se trata en resumen de que nadie puede ser privado de las garantías esenciales que la Constitución establece, mediante un simple procedimiento (...) Se necesita, no ya un

procedimiento sino un proceso. El proceso no es un fin sino un medio; pero es el medio insuperable de la justicia misma. Privar de las garantías de la defensa en juicio, equivale, virtualmente a privar del derecho”.²⁰

Nuestra Constitución prohíbe que se impongan sanciones sin cumplir con las garantías del debido proceso²¹. El artículo 12 de la Constitución establece que “Nadie puede ser penado ni confinado sin forma de proceso y sentencia legal. Este principio se aplica a toda materia de la que pueda surgir una sanción para el administrado.

La necesidad de respetar el debido proceso no solo está recogido en nuestra Constitución sino también en normas de derecho internacional que rigen en Uruguay por haber sido ratificadas por nuestro país. Tal es el caso del artículo 10²² de la Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 14²³ del Pacto

²⁰ COUTURE, Eduardo. Estudios de Derecho Procesal Civil. T I EDIAR, Bs. As, 1948, pág. 194.

²¹ Artículos 12, 18 y 66 de la Constitución.

²² “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.

²³ “1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. La prensa y el público podrán ser excluidos de la totalidad o parte de los juicios por consideraciones de moral, orden público o seguridad nacional en una sociedad democrática, o cuando lo exija el interés de la vida privada de las partes o, en la medida estrictamente necesaria en opinión del tribunal, cuando por circunstancias especiales del asunto la publicidad pudiera perjudicar a los intereses de la justicia; pero toda sentencia en materia penal o contenciosa será pública, excepto en los casos en que el interés de menores de edad exija lo contrario, o en las acusaciones referentes a pleitos matrimoniales o a la tutela de menores.

2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;

b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;

c) A ser juzgado sin dilaciones indebidas;

d) A hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo, y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo;

e) A interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que éstos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo;

f) A ser asistida gratuitamente por un intérprete, si no comprende o no habla el idioma empleado en el tribunal;

g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.

4. En el procedimiento aplicable a los menores de edad a efectos penales se tendrá en cuenta esta circunstancia y la importancia de estimular su readaptación social.

5. Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley.

6. Cuando una sentencia condenatoria firme haya sido ulteriormente revocada, o el condenado haya sido indultado por haberse producido o descubierto un hecho plenamente probatorio de la comisión de un error judicial, la persona que haya sufrido una pena como resultado de tal sentencia deberá ser indemnizada, conforme a la ley, a menos que se demuestre que le es imputable en todo o en parte el no haberse revelado oportunamente el hecho desconocido.

Internacional de Derechos Civiles y Políticos y art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica²⁴ establecen la exigencia del debido proceso legal.

El artículo 8 establece un procedimiento muy sumario para garantizar que el contribuyente a ser sancionado haya tenido su “día ante el tribunal”.

Art. 9 Honorarios de curiales de DGI

De acuerdo con la ley la DGI solo puede cobrar los honorarios de sus abogados a los contribuyentes cuando existe una condena judicial expresa al respecto. Es necesario que luego de perdido el juicio el juez en su pronunciamiento condene al contribuyente al pago de los costos del proceso: honorarios de los profesionales de la DGI.

En efecto el art. 111 del Título del Texto ordenado 1996 establece: *“Los curiales de los organismos públicos, cuando tengan la calidad de funcionarios de los mismos, sólo podrán cobrar honorarios en los casos en que el fallo judicial condene en costos a la contraparte del organismo que patrocinen y ésta no sea otro organismo público o persona de derecho público no estatal. La regulación de los honorarios se efectuará según los criterios que establezca la reglamentación.”*

No obstante, esta condena en costos es de precepto en los juicios ejecutivos. Es habitual, no obstante, que la DGI le cobre al contribuyente honorarios muy altos por sus abogados sin tener una condena judicial en costas y costos por

7. *Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país”*

²⁴ “Art. 8. Garantías judiciales.

1. *Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.*

2. *Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías:*

a) *Derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, sino comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;*

b) *Comunicación previa y detallada al inculcado de la acusación formulada;*

c) *Concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;*

d) *Derecho del inculcado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;*

e) *Derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculcado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la Ley;*

f) *Derecho de la defensa de interrogar a los testigos presente en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;*

g) *Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable;*

h) *Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.*

3. *La confesión del inculcado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.*

4. *El inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.*

5. *El proceso personal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia”.*

ejemplo en sede medidas cautelares. Un contribuyente que se presenta a voluntariamente a pagar el monto reclamado por DGI para evitar la generación de recargos mientras se realiza el litigio o simplemente porque no quiere seguir con el juicio se ve obligado a pagar un monto adicional correspondiente a los honorarios de curiales. Estos se calculan en base al arancel del colegio de abogados y teniendo en cuenta los montos reclamados por DGI en la mayoría de los casos cifras extraordinariamente altas.

Es más cuando el contribuyente exige garantías, la DGI exige que se garanticen los honorarios de los abogados de la DGI como condición para levantar el embargo.

