



PARLAMENTO
DEL URUGUAY

CÁMARA DE REPRESENTANTES

Secretaría

DIVISIÓN PROCESADORA DE DOCUMENTOS

Nº 1546 de 2023

Carpetas n.º [3569](#) de 2023

Comisión de Hacienda

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE
A LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Regulación

Versión taquigráfica de la reunión realizada
el día 27 de setiembre de 2023

Preside: Señor Representante Gustavo Olmos.

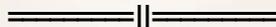
Miembros: Señores Representantes Bettiana Díaz, Álvaro Lima, Gonzalo Mujica, Álvaro Perrone, Marcos Portillo, Iván Posada, Conrado Rodríguez, Sebastián Valdomir y Álvaro Viviano.

Invitados: Por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios: Dr. Gianni Gutiérrez, Presidente; Dr. Andrés Hessdöfer, Vicepresidente, y Dr. Mario Ferrari, Consejero-Orden Abogados.

Por el Colegio de Abogados del Uruguay: Dr. César Pérez Novaro y Dra. Addy Mazz, exprofesores titulares de Derecho Financiero, grado 5, Udelar.

Por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay: Cra. Sol Andrade, Presidente; Cr. Jorge Visca, Secretario, y Cr. Wilington Pardo, asesor.

Secretaría: Señor Eduardo Sánchez y señora Patricia Fabra.



SEÑOR PRESIDENTE (Gustavo Olmos).-Habiendo número, está abierta la reunión.

Continuamos con el tratamiento del [proyecto](#) de ley que se está analizando en esta Comisión: "Derechos y Garantías de los Contribuyentes Frente a las Administraciones Tributarias".

Es un gusto recibir a la delegación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, integrada por el doctor Gianni Gutiérrez, presidente; el doctor Andrés Hessdörfer, vicepresidente, y el doctor Mario Ferrari, consejero por el Orden de Abogados.

La idea es escuchar la opinión del Instituto, más allá de que ya nos hicieron llegar un material que mucho agradecemos.

SEÑOR GUTIÉRREZ (Gianni).- Señor presidente de la Comisión de Hacienda, diputado Gustavo Olmos; señor vicepresidente, diputado Gonzalo Mujica, y demás integrantes representantes nacionales: en nombre del Instituto agradecemos a la Comisión la invitación 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 denominado "Derechos y Garantías de los Contribuyentes Frente a las Administraciones Tributarias".

A continuación haremos un informe verbal resumido. Hicimos un [informe](#) más extenso, que trabajamos en el contexto del Instituto, cuyas versiones en papel y digital ya han sido entregadas a la Secretaría.

Voy a comenzar realizando un comentario general del proyecto; posteriormente, los doctores Hessdörfer y Ferrari analizarán algunos aspectos de particular importancia, que entendemos que están siendo felizmente regulados.

El año pasado, en oportunidad de celebrar los setenta años del IUET, destacamos los dos grandes pendientes del sistema tributario uruguayo: uno es la modernización del sistema de resolución de conflictos entre el contribuyente y la administración fiscal, modernización que se podría extender al resto de los administrados, pero específicamente tenemos un problema en ese proceso de resolución de controversias; y el segundo, la elaboración de una carta de derechos del contribuyente que logre un equilibrio adecuado entre los derechos de los contribuyentes y las facultades de la Administración.

Con respecto al primero nos esperamos por la reforma que estaba siendo analizada en la rendición de cuentas, agregando juzgados por debajo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y también nos desilusionamos cuando vimos que, otra vez, probablemente el proyecto naufragaría.

En cuanto 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 veinte 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 y multar al que no colabora. Los derechos del contribuyente no han sido tomados en cuenta, salvo con tibieza, en alguna norma de carácter aislado o de escasa incidencia práctica.

Entonces, conscientes de esta necesidad, no solo en Uruguay, sino a nivel regional, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario -institución de la que somos parte-, en oportunidad de realizar su congreso en Uruguay en 2018, lanzó una carta

modelo de derechos del contribuyente. Dicho documento modelo -cuya copia también vamos a dejar a 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 esos derechos que ustedes van a encontrar en esa carta modelo que dejaremos para la Comisión están expresamente recogidos en el texto del [proyecto](#) de ley llamado "Derechos y Garantías de los Contribuyentes Frente a las Administraciones Tributarias", que está a estudio de esta Comisión.

No obstante, es necesario dejar claro que los derechos del contribuyente existen con independencia de que se los incluya o no en una carta de derechos, cualquiera sea su jerarquía jurídica. Los derechos de los contribuyentes en Uruguay tienen sus raíces en la Constitución, 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 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, con buen tino, es exponerlos claramente, reglamentarlos y volverlos efectivos. En algunos casos, lo innovador es la forma en que se van a aplicar, o sus efectos, pero en caso de aprobación la aplicación 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 del contribuyente de rango legal. La práctica administrativa demuestra que existe poca conciencia en el actuar de las administraciones tributarias sobre el respeto de los derechos del contribuyente. Vale decir que partimos de una situación de desigualdad fáctica.

Debe señalarse que la carta proyectada se enfoca exclusivamente en los derechos del contribuyente, pero no por desentender a la administración tributaria, sino apenas para procurar recomponer el equilibrio en el 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, de 2003 -nadie lo duda-, fue un éxito en materia de política de Estado; produjo un cambio positivo. Era necesario el fortalecimiento de la administración fiscal, pero en este tiempo que nos toca vivir es necesario equilibrar ese relacionamiento entre la Administración y los contribuyentes, generando una toma de conciencia respecto de los derechos de los contribuyentes.

El proyecto de ley a estudio servirá para compilar, explicitar y reglamentar los derechos de los contribuyentes que ya existen 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 hacer una expedición e incursionar en toda la legislación para saber cuáles son los derechos y, después, estar sujetos 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 jurídica tributaria pase a ser una relación más de facto. La recaudación para el bien común -nadie lo niega- 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 es que por sí mismo no implica la necesidad de nuevas asignaciones presupuestales, que es el problema que tenemos con la reforma del TCA. En este caso, no es necesaria una erogación del Estado para reconocer los derechos de los contribuyentes; no crea nuevas divisiones ni afecta la carga de trabajo; reglamenta lo que en los hechos ya debería cumplirse.

Un contribuyente desconforme, que vive el resultado de una 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 generarán dificultades de legitimidad. Es cierto que la administración fiscal siempre ha entendido que no es necesaria la carta, porque ya existe un compendio de normas que protege al contribuyente.

El IUET, por el contrario, reitera 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 distribución de las cargas públicas en el Uruguay.