El contribuyente, sin embargo, nunca tiene esta posibilidad porque es poco frecuente que se dé, una condena en costas y costos para ninguno de los dos lados. En efecto, los contribuyentes que ganan nunca tienen esta chance y sin embargo deben soportar la exigencia de la DGI sin ley que la autorice a hacerlo.

Es necesario equilibrar esta situación estableciendo que la DGI solo puede cobrar los honorarios de curiales con una sentencia firme que condene al contribuyente a pagar los costos del litigio. Máxime si se tiene en cuenta que los recargos por mora que se cobran en Uruguay son muy altos, 10% por encima de las tasas medias del mercado y se capitalizan cuatrimestralmente.

Art. 10 Secreto tributario

La violación del secreto tributario es cada vez más frecuente. Esto resulta alarmante porque el Fisco adquiere cada vez más facultades para recabar información íntima de las personas.

Los contribuyentes afectados por estas violaciones no denuncian penalmente estas violaciones del secreto tributario por una serie de factores: (i) temen a las represalias por su denuncia durante inspecciones que nunca terminan, (ii) conservan la esperanza de llegar a un arreglo que termine con su pesadilla, (iii) no abrigan esperanza de que su denuncia tenga éxito, al tiempo que es fácil esperar que se la considere una chicana infundada, (iv) existe una subestimación social de la importancia del secreto tributario que es visto como un privilegio y no como un derecho a la protección del derecho constitucional a la intimidad.

Ocurre a menudo que el mero pedido por parte del Fisco a la Justicia de medidas cautelares contra un contribuyente, o el pedido de clausura de un negocio o la denuncia de defraudación se transforman en noticias de prensa de gran repercusión. Las empresas ven menoscabada su imagen antes de que exista un pronunciamiento de la Justicia. Deben librar una doble batalla: en los estrados y ante la opinión pública, debiendo ante esta última seguir revelando información confidencial de la empresa o intimidad de la persona.

Resulta imprescindible poner fin a la errónea teoría del Fisco de que la información deja de estar sujeta al secreto tributario apenas el expediente toca un Juzgado.

La información recogida por el Fisco en base a poderes intrusivos extraordinarios que le permitieron perforar la intimidad de los contribuyentes, no puede dejar de estar protegida por el hecho de pasar por una órbita judicial, de la que el contribuyente podrá salir airoso.

El principio de publicidad que rige las actuaciones judiciales busca favorecer a los administrados al someterlas al contralor de la conciencia colectiva. Pero ese principio no puede volverse en contra de los propios administrados haciendo trascender información que viola su derecho a la intimidad.

Ni los funcionarios del Fisco, ni los funcionarios judiciales deben poder revelar información sobre las actuaciones administrativas o judiciales de carácter fiscal a la que tienen acceso por su calidad de tales.

Artículo 11.- Fuerza pública

El artículo que se propone sustituir reza:

Artículo 307 ley 18.996.- La Dirección General Impositiva podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública para el desarrollo de sus cometidos y garantía de seguridad personal de todos los participantes en la actuación inspectiva.

Esta norma, incluida en la Rendición de Cuentas del año 2012 generó un enérgico rechazo de la doctrina.

El Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUET) expresó en aquella oportunidad

“En un Estado de Derecho el uso de la fuerza pública la dispone un Juez, no el Poder Ejecutivo.

Este artículo consagra un gravísimo apartamiento del principio de separación de poderes del Estado al otorgar a un organismo del Poder Ejecutivo la potestad genérica de recurrir per se a la fuerza pública prescindiendo del contralor previo del Poder Judicial.”

(...)

Con gran visión el IUET vaticinaba en el 2012:

“La fuerza, o amenaza de la fuerza, se impondrá a los argumentos y alegaciones de los contribuyentes en el momento de la incautación de documentación. Por ello, la DGI podrá terminar incautando correspondencia personal o dictámenes de profesionales sujetos al secreto profesional.”

“En definitiva, si este artículo resultare aprobado, la DGI se transformará en juez y parte, decidiendo por sí y ante sí la utilización de la fuerza durante el (de por sí intrusivo) proceso inspectivo.”

En el Parlamento el Director de la DGI Pablo Ferreri argumentó a favor del artículo diciendo que la facultad de acudir directamente a la fuerza pública no se consagraba para todos los casos, sino únicamente para aquellos casos en que la DGI estimara que debía proteger la integridad física de los inspectores:

PABLO FERRERI: (...) *“En este sentido, voy a citar un ejemplo gráfico. Cuando la administración tributaria ha pretendido realizar operativos sobre ferias o, por ejemplo, en el “bagashopping” de Salto, obviamente necesita respaldar a los funcionarios con alguna guardia policial. En esos casos se entiende que no tiene que pedir una orden de allanamiento porque hay un domicilio fiscal, pero cuando hablamos de domicilio personal es cuando se requiere la orden de allanamiento.”*

El argumento es falaz. Aún sin esta norma, los funcionarios de la DGI no tienen por qué correr ningún riesgo en el desarrollo de las inspecciones. Ante cualquier resistencia ilegítima de los contribuyentes, los funcionarios pueden -y deben- solicitar orden de allanamiento a la Justicia, que de hecho, la otorga rápidamente.