¿Por qué es necesaria la carta de rango legal? Porque teniendo los derechos del contribuyente rango constitucional solo la ley puede reglamentarlos. En segundo lugar, porque las facultades del Fisco tienen rango legal; están establecidas en los artículos [68](#) y [70](#) del Código Tributario y otras normas que se han venido dictando por aluvión en los últimos veinte años. Por tanto, es necesario que los derechos del contribuyente estén reconocidos en una norma de rango legal para evitar esas 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 una ley. Por eso es importante que los derechos estén en una ley -no en un decreto-, ya que les va otorgar más firmeza y perdurabilidad. Entonces, creo que la oportunidad para la aprobación de esta carta no solo es muy buena, sino que también es necesaria y va a solucionar problemas que, en algún momento, le van a quitar legitimidad al sistema tributario uruguayo.

Finalmente, quiero decir que no es una innovación de Uruguay -hemos estado repasando a nivel de derecho comparado- el hecho de que la carta esté recogida en una ley. Hay un informe del Observatorio Para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes, a nivel de derecho comparado, llevado adelante por la IBFD (*International Bureau of Fiscal Documentation*), que establece 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. Por tanto, en definitiva, esta norma proyectada no se trata de una innovación de Uruguay, sino más bien de una necesidad de su Estado de derecho.

Pediría que se le otorgara la palabra al doctor Andrés Hessdörfer, que va a analizar algunos de los derechos contemplados en la norma.

SEÑOR HESSDÖRFER (Andrés).- Hago extensivo el agradecimiento a la Comisión por recibirnos hoy.

Siguiendo con la línea de lo planteado por el doctor Gianni Gutiérrez, en este espacio simplemente haré un pequeño repaso de los derechos contenidos en el proyecto normativo.

Quiero, además, comentarles o dejar plasmado que, en realidad -como bien se dijo previamente-, todos ellos responden a principios o normas constitucionales que ya los consagran. La carta vendría a ordenar, dar una regulación y a erigir en rango legal sobre todo aquellos derechos que hoy en día constituyen prácticas administrativas, tal como veíamos en comparecencias de organismos recaudadores en las que, por ejemplo, se hacía referencia a los tiempos de inspección que se cumplirían en los términos de este proyecto de ley, que habla también de su racionalidad, pero que al elevarlos al rango legal da otro tipo de firmeza y garantía a los contribuyentes.

La doctrina, tanto a nivel latinoamericano como internacional, reconoce una serie de derechos esenciales de los contribuyentes que están debidamente recogidos y compendiados en esta carta. Hablábamos, por ejemplo, del derecho a un trato amable y cordial, que figura en el punto número 1) de la Carta del Contribuyente, preparada por la propia Dirección General impositiva hace algunos años; el principio de inocencia -contenido en los literales A) y B) del artículo 2° de la Carta-, en el que se reconoce el derecho del contribuyente a ser reconocido como un contribuyente cumplidor hasta que se demuestre lo contrario. Esto deriva de la Constitución y del Pacto de San José de Costa Rica, del cual Uruguay es parte.

El [Pacto de San José de Costa Rica](#) consagra en forma expresa el debido procedimiento en materia tributaria como parte del derecho al debido proceso. Además, por jurisprudencia, la Corte Interamericana de Derechos Humanos reconoce la plena aplicabilidad de este principio de inocencia, que normalmente se asocia a la rama Penal y también a la rama sancionatoria administrativa, como lo es en el caso del Derecho Tributario en el que un procedimiento de auditoría o fiscalización no solo puede terminar en la determinación de adeudos tributarios propiamente dichos, sino también en la imposición de sanciones pecuniarias y, en algunos casos, penales.

Como parte del derecho al debido proceso establecido en los artículos [12](#), [18](#) y [66](#) de la Constitución de la República, el proyecto también establece el derecho a estar asesorado permanentemente durante el proceso de auditoría o fiscalización. El hecho de estar asesorado asegura o brinda al sujeto pasivo objeto de una auditoría la posibilidad de contar con todos los elementos de análisis, defensa y demás desde el inicio -como está previsto en la carta- hasta el final del proceso de auditoría. En general, está fuera de discusión el derecho a estar asesorado, que en el ámbito tributario podría ser tanto por el asesor contable como por el asesor legal. Hay jurisprudencia del TCA reciente -de un caso tributario local- en la que se recalcó la importancia de estar asistido por un abogado, y no solamente por contadores. El proyecto tiene la bondad de regular el derecho a estar asistido desde el inicio. En la práctica, muchas veces sucede que la llegada o la intervención del profesional de confianza del contribuyente no se da en la etapa inicial del procedimiento, sino luego de desarrolladas algunas actuaciones. Creemos que lo consagrado en el literal D) del artículo 2° del proyecto es una solución muy interesante, y es muy importante que eso quede expresamente sentado.

Eventualmente, el documento que les dejamos contiene algunas sugerencias; creemos que puede ser regulado qué implica o cuánto debe esperar, por ejemplo, la administración tributaria por la presencia del asesor de confianza de ese contribuyente fiscalizado, es decir, si se puede establecer un límite temporal para la espera, porque tiene sentido que no entorpezca o no permita el desarrollo normal de una inspección; se puede habilitar la presencia aunque sea por medios telemáticos de manera de poder hacer preguntas, orientar a su cliente, controlar la producción de prueba que se dé en ese momento, etcétera.

El proyecto también regula expresamente lo que la dogmática ha señalado como el principio de publicidad o el derecho a ser informado, que rige en general todo procedimiento administrativo y a través de distintos pasajes de la Carta de Derechos y Deberes del Contribuyente; por ejemplo en el literal B) del artículo 2° y el artículo 3°, se establecen una serie de obligaciones para la administración, como por ejemplo, dar conocimiento al particular sobre el tipo de proceso al que está siendo sometido, la orden de inspección dictada por el jerarca competente -o sea que debe exhibirse-, los períodos que serán auditados, los tributos que eventualmente serán auditados; en fin, toda una serie de elementos que hacen al debido procedimiento administrativo y que permiten al contribuyente conocer el alcance del proceso al que está siendo sometido. Muchas veces puede tratarse de un proceso por el que, por ejemplo, no se le está solicitando al sujeto información como contribuyente, sino como posible tercero; al amparo del literal E) del artículo 68 del Código Tributario, la administración puede solicitar información a terceros. Todo eso es información que el contribuyente o el sujeto pasivo debe tener desde el inicio de la inspección; así lo consagra también la carta como parte del derecho al debido proceso.

En cuanto al derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho a no autoinculparse, es parecido al principio de inocencia; claramente es un principio de raigambre constitucional muy conectado a todo lo concerniente a la materia penal y sancionatoria. Insisto: la materia tributaria puede terminar en consecuencias punitivas o sancionatorias para el contribuyente, por lo que su plena aplicabilidad en este tipo de procedimientos es determinante.

Más allá del reconocimiento constitucional del derecho a no declarar contra sí mismo, recientemente, en los últimos cinco o seis años, este ha sido objeto de jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que a partir del año 2017 lo reconoció como un derecho aplicable en materia tributaria. Luego, por los años 2019 y 2020, hubo algunos fallos que restringieron un poco el ámbito de aplicación. Digo esto para marcarles que por más que hay muchas cuestiones consagradas constitucionalmente también están sujetas a la interpretación de las partes, de la jurisprudencia, por lo que el hecho de regularlas en una ley da mayor certeza a todas las partes. De hecho, un fallo bien reciente, de este año, la Sentencia N.º 410, de 2023, del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, reconoce nuevamente la aplicabilidad del derecho constitucional del contribuyente a no declarar en contra propia, o sea que la administración podrá procurar los medios de prueba a través de otras herramientas o instrumentos legales que tiene.

El contribuyente no solamente tiene derecho a no declarar en contra propia, sino que existe la consecuente obligación por parte del Fisco a ser informado respecto a que tiene tal derecho y a que cualquier declaración que realice puede ser utilizada en su contra -lo que se conoce a nivel internacional como las advertencias Miranda, por un caso que se dio en Estados Unidos al final de la década del sesenta, Miranda contra Arizona, cuyo proceso penal judicial fue anulado por no habersele advertido al imputado que tenía derecho a no declarar contra sí mismo-, así como que tiene derecho a consultar con un abogado y en caso de que no tenga asesoramiento el Estado se lo debería proveer en forma gratuita. Sin eso, la confesión no es válida.

En esta última sentencia que refería, el TCA sí hace un pequeño matiz que es importante mencionar. Dentro de la aplicabilidad o el alcance del derecho a no autoincriminarse establece que las declaraciones obtenidas en violación de este principio no son válidas a los efectos del procedimiento, sin perjuicio de que de por sí no anulan la totalidad del proceso si se hubiesen podido obtener otros mecanismos de prueba que

llegaran a la misma conclusión. Creo que la carta tiene esa bondad de aterrizar la aplicación de este principio y establece cómo hacerlo en materia tributaria.

En cuanto al derecho de reserva de la información suministrada, nosotros contamos con el artículo [47](#) del Código Tributario que establece el secreto de las actuaciones; la Carta de Derechos y Obligaciones del Contribuyente consagra como principio esa obligación de la administración de proteger el correlato del contribuyente cuando debe desnudar toda su intimidad comercial, de negocios, personal, de ingresos, etcétera, frente a la administración tributaria; por lo tanto, esa información tiene que ser protegida. Un elemento que agrega la carta, que existe en otros países y que Uruguay no lo tenía regulado expresamente, por lo menos en materia tributaria, es el derecho del contribuyente a conocer la información que la administración tributaria tiene sobre él, lo que en otros países se denomina el *habeas data* tributario.

Esto es importante porque cada vez llega más información a la administración tributaria no por procesos específicos de fiscalización, sino por reportes de tipo automático, como información sobre pago de cuotas de colegio, de clubes deportivos, información de cuentas bancarias en algunos casos, consumo con tarjetas de crédito. Entonces, el contribuyente debería tener derecho a conocer qué datos tiene la administración a su respecto a los efectos de su control y de rectificar si hay errores. A nivel de jurisprudencia comparada se han dado casos en los que la administración tributaria llevó adelante procesos de determinación o de fiscalización en base a información recibida que no era correcta. Eso no es responsabilidad de la administración ni del contribuyente, pero una buena forma de asegurar que estos procesos se lleven a cabo de buena manera es que cada uno pueda controlar y hacer las correcciones pertinentes, aportando pruebas, por supuesto, sobre la información que la administración tiene en su poder. Hoy eso no lo tenemos regulado en forma expresa, más allá de un derecho general de *habeas data* que establece la [Ley de Datos Personales](#).

Vinculado con el asesoramiento voy a tocar dos puntos que de alguna manera tienen relación con algo ya mencionado, como el derecho consagrado expresamente en la carta a que el contribuyente esté presente y asesorado en el proceso de producción de prueba y en el procedimiento administrativo. Por ejemplo, si la administración tributaria va a interrogar a un tercero para obtener información relevante respecto a la fiscalización de un contribuyente, este puede estar presente y asistido, como establece el proyecto, por su profesional de confianza, porque eso le va a permitir formular repreguntas, pedir aclaraciones y garantizar el principio de contradicción en la producción de la prueba. Es decir que no solamente debe estar presente la administración, parte interesada en el proceso como acreedor del tributo junto con el tercero consultado, sino que quien en alguna medida va a sufrir las consecuencias de ese proceso inspectivo puede estar ahí para controlar la producción de la prueba. Es importante mencionar que este punto está consagrado a nivel reglamentario en el artículo [71](#) del Decreto N.º 500, de 1991, y es aplicable a la materia tributaria.

Volviendo al comentario que hizo el presidente al comienzo de su exposición, creemos que elevar estos principios y derechos al rango legal da otra certeza y firmeza para asegurar su debido cumplimiento.

El último tema que quiero mencionar, porque ha sido objeto de controversias, es el relativo al secreto profesional: su plena aplicabilidad a todas las partes involucradas en el proceso está fuera de discusión. Sin embargo, en materia tributaria, el proyecto recoge de muy buena manera algunas particularidades del secreto del abogado respecto a la defensa de su cliente. En primer lugar, refiere a que el asesor tributario es quien está sujeto a secreto, o sea que podría alcanzar no solo al abogado, sino también al contador.

El texto está inspirado en normas ya existentes en Uruguay, en particular en la ley de lavado de activos, por lo cual es una solución conocida y puede funcionar de muy buena manera.

El proyecto también cumple con dejar en evidencia que el secreto profesional no es un derecho del profesional, sino una obligación que tiene frente a su cliente, por un derecho constitucional que tiene el cliente al debido proceso y a la no autoincriminación. O sea que acceder vía solicitud de información de terceros a los secretos que una persona confesó a su profesional, en definitiva sería una forma de vulnerar ese derecho a no autoincriminarse. Por lo tanto, insisto en que a nivel de los asesores tributarios -contadores o abogados-, toda la información que tengan sobre su cliente vinculada al asesoramiento, al control de su situación jurídica y a la asistencia en la defensa, tiene que estar protegida, estrictamente, por el secreto profesional.

A continuación, si se me permite, cedería la palabra al doctor Mario Ferrari para que se refiera al resto del articulado.

SEÑOR FERRARI (Mario).- Buenos días. Muchas gracias por recibirnos.

Continuando con la enumeración que estaban haciendo los colegas sobre las disposiciones que nos parecen más interesantes de este proyecto de carta de derechos de los contribuyentes, nos vamos a referir a los efectos que tiene la sentencia anulatoria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, cuando esta anula por razones de forma.