Desde que la norma fue aprobada en el 2012 se ha constatado que **ante cualquier negativa educada, fundada, razonable y no agresiva de los contribuyentes a un pedido de los inspectores, el Fisco amenaza con acudir a la policía** para forzar el cumplimiento del contribuyente.

Se han cumplido en los hechos el vaticinio del IUET y de destacados legisladores como se verá.

La práctica ha demostrado que la facultad de acudir a la fuerza pública para proteger la integridad física de los funcionarios era una mera excusa. El verdadero motivo era poder vencer resistencias por la utilización de la fuerza.

La protección de la integridad física de todos los funcionarios públicos siempre ha sido y debe seguir siendo vigilada, cuidada y cautelada por los Jueces si pretendemos vivir en un Estado de Derecho.

Dada la inquietud de la DGI acerca de la integridad física de sus inspectores, no se propone la derogación de la norma, sino su adaptación para que sean los Jueces quienes presten atención a la situación denunciada.

Pero no fue solo el IUET quien hizo vaticinios más que acertados acerca de lo que ocurriría con esta facultad inconstitucional de acudir a la fuerza pública. Son ilustrativas las posiciones de los Senadores LARRAÑAGA, GALLINAL y AMORIN que votaron en contra de esta facultad en el año 2012:

SEÑOR LARRAÑAGA.- *Quiero regresar al artículo 279 (sobre Fuerza Pública), al que hizo referencia el señor Senador Amorín. Francamente, me parece que es inconstitucional y no puede aprobarse. Las atribuciones que se le otorgan a la Dirección General Impositiva para solicitar el auxilio de la fuerza pública son para garantizar la seguridad personal de los participantes, pero no puede ser para garantizar el desarrollo de los cometidos de la Dirección*

General Impositiva. Creo que aquí hay una importante equivocación que deber ser rectificadas porque, de lo contrario, el Poder Ejecutivo, a través de la Policía, se transforma en una suerte de sustituto del Poder Judicial, y esto no lo acepta el ordenamiento jurídico constitucional de nuestro país.

Señora Presidenta y señor Director de la Dirección General Impositiva: insisto en ello, porque incluso me parece que hay prestigiosos especialistas en materia constitucional que han tratado el tema y así lo marcan para buscar la plena vigencia de la Constitución en cuanto a preservar derechos. La redacción inicial, después modificada en la Cámara de Representantes, no cambió el sentido originario de la mención. El texto original era el siguiente: "La Dirección General Impositiva podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública para el desarrollo de sus cometidos" y se agregó en la Cámara de Representantes "y garantía de seguridad personal de todos los participantes en la actuación inspectiva". Me parece que se exagera de manera notoria el ordenamiento jurídico nacional. Esto no es posible, porque basta con que la Dirección General Impositiva recurra al auxilio de la fuerza pública para que con la Policía, por ejemplo, no solamente se lleven la computadora de un empresario, sino que, en caso de que se pregunte, por ejemplo, qué hay en un armario, a lo que se responde que hay información confidencial de su esposa, también bajo la orden del funcionario actuante de la Dirección, la Policía pueda actuar y llevarse en ese caso esa documentación personal. Creo que se pueden citar muchísimos ejemplos en este sentido, pero me parece que es una norma equivocada que venía originariamente mal del Poder Ejecutivo y se terminó modificando también para mal en la Cámara de Representantes. Por esta razón, entiendo que debería rectificarse en la Cámara de Senadores."

Más adelante el Senador Francisco Gallinal señala:

SEÑOR GALLINAL.- *Me permitiría agregar que en el sistema constitucional vigente y en nuestro sistema jurídico, todos tenemos el derecho de requerir el auxilio de la fuerza pública para que se nos garantice el ejercicio de nuestros derechos; pero para ello no se necesita una norma específica que lo establezca. Eso lo puede hacer una institución del Estado en cumplimiento de sus responsabilidades, pero también lo puede hacer una persona física. Si alguien mañana se ve impedido de ejercer un derecho, perfectamente puede requerir el auxilio de la fuerza pública para que esta facilite el desarrollo de una vida armónica en sociedad con total respeto.*

Quiere decir que esta norma sería superabundante. La Dirección General Impositiva, como cualquier otra Dirección de cualquier organismo del Estado, tiene el derecho de requerir el auxilio de la fuerza pública para el cumplimiento de sus obligaciones. Si es superabundante, ¿por qué está la norma en la Rendición de Cuentas? Creo que ese es el gran cuestionamiento que plantea el señor Senador Larrañaga y también es el que venimos haciendo desde que se instaló la Administración del Frente Amplio en el período anterior. Porque cada vez más se otorgan a la Dirección General Impositiva nuevos instrumentos que van bordeando el límite que establece la Constitución de la República. Al señor Director de Rentas le consta –porque ha sido planteado en el tratamiento de otros proyectos de ley– que hay una queja permanente de los