¿Cuál es el problema aquí? Básicamente, si tomamos en cuenta una actuación inspectiva desde el inicio, y hasta la sentencia anulatoria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, podemos decir que, habitualmente, no transcurren menos de siete años. Lo que ocurre usualmente cuando se llega a esa instancia -no en todos los casos, pero sí en muchos- es que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo anula o preanula por razones de forma. Por ejemplo, porque la administración tributaria no otorgó debidamente una vista, porque no admitió una prueba que había ofrecido el contribuyente válidamente, o bien por razones sustanciales que hacen que algunos criterios insertos en la liquidación sean considerados legítimos o ilegítimos por el Tribunal; pero esto es inescindible en un número, con lo cual hay que reenviar todo para que la administración tributaria reconstruya el procedimiento administrativo desde el momento en que se produjo la nulidad o desde el principio, en caso de que se trate de una cuestión sustancial.

A nivel de la Dirección General Impositiva, la Ley N.º [18788](#) contiene una solución muy justa, y es que durante el plazo de esa recomposición -que luego llevará a un nuevo acto administrativo susceptible de ser recurrido y de ser nuevamente procesado ante el TCA, o sea, siete años más- no se apliquen recargos por mora, es decir, que no se penalice a quien, en definitiva, ya ha sido perjudicado por ese actuar ilegítimo de la administración.

Como dije, eso está establecido en la Ley N.º 18788, y el artículo 10 del proyecto propone extenderlo a todas las administraciones tributarias, lo que nos parece lógico, particularmente en el caso del Banco de Previsión Social por temas cuantitativos, pero también eventualmente a otras administraciones tributarias.

Ahora voy a referir a un punto muy importante, que es el de la duración de los procedimientos inspectivos.

Cuando un contribuyente está sometido a un procedimiento inspectivo, de por sí, tiene cierto perjuicio -un perjuicio justo, porque implica colaborar con la administración fiscal-, ya que tanto él como su personal y sus asesores deben dedicar tiempo para cumplir con los distintos requerimientos de la administración tributaria. Además, esos

requerimientos no necesariamente se cumplen en un solo momento, sino que se prolongan en una serie de eventos que se suceden en el transcurso del tiempo, se mantienen conversaciones, se hacen observaciones, etcétera.

Además de ese tiempo, de estos costos de cumplimiento -podríamos incluirlos en ese concepto- que asume el contribuyente, está la incertidumbre jurídica de cómo va a terminar esto -"Estoy sometido a una inspección; tengo que hacer una provisión contable: si voy a vender la empresa, quién la adquirirá y cómo terminará todo esto"- y no puede ser que no exista un límite temporal. Eso no hace al Estado de derecho: no puede ser que las inspecciones demoren más de un año, que es un término absolutamente razonable. Inclusive, el Banco de Previsión Social dijo ante esta Comisión que lo cumple adecuadamente, y consideramos que la Dirección General Impositiva también debería poder hacerlo. Si no fuera así, deberá realizar las inspecciones que esté en condiciones de realizar en términos temporales adecuados, o abstenerse de hacerlas. Ahora, el contribuyente no puede tener eternamente -o casi eternamente- una espada de Damocles a la espera de que la administración emita un acta final de inspección, que es una liquidación meramente preliminar.

En ese sentido, el proyecto, en muy buena forma, limita temporalmente el plazo, desde el inicio de la inspección hasta el acta final de inspección, a un tope de doce meses. Eso nos parece muy adecuado y encomiable; existe en todas las cartas del contribuyente que se han citado aquí, y hace al principio de tener una resolución en un plazo razonable, que es un derecho individual reconocido implícitamente en nuestra Constitución y a nivel de derecho comparado en forma muy amplia.

El segundo lapso que hay que distinguir es el que va desde el acta final de inspección hasta el acto de terminación tributaria, que fija la posición, la pretensión fiscal de la administración; no es el que culmina la inspección, sino aquel con el que la administración decide internamente: "Tú, Juan, debes tanto; esta es mi posición. Si quieres, puedes recurrirla". Ese lapso, a veces, demora aún más que la inspección. Es cierto que en el ínterin hay una oportunidad de defensa del interesado y de evacuar una vista previa, pero a veces demora dieciocho meses, es decir, un tiempo que realmente es insostenible.

Aquí hay un agravante a la incertidumbre que ya hemos manifestado y a los costos de cumplimiento que siguen produciéndose. En esta etapa, si el contribuyente ya ha resuelto controvertir el criterio de la administración, no necesariamente se le está imputando la omisión de una infracción; puede ser -y en la mayoría de los casos lo es- simplemente una discrepancia en cuanto al plazo de amortización de determinado bien; a si un pasivo es deducible; a si la exoneración incluye o no tales actividades o tales bienes. En fin, un contribuyente cumplidor puede tener discrepancias con la administración tributaria y eso no debe verse en sí mismo como un defecto del contribuyente: es el ejercicio legítimo de su derecho.

A este problema de incertidumbre se agrega que en esa etapa el contribuyente ya pagó bajo protesto; o quiere controvertir porque si no lo van a embargar preventivamente -o ya está embargado- o, en el mejor de los casos, ha dado fianza o aval, que también tiene sus costos. Entonces, decimos que esta extensión temporal también debe ser limitada y el proyecto la limita muy bien, a un lapso máximo, si no me equivoco de diez meses adicionales, lo cual es absolutamente razonable y lo pueden cumplir las administraciones tributarias sin ningún tipo de problemas. Estos dos aspectos de la limitación temporal nos parecen sumamente importantes.

Luego está el tema de los certificados de estar al día con la administración tributaria, que son muy importantes para las empresas y, en muchos casos, también para

las personas físicas. El hecho de que el contribuyente pueda ejercer su controversia con el fisco no puede estar supeditado a que este le emita, o no, un certificado. El certificado solo indica que el contribuyente está cumpliendo, no que no tenga una discrepancia o una controversia con la administración tributaria. Además, muchas veces estos certificados se suspenden por el mero incumplimiento de cuestiones formales. En la práctica, muchas veces la administración, en el marco de una inspección, le pide cierta prueba al contribuyente y le da tantos días para aportarlas, y le dice: "Si no me las das te suspendo el certificado". Eso a veces es un acto administrativo implícito que ni siquiera se emite por escrito; simplemente, alguien aprieta un botón en algún lado, lo que equivale a decir: "Dame las cosas, y si no recurrí y pleiteé durante siete años ante el TCA".

El literal O) del artículo 2º del proyecto establece muy bien que esto debe estar acotado a ciertos cumplimientos; básicamente, lo que se exige para negar el certificado es que al menos exista un acto administrativo firme, es decir, un acto de determinación tributaria que no haya sido recurrido, o que, habiéndolo sido, el recuso haya sido desestimado.