contribuyentes, no solamente de quienes tratan de eludir las normas impositivas porque esa clase de personas existen en todas las sociedades, sino también de quienes cumplen religiosamente con sus obligaciones. Esas quejas nos las han trasladado a nosotros y, seguramente, también al Director General de Rentas. Eso les consta a todos los que trabajan en ese ámbito. Esa queja permanente se origina en el hecho de que se abusa y se atropellan las libertades y garantías del contribuyente por la interpretación inconstitucional de normas que tienen otro alcance. Podríamos perfectamente votar esta norma y otras de las mismas características para todos, pero eso no tendría sentido porque la Constitución ya garantiza esos derechos y para eso también existe la fuerza pública. Pero en este caso, tememos –y con razón a la luz de todo lo que hemos vivido durante estos años– que se tomen decisiones que no terminan de sorprendernos y respecto de las cuales, más que el propósito normal de recaudar nos preocupa que se trate de introducirse en la intimidad de las familias y de las personas. Ha habido quejas porque se pide que los clubes remitan a la Dirección General Impositiva la nómina de sus socios y los aportes que realizan; asimismo, a nivel bancario, para el libramiento o el cobro de un cheque, aun por cifras menores, se exige que se determine de dónde surgen los fondos o qué destino se les va a dar; y lo mismo ocurre con las instituciones de educación. Cada vez más se repite este elemento que, además, ahora viene de la mano de otro que está por entrar en funcionamiento. Me refiero a que –no sé con qué fecha– se va a decretar por parte del Poder Ejecutivo, en cumplimiento de una ley, la rebaja efectiva del 2% en la tasa del IVA. Esto supone un proceso previo, especialmente de bancarización, aunque se están pensando otros instrumentos. Todo eso se traduce en que el Estado se va inmiscuyendo cada vez más en la intimidad de la familia.”

(...)

En definitiva, lo que queremos transmitir es que hay que poner un límite al avasallamiento que está significando el accionar de la Dirección General Impositiva. Estamos de acuerdo en que es necesario ser estrictos, sancionar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero también hay que respetar los derechos de la gente. Además, se debe tener mucho cuidado con ese poder arbitrario del que dispone la Dirección General Impositiva, porque la única defensa que tiene el ciudadano es el recurso y esa es una defensa limitada, que se prolonga en el tiempo y generalmente demora mucho en producir efectos. Si ahora, además, agregamos un artículo que después va a ser interpretado, tal como señalaba el señor Senador Larrañaga, en el sentido de que para poder inspeccionar una empresa, la Dirección General Impositiva va a poder recurrir a la fuerza pública para secuestrar una computadora, ¡en qué país vamos a terminar viviendo! Eso es lo que nos preocupa. Ojalá la Dirección General Impositiva, el Ministerio de Economía y Finanzas y el equipo económico comulgaran con este razonamiento y pensamiento. Muchas gracias.

SEÑOR AMORIN.- (...) Con respecto al artículo 279, no creo que sea como dice el Director General de Rentas; no creo que la Dirección General Impositiva pueda entrar a los comercios con policías. Me parece que eso está mal y es inconveniente. Creo que si el Director General de Rentas quiere hacer una

inspección con policías tiene un argumento fácil: va al Juzgado, pide una orden de allanamiento y entra con la policía, pero el que decide es el Juez y no el Director General de Rentas. Esto da garantías. Si se presentan ante el Juez con argumentos y dicen: “Vamos a entrar a un lugar donde el señor es medio complicado y estamos casi seguros de que está cometiendo infracciones, pero si entramos él se va a escapar con la computadora,” etcétera, etcétera, el Juez le va a decir que ingresen con la policía. Esto es la separación de Poderes; son cosas esenciales a la República.

Art. 12 Comienzo de la inspección

En Uruguay no existen normas que regulen la objetividad de la selección de empresas o personas inspeccionadas. La elección de los contribuyentes a fiscalizar es totalmente discrecional por parte del Fisco. Eso lleva a que sea muy fácil confundir discrecionalidad con arbitrariedad.

Según el Profesor **PEIRANO** *“Sería conveniente que esta elección (la de quiénes han de ser inspeccionados) no quedara al arbitrio de la administración, lo que puede dar lugar a discriminaciones odiosas o a la aplicación de criterios fundados en móviles espurios y que fuera resuelta mediante mecanismos en los que quede excluida la intervención de la voluntad del administrador.”*²⁵

En el mismo sentido se han pronunciado **ABADI** y **BERGSTEIN**, que reclaman criterios objetivos de selección de los inspeccionados:

*“Aunque el art. 68 CT no contiene criterio expreso alguno en la materia, en aras de evitar discriminaciones injustas reñidas con el principio de igualdad así como también usos distorsionados de las facultades inspectivas –esto es: con móviles ajenos a la recaudación y su control (ejemplo: venganza personal, descrédito político, etc.)- es aconsejable que la decisión de inspeccionar esté basada en criterios que excluyan la intervención de la Administración.”*²⁶

La enorme –y para algunos excesiva- cantidad de facultades intrusivas del Fisco para llevar a cabo una inspección, lleva a que la inspección misma, sea para el contribuyente una experiencia negativa independientemente de que el resultado sea positivo.

También para el Fisco es conveniente poder explicitar objetivamente las razones que llevan a escoger al sujeto inspeccionado de manera de quedar a resguardo de acusaciones de manejos tendenciosos.

²⁵ Peirano Facio, Juan Carlos, “El principio de legalidad en el Derecho Tributario uruguayo”, en Simposio sobre el Principio de Legalidad en Derecho Tributario (1986), Montevideo, 1986, pág. 173.

²⁶ Abadi Pilosof, Félix y Bergstein, Jonás. “Facultades de la Administración para la determinación de tributos”, Revista Tributaria T. XXVI N° 140, IUET, Montevideo, 1997, pág. 530:

Se impone entonces legislar en la materia imponiendo a la Administración que explicité las razones por las cuales comenzó cada inspección.

1. Los problemas jurídicos de este proyecto

Como señaló el Dr. Varela el capítulo 1 del proyecto, referido al levantamiento del secreto bancario, responde al cumplimiento de las obligaciones contraídas por el país en el marco del Nuevo Estandar de Intercambio automático de información impulsado por la OCDE.

De hecho en el CRS la OCDE tiene delineadas todas las normas que deben dictarse a nivel legal y a nivel administrativo.

Respecto al mismo se presentan algunas cuestiones jurídicas atinentes a nuestro derecho Constitucional.

Además de la cuestión de constitucionalidad ya planteada por el Dr. Alberto Varela respecto a la limitación de la intimidad sin participación de un juez y que si fue contemplado cuando se aprobaron los levantamientos del secreto bancario en materia de intercambio de información a requerimiento se plantea otro aspecto constitucional:

El hecho de que el fisco uruguayo intercambie información sin darle vista al titular de la misma para que pueda corroborarla.

En efecto, a nuestro entender y para ser coherente con la posición sostenida desde siempre por la jurisprudencia y la doctrina, el intercambio automático viola la Constitución porque no respeta el derecho constitucional del administrado a ser escuchado previo al dictado del acto administrativo.

Nuestra doctrina y la jurisprudencia han sostenido que de acuerdo con la Constitución todo acto administrativo, que afecte a un particular, tiene que ser precedido de una vista previa a la persona afectada, para que la misma tenga la oportunidad de manifestarse respecto al acto que va a dictarse.

El TCA ha establecido que el fundamento de la vista previa se encuentra en la Constitución: El TCA ha fundado sus sentencias “en los arts. 12, 66 y 72 de la Constitución, normas que sientan el principio de defensa que el citado art. 76 no hace más que plasmar reglamentariamente. Más recientemente se ha invocado también el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica.”¹ “Ese principio constitucional no es en realidad mencionado a texto expreso, pero sí emana de la Carta como inherente a la personalidad humana y a la forma republicana de gobierno, en concordancia con otras disposiciones expresas (arts. 12 y 66) que consagran para otras hipótesis el mismo principio.”²

¹ Mario FERRARI. “Oportunidades de defensa previa al acto de determinación.” RT N° 168. 2002. Pág. 342.

² Mario FERRARI. “Oportunidades de defensa previa al acto de determinación.” RT N° 168. 2002. Pág. 343.

Esta garantía administrativa incluye los intercambios de información. Y ello por cuanto el titular de la información tiene derecho a controlar que la información sea correcta, que esté prevista en el marco del acuerdo, que no se viole el orden público. No se trata de una mera formalidad, la administración debe escuchar al administrado.

En efecto, si bien la OCDE establece que deben respetarse las garantías del contribuyente, dicho respeto no puede imposibilitar el intercambio automático. Por lo que en definitiva, está diciendo que no corresponde la vista previa al intercambio. En definitiva cuando Uruguay asumió el compromiso para el intercambio de información bancaria en forma automática, resolvió que tendría que aprobar una norma inconstitucional.

2. La OCDE no obliga a Uruguay a aprobar la transferencia de información bancaria en forma automática sobre residentes uruguayos a la DGI.

El intercambio automático de información a la que se obligaron los delegados que representaron a Uruguay en Berlín consiste en la entrega automática a terceros países de información sobre cuentas bancarias de residentes de esos países.

La DGI ya podía acceder a través de un Juez a la información de las cuentas de residentes a través de un procedimiento que respeta nuestro orden constitucional.

No es necesario incorporar una nueva facultad que hace a una DGI más poderosa y consolida el desequilibrio en contra de los contribuyentes. Los que han pasado por una inspección o han estado cerca de ella pueden ser testimonio real de una situación de desigualdad en la que los contribuyentes se ven obligados a aceptar situaciones de hecho ilegítimas por la poca efectividad que el sistema ofrece en la protección de sus derechos. Y de esto voy a profundizar más adelante.

3. Capítulo III: De la penalización del uso de sociedades off shore

La OCDE no obliga a penalizar el uso de sociedades off-shore como quiere implementar Uruguay.