En ese sentido, como IUET queremos hacer algún agregado, porque lo que puede suceder es que el contribuyente, luego de agotada la vía administrativa, recurra ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Entonces, ampliamos que el certificado tampoco podrá ser negado si el contribuyente, habiendo un acto administrativo firme desde el punto de vista del derecho administrativo, luego lo recurre ante el TCA. En ese caso, debe esperarse la sentencia firme del TCA para negársele los certificados; esto nos parece de todo derecho y muy plausible.

Asimismo, el artículo 5º del proyecto contiene el derecho a no ser inspeccionado dos veces por el mismo período y por el mismo tributo. Es decir, luego de que el contribuyente soportó durante uno, dos o tres años toda esta situación, resulta que la administración se reserva el derecho de decir: "Bueno, pero tal vez pueda volver a inspeccionarte otra vez por lo mismo", y nos parece muy bien que eso esté limitado por razones de incertidumbre jurídica; nos parece muy bien por razones de igualdad entre las partes de la relación jurídico-tributaria. Nos parece muy encomiable que el proyecto limite esto solamente a los casos en los que el contribuyente haya actuado dolosamente, ocultado dolosamente alguna información o documentación; eso es obvio, pero no para los casos normales. Es decir, luego de que la administración se ha tomado todo ese trabajo -y el contribuyente también ha colaborado en ese sentido- y emite su opinión, parece lógico que no pueda volver sobre sus pasos en algún momento -no se sabe cuál va a ser- a inspeccionar lo mismo. Entonces, esta disposición del artículo 5º nos parece muy buena.

¿Qué pasa con la aplicación temporal de todos estos derechos? Como sostiene la exposición de motivos y como se ha sostenido también en nuestra propia comparecencia aquí, lo que hace básicamente esta carta de derechos del contribuyente es reconocer derechos que ya están consagrados constitucional o legalmente. No está, salvo en algunos puntos, creando nuevo derecho, con lo cual no podemos hablar en rigor de aplicación retroactiva, sino de delimitación o de aclaración de derechos que ya existen.

En aquellos casos en los cuales el proyecto innova, se trata de innovación en materia de normas de derecho tributario formal, o sea, normas de derecho procedimental, donde el principio que rige, en general -igual que en el derecho procesal-, no es el de la irretroactividad, sino el de la aplicación inmediata, es decir, rige aun para los procesos o procedimientos en curso. ¿Por qué? Porque no son normas materiales; no tiene sentido hablar aquí de irretroactividad. Sin perjuicio de que pueda flexibilizarse la aplicación para inspecciones iniciadas a partir de la vigencia de la ley en algunos puntos, no podemos

hablar de irretroactividad, no debemos hablar de irretroactividad, porque el proyecto no está consagrando ninguna retroactividad.

Nos tomamos el atrevimiento de hacer dos sugerencias adicionales a lo que plantea el proyecto.

Una es qué sucede cuando el contribuyente quiere recurrir -porque si no, le pueden pedir una medida cautelar ante el Poder Judicial-, pero no tiene dinero para pagar la totalidad del tributo bajo protesto, ni tampoco la posibilidad de tomar una garantía. ¿Puede hacer un convenio de facilidades y recurrir igualmente? La Dirección General Impositiva se niega a esto y, entonces, si uno quiere celebrar un convenio de facilidades, necesariamente, tiene que consentir el acta final de inspección y consentir luego el acto de determinación que le sucederá. Este es un grave atentado al principio de tutela jurisdiccional efectiva, por lo cual nosotros estamos sugiriendo -en un texto que por razones de tiempo no quiero leer pero está en el informe- que el acceso a las facilidades que prevé el Código Tributario no puede ser negado so pretexto de que el contribuyente controvierte y recurre eventualmente la posición de la administración tributaria.

Finalmente, lo que refiere a medidas cautelares es un poco la llave del problema. Lo que ocurre muchísimas veces es que si el contribuyente -reitero- no paga bajo protesto o no establece un aval, la administración sistemáticamente pide medidas cautelares al juez civil, que van contra el contribuyente, pero también contra sus representantes, contra sus directores, contra una amplia gama de personas, y la verdad es que los jueces civiles, que debieran analizar esto cuidadosamente, parten de la base de que la administración tiene razón, hasta que el contribuyente se defienda.

Lo que planteamos son dos cosas: básicamente insistimos -por vía de la modificación del artículo [87](#) del Código Tributario- en que el juez no debe hacer un examen meramente preliminar y tangencial de lo que llamamos el *fumus boni iuris*, apariencia de buen derecho, o sea, la apariencia de que lo que pide la administración tributaria efectivamente es de acuerdo a derecho, sino que debe profundizar más antes de otorgar una medida cautelar.

Y establecemos también en esta iniciativa -que no integra el proyecto, sino que es un aditivo que nosotros proponemos- determinado plazo. Si el juez otorga medidas cautelares, la administración deberá emitir su acto de determinación tributaria en cuarenta y cinco días, porque si no el contribuyente está en el peor de los mundos: no puede discutir a la administración tributaria -porque la administración tributaria formalmente aun no ha emitido su posición, no ha emitido el acto determinación tributaria-, pero está sujeto a medidas cautelares.

El texto también está en el informe y no lo vamos a repetir verbalmente por razones de tiempo. Sí cabe concluir que nos parece sumamente beneficioso para el estado de derecho y para el clima de negocios en Uruguay que este proyecto se apruebe, con las modificaciones que puedan introducirse -siempre que sean justas-, porque sería un gran paso en el respeto al derecho de los contribuyentes que, en definitiva, es el respeto a la persona humana; los contribuyentes son personas, cualquiera sea la forma jurídica que adopten, y este proyecto, en definitiva, protege los derechos de la persona, protege los derechos humanos.

Acá terminamos nuestra presentación.

SEÑOR PRESIDENTE.- La Mesa aclara que tenemos el [informe](#) escrito, que contiene veintitrés hojas y está bien detallado.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- En primer lugar, quiero agradecer la presentación del Instituto; ha abundado y profundizado mucho más de lo que uno sabe de estos temas, porque uno se mueve por la demanda de la sociedad, que recibe a través de sus representantes, de sus organizaciones, etcétera, pero escuchando a los profesionales que se ocupan específicamente del tema se va redondeando más la idea de que es necesario legislar en este rubro.

Ustedes han hecho un aporte muy grande desde el punto de vista conceptual; además, están haciendo un aporte en cuanto a la propuesta; nos están planteando dos posibles artículos que vamos a considerar con toda atención.

Creo que lo importante es que vayamos poniéndonos todos de acuerdo en que el proyecto realmente respeta derechos que son importantes y le da a la administración, además, la posibilidad de mejorar su eficacia, que es otro elemento trascendente.

Lo que queremos lograr es un equilibrio -como ustedes lo han dicho-, donde el contribuyente tenga la posibilidad de actuar y ser respetado en su actuación civil y, al mismo tiempo, que la administración tenga también instrumentos y obligaciones para ser eficaz y eficiente en la tarea que le encomienda la Constitución y la ley. Ese es un poco el objeto del proyecto.