Durante mucho tiempo Uruguay no solo permitió sino que incentivó este vehículo de inversión ya sea para ser tenedor de inmuebles como para ser holding de sociedades o como agente de retención para pagar impuesto en forma anónima.

Pasamos de incentivar a castigar el uso de sociedades off-shore aumentando su tributación y haciendo que paguen el doble de impuestos.

El proyecto ha generado una gran incertidumbre para el inversor porque será el Poder Ejecutivo quien decida cuáles serán las sociedades o jurisdicciones castigadas.

El proyecto a estudio hace que las sociedades de jurisdicciones off-shore, que determinará el Poder Ejecutivo, en lugar de pagar el 1,5% en concepto de impuesto al Patrimonio por los inmuebles localizados en Uruguay tengan que pagar el 3% del valor del inmueble.

Adviértase que las sociedades uruguayas pagan el IP a la tasa del 1,5%. Un punto no menor es que de aprobarse el proyecto tal cual está se aplicará la tasa del 3% a este ejercicio generando un aumento de tributación retroactivo para estas jurisdicciones que determine el Poder Ejecutivo. Es cierto que se prevé un régimen especial para transferir inmueble sin costos fiscales a personas físicas o sociedades locales, pero – de aprobarse el proyecto- si esto no se hace antes del 31 de diciembre se deberá pagar el Impuesto al Patrimonio a la tasa del 3%.

Un punto a tener en cuenta es que no es cierto que se usaran sociedades off para pagar menos, las sociedades off-shore siempre pagaron más impuesto en Uruguay que las personas físicas, En realidad si el inversor tuviera los activos a nombre propio en todo caso hubiera pagado menos impuestos. Las personas físicas pagan el Impuesto al Patrimonio sobre con tasas que van del 0,7% al 1,2% pero existe un monto mínimo no imponible, el valor a considerar para calcular el impuesto no es el de la compraventa sino el del catastro que inferior.

El proyecto rompe, además, con el esquema del impuesto a la renta de los No Residentes previsto en la ley de Reforma Tributaria.

En efecto, este impuesto grava a la tasa del 12% las rentas obtenidas en Uruguay por sociedades no residentes. Pues bien la ley, hace que las sociedades que tienen activos en Uruguay paguen una tasa del 25% en lugar del 12%. Adicionalmente en materia de venta y arrendamiento de inmuebles, se aplicaría una tasa adicional de 5,25%.

Este proyecto de ley contiene modificaciones que hacen que las sociedades off-shore pasen a tributar el triple de Impuesto la renta en la venta de acciones de sociedades locales. En efecto, la venta de acciones de sociedades uruguayas por parte de sociedades off-shore pasa de pagar el 2,4% del precio de venta a pagar el 7,5%. Por otra parte, la venta de acciones de sociedades offshore que sean accionistas directas o indirectas de sociedades uruguayas que ahora no están gravadas pasarán a estarlo en el futuro. Este es un tema que ha sorprendido a los inversores que están acostumbrados a usar este tipo de sociedades no para evadir impuestos, ni siquiera para bajar la carga tributaria, sino para evitar duplicarla cuando se necesitan sociedades flexibles y con regímenes legales conocidos.

¿Qué se busca con estos cambios?

Según lo adelantado por el Gobierno parecería que no se busca una mayor recaudación sino transparencia. Ahora bien si lo que se busca no es recaudar más sino evitar usar jurisdicciones que ocultan a los verdaderos accionistas, no es necesario duplicar los impuestos de las sociedades off-shore. Si se quiere

que las sociedades off-shore denuncien su beneficiario final eso se puede hacer sin necesidad de subas en las tasas de impuestos.

En efecto, el capítulo III del proyecto expresamente prevé la identificación del beneficiario final de las sociedades. En consecuencia, no existe necesidad de penalizar mediante un cambio en la tributación al uso de sociedades off-shore si lo que se busca es la transparencia. No debe perderse de vista la triplicación del IRNR a los no residentes para las sociedades off-shore resultan difíciles de entender para inversores institucionales del exterior, que sienten cómodos usando sociedades cuyo funcionamiento ya conocen y tienen mayor flexibilidad legal que las sociedades uruguayas.

En definitiva, Uruguay se suma a la guerra contra los paraísos fiscales siendo “Más papista que el Papa” y castigando a jurisdicciones con las cuales no tiene una competencia fiscal. Por otra parte, la implementación de esta cruzada por la transparencia es poco entendible si se toma en cuenta que los países europeos y el propio Estados Unidos no tienen un régimen que castigue de esta forma las sociedades de estas jurisdicciones

4. Capítulo III.

La facultad de la DGI de acceder al beneficiario final de las entidades que estarán comunicados al BCU tampoco es un aspecto requerido por la OCDE y supone una facultad más para la DGI.

Y si esta facultad se combina con la norma contenida en la Rendición de Cuentas referida a los “conjuntos económicos” entonces seguramente van a existir muchos pedidos de información para aumentar el elenco de responsables solidarios. Debe tenerse en cuenta que la DGI impulsó la norma que le permite responsabilizar a varias empresas vinculadas como integrantes de conjunto económico luego de que el TCA le anulara 24 de las 30 resoluciones emitidas por la DGI en los últimos 12 años en las que pretendió hacer precisamente esto.

Por ello estamos de acuerdo con la propuesta del Dr. Perez Novaro de limitar el acceso a la DGI respecto de esta información solo a los efectos del intercambio de información con Fisco extranjeros.

5. De la necesidad de equilibrar la relación entre el fisco y los contribuyentes

Quienes han pasado por una inspección saben que es una situación difícil donde sus derechos no se ven protegidos en forma efectiva. La verdad es que el relacionamiento con la DGI se ha transformado en un estado de hechos y no derechos.

Y este posicionamiento desigual se agrava ya que en las últimas leyes aprobadas no hemos hecho más que seguir incrementando las facultades a la

DGI pero no hay una sola norma que hable de derechos o garantías de los contribuyentes.

Más aún se está dando una práctica deplorable que es la aprobación a instancias de la DGI de normas cuando los contribuyentes ganan casos en el TCA. En efecto, en lugar de que la DGI ajuste su conducta a la norma, se termina presentando un proyecto cambiando la norma para volver legítimo lo que antes era ilegítimo.

En este contexto el elenco de normas que proponemos tratan de ponerle paños tibios a la situación y solucionar algunos de los problemas que se generan por el hecho de tener una DGI del SXXI y un sistema de defensa de los contribuyentes del S XIX.

Pero la solución real se encuentra en la reforma del proceso contencioso anulatorio de forma facilitar la resolución de tema por el TCA. El TCA hace una magnífica tarea pero no es posible que resuelva todas las disputas frente al Estado. Sabemos que esta reforma no está en la Agenda por eso proponemos medidas alternativas para paliar la situación.

Voy a dar los titulares de los aspectos más relevantes del proyecto adjunto:

1. Límite a la duración de las inspecciones³

Muchas veces, las inspecciones se prolongan sin causa aparente más del tiempo necesario. El plazo de duración de las inspecciones de los asuntos que han llegado al TCA tiene un promedio de 13 meses. Sin embargo, existen casos en los que sin que exista mayor complejidad, la inspección se extendió más de lo debido llegando hasta 2 y 3 años de duración.

Resulta necesario establecer un plazo razonable de duración de las inspecciones para darle certeza al contribuyente. Es común que en la mayoría de las legislaciones se establezca un plazo máximo de duración de la inspección. Tener una inspección abierta, causa inconvenientes a los contribuyentes y por ello se establecen plazos máximos.

2. Plazo para el dictado del acto de determinación⁴

³ **Art. 1 (Duración de las inspecciones)**

Las inspecciones fiscales no pondrán extenderse por más de un año contado a partir de la fecha del acta de inicio de la inspección. Transcurrido dicho lapso sin que se haya emitido el acta final de inspección, se considerará que los impuestos y períodos objeto de la inspección fueron debidamente liquidados por el contribuyente. El plazo se suspenderá toda vez que exista prueba fehaciente de que el contribuyente está omiso en su deber de colaboración con la inspección.

⁴ **Art.2 (Plazo para el dictado del acto de determinación)** *Una vez notificada el acta final de inspección, la DGI tendrá un plazo de 60 días corridos para emitir el acto de determinación. El incumplimiento de dicho plazo implicará las siguientes consecuencias: a) el acta final de inspección perderá el efecto interruptivo de la prescripción previsto en el art. 39 de Código*

La demora en el dictado del acto de determinación genera un grave problema para el contribuyente. En efecto, a partir del acta final de inspección, la DGI podrá tomar medidas cautelares (embargos, intervenciones de caja, etc.) y sin embargo el contribuyente todavía no podrá empezar el proceso tendiente a agotar la vía administrativa que lo habilite a llevar el caso al TCA.

Cuando el grupo inspectivo termina la auditoria, comunica su resultado al contribuyente. Si éste no está de acuerdo con el mismo y decide no pagar, porque entiende que la deuda señalada es ilegítima, el expediente se eleva a jurídica para que se tomen las medidas cautelares del crédito tributario. La declaración del contribuyente de no consentir la nueva liquidación de impuesto que le presenta el grupo inspectivo por considerarla no ajustada a Derecho, es uno de los elementos que utiliza la DGI para pedir medidas cautelares sobre el contribuyente y otros responsable tributarios.

La situación en la que queda atrapado el contribuyente es la siguiente:

- La inspección terminó con una deuda que el contribuyente no comparte porque considera que es ilegítima, por apartarse de lo que está establecido en la ley. Teniendo en cuenta esta posición, el contribuyente deja constancia en el acta que no reconoce la deuda.
- La DGI pide medidas cautelares contra el contribuyente, partiendo de la base de que el mismo no manifestó voluntad de pago.
- Los jueces traban las medidas cautelares sin más, sosteniendo que de acuerdo con la Constitución su análisis del caso es meramente formal y no puede analizar ni siquiera sumariamente el fondo. Argumentan que la competencia para analizar el fondo corresponde únicamente al TCA. En efecto, prácticamente en el 100% de los pedidos, la justicia concede los embargos sin entrar ni siquiera en un análisis sumario del fondo de los asuntos.
- La DGI demora el dictado del acto de determinación, que habilita al contribuyente a iniciar el procedimiento administrativo recursivo, que le permite agotar la vía administrativa para poder llegar al TCA.