Simplemente quería manifestar mi agradecimiento por el aporte de la delegación.

SEÑOR REPRESENTANTE RODRÍGUEZ (Conrado).- Saludo a la delegación. Es realmente un placer escucharla. Vaya un saludo especial para el doctor Mario Ferrari; supe estar en sus clases, y espero haber aprendido algo.

Quiero hacer tres consultas. Una tiene que ver con un planteo que hizo una delegación que vino a la Comisión, que habló de la posibilidad de que no solamente se establezcan derechos y garantías dentro de esta carta, sino también que se incorporen los deberes del contribuyente. ¿Qué opinan sobre esta posibilidad, más allá de que esté en la ley y en el Código Tributario?

La segunda pregunta me parece que ya la contestaron. También alguna delegación planteó que la situación jurídica tributaria es de equidad entre la administración y el contribuyente; me gustaría, por lo menos, que se reforzara este concepto; ustedes lo han mencionado en su alocución.

En tercer lugar, alguna delegación ha dicho que no sería bueno incorporar conceptos de lo que tendría que ser el derecho penal, o penal tributario, dentro de una carta de garantías y derechos del contribuyente. Se nombraron algunos principios que están consagrados en este proyecto de ley, como el derecho a la presunción de inocencia o el derecho a no declarar contra sí mismo, que estarían dentro de ese marco del derecho penal tributario; también me gustaría saber vuestra opinión al respecto.

Por último, algo que dijo el doctor Ferrari que tiene que ver con la medida cautelar; en ese sentido, se va a hacer alguna propuesta, por ejemplo, de plazos. El doctor dijo que el juez debería profundizar en el concepto del "humo de un buen derecho". Me gustaría que se desarrolle eso y se explicita en qué consta esa propuesta que me parece importante a los efectos de la garantía de los contribuyentes.

Muchas gracias.

SEÑOR GUTIÉRREZ (Gianni).- En cuanto a los derechos u obligaciones, creo que la normativa uruguaya está plagada de obligaciones para el contribuyente. En los últimos veinte años, sumadas a las que ya tenían en el [68](#) y en el [70](#), lo único que hay son obligaciones del contribuyente; o sea, para encontrar los derechos, tenemos que

argumentar: "Este derecho surge del principio de inocencia del artículo tal y tal de la Constitución, lo cual se infiere que es aplicable acá". Existe, pero no está escrito expresamente. Obligaciones ya tenemos muchas; creo que es el momento de fijar los derechos.

SEÑOR HESSDÖRFER (Andrés).- Respecto a las obligaciones de los contribuyentes, como bien mencionaba el diputado Rodríguez, al margen de que tenemos el artículo [70](#) del Código Tributario, donde se establecen los deberes de los particulares con consecuencias específicas, la normativa posterior que se fue sancionando en los últimos años sobre información de accionistas y beneficiarios finales, información bancaria, etcétera, ya determina las obligaciones de los particulares a ese respecto y todas tienen en común que están consagradas a nivel legal: [Código Tributario](#), Ley N.º [18930](#), Ley N.º [19484](#). O sea que las obligaciones de los contribuyentes, o los deberes de los contribuyentes, ya tienen el rango que se le está queriendo otorgar a la carta. En su caso, una alternativa -que no es para la Comisión, sería eventualmente para el Poder Ejecutivo- sería hacer un texto ordenado con todas las normas de rango legal que contienen obligaciones para los particulares. Como mencionaba el doctor Gutiérrez, la gran virtud, o una de las grandes virtudes de este proyecto, es que termina aterrizando en una norma legal derechos o principios que se derivan de la Constitución. Por ejemplo: todos estamos de acuerdo en que debería aplicar la duración razonable de un proceso. Ahora, ¿cuánto es?, ¿es un año?, ¿dos años?, ¿tres meses? Hay jurisprudencia del TCA que cuestiona la duración de los procedimientos administrativos tributarios. Por eso pregunto sobre la dificultad práctica de decir: "¿Se anula el acto o no? ¿Fue demasiado? ¿Cuánto es demasiado?" La carta, como digo, aterriza a nivel legal principios y derechos que están en la Constitución pero que precisan de una argumentación o de un desarrollo argumentativo para poder hacerlos efectivos. En cuanto a obligaciones y deberes de los particulares, está todo a nivel legal.

SEÑOR FERRARI (Mario).- Con respecto a la segunda pregunta, relativa a la igualdad de las partes, vamos a ir a algunos conceptos teóricos que capaz que es bueno aterrizar. El Estado tiene la potestad tributaria, que es la potestad de crear los tributos; en ese ámbito, que es privativo justamente del Poder Legislativo, no hay una igualdad; el Estado actúa como soberano, y esa soberanía históricamente se ha ido civilizando desde el *Bill of Rights* de Inglaterra y vinculándola con el principio de representatividad. Una vez que esto se concreta, lo que hay es una obligación de origen legal, pero es una relación entre las partes -entre acreedor, fisco, deudor, contribuyente- sometida al derecho, no es una relación de poder, y esta es la óptica central donde hay que verla. Obviamente, es lógico que se le den ciertas prerrogativas a la administración en materia de facultades de inspección y control, pero eso no debe hacernos olvidar que el Estado, cuando está en esta situación, no es soberano, es acreedor de un crédito. Es un acreedor muy especial, pero es acreedor de un crédito, y cuando hay controversias en relación a la existencia de ese crédito, o a su cuantía, las partes deberían poder tener derecho a controvertirlo lo más libremente posible, como tienen las partes en un contrato.

¿Cómo se mezcla esto con el principio de no declarar contra sí mismo? Primero hay que tener muy claro, como decíamos, que una cosa es el ámbito sancionatorio y otra es el de las controversias que se puedan plantear en relación a la aplicación de la norma tributaria material. A veces hay un cierto sesgo -que involuntariamente se introduce- en el sentido de que los contribuyentes que controvierten son aquellos que han cometido infracciones fiscales o son defraudadores. No; esto se da con contribuyentes que tienen simplemente discrepancias en cómo se aplica la ley. Ahora bien, no es menos cierto que los procedimientos inspectivos pueden, eventual o potencialmente, derivar en el ámbito penal, y lo que plantea el proyecto es que en ese sentido existe el derecho a no