La inexistencia de plazos para terminar la inspección y para dictar el acto de determinación luego de terminada la inspección, violan los derechos del contribuyente a tener certeza jurídica, y lo hacen rehén de una situación de indefensión. En España, esto se solucionó mediante el establecimiento de un plazo de 12 meses dentro de los cuales la Administración tiene que terminar la inspección y emitir el acto de determinación. En Chile, el plazo es de 6 meses para terminar la inspección y dentro del plazo de un año del inicio de la inspección debe dictarse el acto de determinación.

Tributario y b) la DGI no podrá reclamar el cobro de multas y recargos de los impuestos impagos detectados en el período inspeccionado.

3. Posibilidad de convenir el pago de los montos reclamados en cuotas aún cuando el contribuyente decida presentar recursos administrativos y prohibición de exigir renunciaciones a derechos.

En la esfera de DGI, no existe la posibilidad real de que el contribuyente efectúe un convenio de pago de la deuda en cuotas y pueda recurrir al TCA. Tampoco existe la posibilidad de que el contribuyente acepte algunos de los puntos planteados y decida recurrir el resto.

En materia de BPS, es posible efectuar convenios de pago de los adeudos reclamados manteniendo el contribuyente el derecho a recurrir la determinación de deuda.

Debería regularse expresamente la posibilidad de que el contribuyente tenga el derecho de pagar la deuda determinada al contado o en cuotas y conserve su derecho a recurrir la determinación realizada.

Otro de los aspectos cuestionables del proceso administrativo es la costumbre de la DGI de exigir las renunciaciones a los derechos de los contribuyentes o el reconocimiento de deudas en los cierres de inspección. Frente a esta situación, debería prohibirse a la DGI, exigir renunciaciones de derechos a los contribuyentes en el marco de inspecciones⁵.

4. Obligación de los jueces de analizar el fondo del asunto

Es necesario 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 DGI en la resolución que acompaña el pedido de medidas cautelares. Asimismo, la DGI debe adjuntar en todo caso el expediente que sustenta su pedido.

Debe establecerse, que una vez que el juez decreta las medidas cautelares, nace para la DGI 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, la DGI solo podrá pedir estas medidas cuando el acto de determinación esté firme y pueda iniciar el proceso ejecutivo.

5. Derogación de la facultad de DGI de negar el certificado único

Sin el certificado único la mayoría de las empresas no pueden seguir trabajando. La DGI entiende que puede suspender el certificado casi por cualquier razón y la mera amenaza de hacerlo paraliza a cualquier contribuyente.

⁵ El TCA ya ha declarado nulas estas renunciaciones en varias sentencias: Sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 444/005 de 16 de noviembre de 2005 y N° 80/006 de 15 de febrero de 2006.

La facultad de negar el certificado de estar al día en el pago de impuestos solo corresponde, una vez que exista sentencia final del órgano jurisdiccional encargado de resolver las controversias entre la DGI, o en caso de que existe un acto de DGI no recurrido.

6. Establecer una vía expeditiva para devolver lo cobrado indebidamente a la DGI. No puede suceder que luego de 6 años de litigio quien pagó para evitar los problemas de embargos reciba el monto pagado 6 años después y sin actualización.

Los contribuyentes deben tener derecho a que se les devuelva lo pagado indebidamente en una vía expeditiva y con los reajustes e intereses correspondientes. Para ello se propone modificar la forma en la que se realiza la devolución del pago de lo indebido, estableciendo:

- Que no es necesario agotar la vía administrativa para reclamar ante la Justicia lo pagado indebidamente por el contribuyente.
- Que las cantidades pagadas indebidamente devengarán intereses a las tasa media de mercado y reajustes por IPC desde el día del pago hasta la devolución o compensación. En materia de BPS la ley N° 16713, en su art. 179 establece para dicho organismo el reajuste por IPC por las sumas cobradas indebidamente.
- Que el plazo de caducidad de 4 años establecido en el art. 77 del Código Tributario se suspende cuando se inicia la acción de nulidad contra el acto administrativo en base al cual el contribuyente debió pagar su impuesto. El acto administrativo, puede ser un acto de determinación o la resolución de la consulta en la que se establece que el contribuyente está obligado a pagar el impuesto.

7. El uso de la fuerza pública debe ser precedido de la orden de un juez.

8. En resumen: Todas estas medidas solo buscan compensar aunque sea parcialmente el desequilibrio cada vez más acentuado entre los contribuyentes y la administración fiscal. Debe tenerse en cuenta que los niveles de evasión actuales son iguales o menores a los países europeos pero el sistema de defensa del contribuyente sigue siendo deficitario. En consecuencia es necesario que la legislación intente convertir la relación actual de poder que existe entre el Fisco y el contribuyente en una relación de derecho.