autoincriminarse. Existe también el deber de colaborar con la administración fiscal. Estos derechos y deberes, de alguna manera, deben ser conjugados, pero debe prevalecer, en los casos en que exista potencialmente una imputación de tipo infraccional o de tipo penal, el derecho a no autoincriminarse y que el no declarar contra sí mismo no implique un perjuicio en el juzgamiento de esa persona; es decir, que se tome, simplemente, como el ejercicio de un derecho. Creemos que el proyecto resuelve esto muy sabiamente porque, básicamente, lo conecta con el actuar de la administración en materia sancionatoria. Nótese que, además, acá la administración es acreedora y potencialmente sancionadora del sujeto. Esto es muy importante, porque no pasa en una relación contractual donde hay una obligación precisamente de tipo contractual; acá hay un acreedor que, además, puede sancionar desde el punto de vista infraccional a la persona. Nuestro sistema -tal vez sería lo ideal- no bifurca un procedimiento encaminado a la liquidación, a la determinación tributaria, de aquel procedimiento sancionador encaminado a establecer si corresponde o no la aplicación de infracción, como lo hace, por ejemplo, la ley de derechos y garantías del contribuyente español que sería, tal vez, un paso ulterior. Nosotros tampoco queremos introducir demasiadas cosas al proyecto porque lo mejor es enemigo de lo bueno, pero tal vez sería oportuno que en algún momento si, a juicio de la administración tributaria, hay indicios de que además de la existencia de obligaciones tributarias impagas, existen infracciones o delitos, se le diga al contribuyente: "mire, me parece que usted va por este camino, así que vamos a bifurcar los procedimientos; seguimos con el procedimiento de gestión, y por otro lado, usted va a ir con otro equipo, no el equipo inspectivo, sino otro equipo de funcionarios que va a dilucidar si además cometió infracción". Esto sería muy importante; no lo queremos complicar, pero creo que la solución que da la carta está muy bien.

¿Qué pasa con las medidas cautelares? En nuestro sistema las decide un juez letrado en lo civil quien, obviamente, no está especializado en materia tributaria y no tiene por qué estarlo. Entonces, ese mismo juez ante el cual se plantea la responsabilidad extracontractual derivada de un accidente de tránsito, o la responsabilidad contractual porque alguien acusa a otro de no cumplir un contrato o cosas por el estilo, también es el que dispone o no la adopción de medidas cautelares. Entonces, tiene que salir del mundo del Derecho Civil, del Derecho Comercial, y acordarse de que alguna vez cursó con algún mal profesor de Derecho Tributario...

(Hilaridad)

—Y recibe expedientes voluminosos, porque le llegan los antecedentes, tiene poco tiempo para expedirse, y dice: "De este lado tengo tres, cuatro, cinco, seis o siete informes de DGI que me dicen que este contribuyente incumple y, bueno, por algo será. Por ahora voy a dar la medida cautelar y el contribuyente se defenderá o no". Esto es lo que sucede en la práctica.

Lo que establece la disposición es que el juez deberá analizar la verosimilitud del derecho y su peligro o frustración. Básicamente, lo que hace es encomiar algo que ya está implícito en el artículo 87, ponerlo negro sobre blanco y decir: No es que tú seas solamente un homologador u homologadora de lo que dice la DGI -una especie de brazo judicial de esta Dirección o del BPS-, sino que hay que ver en realidad si lo que está preliminarmente determinando la DGI -en estos casos aún no hay siquiera actos de determinación- está bien o está mal, y también si hay peligro de frustración.

En cuanto al plazo, si la DGI o el BPS entienden que la situación da -porque hay peligro de frustración del crédito- para pedir la medida cautelar, lo primero que se puede hacer es dictar rápidamente el acto de determinación tributario, que cuando quede firme le va a dar título ejecutivo, entonces, se le otorga un plazo. Si se le otorgan medidas

cautelares, perfecto, pero tiene cuarenta y cinco días para dictar este acto de determinación; no pueden pasar seis meses, un año o año y medio como ha sucedido.

SEÑOR GUTIÉRREZ (Gianni).- Quiero hacer una acotación sobre las medidas cautelares.

A veces el pedido de la DGI viene fundado de esta manera: dado que el contribuyente no reconoció, que adelantó que no va a pagar porque no está de acuerdo con la norma o que va a recurrir, corresponde la toma de medidas cautelares. Es una petición de principios; no podría funcionar de esa manera. Tendría que decir por qué está en peligro de no pagar. El hecho de recurrir, de desconocer la deuda porque no está de acuerdo, no debería fundar, por ejemplo, el pedido. En la mayoría de los casos de esos pedidos, la Justicia embarga; yo había hecho una estadística hasta el 2012 y eso sucedía en el 85 % de los casos. Eso supone embargos genéricos y de cuentas bancarias que movilizan a la empresa.

En cuanto a la igualdad de las partes, solo quiero poner un ejemplo. En el proyecto se regula muy bien la devolución de lo indebido. Un contribuyente que no paga en tiempo tiene multa por mora del 20 % y recargos que se capitalizan cada cuatro meses, es decir que se cobran intereses sobre el capital, y queda una tasa altísima.

Un contribuyente al que le reclaman algo, decide pagar porque no quiere pasar por un embargo y quiere que su empresa siga funcionando. Paga bajo protesta y gana el caso, porque el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, después de cinco o seis años le da la razón. La Administración fiscal pretende devolverle lo que pagó en certificados de crédito, sin actualización alguna -que se aplican para algunos impuestos pero para otros no- o, en el mejor de los casos -dependiendo de la situación-, le pueden dar un certificado que sea endosable y tendrá que conseguir que alguien se lo compre con algún descuento. Es una situación fáctica que está muy bien regulada en el proyecto.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia en el 2020 ha empezado con una corriente que dice que cuando el contribuyente pagó bajo protesta y obtuvo la sentencia favorable en el TCA, la Administración no puede pretender devolver en pesos flacos, porque no devuelve la misma capacidad de compra, entonces, se determinó que hay que actualizarlo por IPC. Además, dice que le corresponde el 6 % anual de interés legal, porque no pudo disponer de ese dinero. Esa es una situación de facto de desigualdad clara que el proyecto equilibra.

SEÑOR REPRESENTANTE PORTILLO URCELAY (Marcos Antonio).- Veo que la situación se plantea mayormente con la DGI y no tanto con el BPS, que en realidad no cobra impuestos. Tampoco nombraron a otros organismos.

SEÑOR FERRARI (Mario).- Se ha planteado con ambos. A veces, por cuestiones históricas se da más con unos que con otros. Es cierto que algunas cuestiones, como esto de poder controvertir habiendo suscrito un convenio de facilidades, el BPS lo permite. También es cierto que en materia de tiempo las inspecciones del BPS están siendo más breves.

SEÑOR GUTIÉRREZ (Gianni).- Pero se da cuando hay una anulación de una actuación del BPS por vicios de forma. En definitiva, el contribuyente gana, pero resulta que cuando el BPS reconstruye la deuda es el doble. Al final, por una actuación ilegítima, el BPS se "beneficia" -entre comillas- por un mayor reclamo de deuda, y eso el proyecto lo soluciona.

SEÑOR REPRESENTANTE PORTILLO URCELAY (Marcos Antonio).- Yo creo que voy a acompañar el proyecto que presentó el compañero Mujica, con las

perfecciones que pueda tener, pero el plazo es fundamental; no hay inversor que venga si no tiene claro cómo son las reglas de juego en este país.

Los números que nos informó el organismo no son los que realmente se dan respecto a actuaciones inspectivas. Lo peor es la actuación de terceros que no tienen defensa en los procesos de auditorías. Ustedes lo saben bien: se suma un tercero a un proceso de auditoría y el contribuyente no tiene cómo saberlo ni cómo defenderse del sistema. Se lo quisimos decir, pero lamentablemente -está Iván ahí, que tiene más experiencia en eso- no tuvimos la respuesta adecuada al tema.

SEÑOR PRESIDENTE.- Agradecemos a la delegación; estudiaremos el material que nos entregaron y eventualmente los volveremos a consultar.

(Se retira de sala la delegación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios)

(Ingresan a sala representantes del Colegio de Abogados de Uruguay)

—La Comisión da la bienvenida a una delegación del Colegio de Abogados del Uruguay, integrada por los ex profesores titulares de Derecho Financiero, Grado V de la Udelar, doctora Addy Mazz y doctor César Pérez Novaro, quienes harán sus comentarios sobre el [proyecto](#) "Derechos y Garantías de los Contribuyentes frente a las Administraciones Tributarias", que está a consideración de esta Comisión.

SEÑOR NOVARO PÉREZ (César).- Muchas gracias por la invitación.

En primer lugar, quiero excusar a la presidenta, doctora Laura Capalbo, porque justamente está en las circunstancias propias de un acto democrático en el Colegio de Abogados.

En segundo término, vimos que los organismos fiscales y las administraciones tributarias han hecho sus exposiciones. Nosotros hemos analizado las disposiciones y como fruto de esa revisión hemos encontrado algunos elementos que ameritan establecer modificaciones en el proyecto, para lo cual les preparamos [un texto](#) que paso a entregar, que apunta a subsanar algunas de las observaciones que realizaron. Por ejemplo, en el artículo 5° del proyecto, el BPS había observado que en el acta final de inspección se necesitaba la firma del director de fiscalización. Obviamente, eso haría que tuviera que firmar una cantidad exorbitante de actas finales. Entonces, proponemos modificar la redacción y donde dice: "por el funcionario de mayor jerarquía dentro de la división o sector competente en los cometidos de fiscalización", poner: "aprobado por el jerarca competente". Además, esto sintoniza con el concepto de acta final de inspección que recibe la doctrina -de Rafael Novoa, que hace muchos años, fue asesor letrado de la Dirección General Impositiva, y también de la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en forma firme, durante años- de que el acta final de inspección era aprobada por el jerarca del equipo inspectivo.

Nosotros entendimos que como estamos hablando para administraciones tributarias diferentes y, a su vez, personas públicas no estatales, correspondía establecer "el jerarca competente" y que sea la Administración la que establezca quién la va a firmar.

Con relación a los plazos que se establecen para la etapa inspectiva y para obtener el acto de determinación -artículo 6°-, dadas las observaciones que se hicieron en cuanto a que el contribuyente pudiere, de alguna forma, con su actividad probatoria, alargar esa parte del procedimiento administrativo, proponemos que se le agregue la siguiente redacción a modo de excepción: "Salvo que el contribuyente lo solicite en forma expresa, fundada y por escrito. En ese caso se extenderá el plazo por el período solicitado". Creemos que de esta forma se subsana la observación realizada por la DGI y el BPS.

Ahora me referiré al artículo 9°. Los organismos fiscales sostuvieron que la aplicación era retroactiva; incluso, dijeron que había una retroactividad encubierta. Nosotros entendimos que correspondía dejar absolutamente claro que las actuaciones inspectivas en curso siguen rigiéndose por las normas constitucionales, legales y reglamentarias vigentes a esa fecha. Proponemos un nuevo artículo, que sería el artículo 11, en el que se establece vigencia, cuya redacción sería: "Las actuaciones administrativas de carácter tributario en curso a la fecha de vigencia de esta ley, se regirán por las normas constitucionales, legales y reglamentarias vigentes a esa fecha".

Creemos que de aplicarse estas propuestas -que son fruto de la contradicción que muchas veces inspira a todo procedimiento, entre ellos, al administrativo-, el proyecto ganará perfeccionamiento.

También se realizaron otras observaciones que entendemos que el proyecto encara, aplicando normas que tienen superior jerarquía normativa y, por lo tanto, son plenamente legítimas. Por ejemplo, se entiende que por el literal M) del artículo 2° se pudiere cercenar las potestades fiscalizadoras de la Administración. A nuestro juicio, esto claramente no es así. Lo que hace el literal M) es repetir el Decreto N.° [500/991](#), que es la norma reglamentaria que rige preceptivamente a las administraciones tributarias. Además, lo que hace esta norma es promover la defensa del administrado. Creo que debemos detenernos en este punto, porque en esta norma existe la posibilidad de contradicción que tiene todo procedimiento administrativo y, entre ellos, el tributario. Esta posibilidad de contradicción, de hacer común la posibilidad de participación bilateral de las dos partes, se hace en interés -obviamente- del administrado pero también de la Administración. Las actuaciones que realiza la Administración en el procedimiento inspectivo son recolección de medios probatorios, y en esa recolección de medios probatorios la Administración debe proteger. A esto se le llama "inmacular la prueba". La inmaculación de la prueba es la necesidad de que los medios allegados estén libres de vicios intrínsecos y extrínsecos. Significa que la contradicción, la posibilidad de que participen ambas partes en ese diligenciamiento de la prueba, hace que el resultado quede inmaculado, y esto protege el interés de la Administración.

Por otra parte, la posibilidad de la contradicción de la defensa del administrado también va en interés de la buena administración. La buena administración es un principio recibido expresamente en la Constitución.

Entonces, podemos decir que de este enfrentamiento entre dos interpretaciones -el ejercicio del derecho de defensa de la Administración y el ejercicio del derecho de defensa del administrado- se obtienen ventajas ineludibles que hacen al ejercicio de la contradicción. Por lo tanto, entendemos que este aspecto a ser común contribuye a realizar un debate contradictorio que supone extender las garantías del proceso judicial bilateral y de igualdad de las partes respecto de cada una de las oportunidades procedimentales de defensa que se realicen en el procedimiento administrativo. Esto es oír al administrado, permitir que ofrezca y pruebe, permitir que alegue o que recurra administrativamente.

Por lo tanto, creemos en el ejercicio de un contradictorio efectivo.

El otro punto que queremos señalar es que entendemos que tampoco deberían recibirse las observaciones que realizó el Banco de Previsión Social referidas a la aplicación de la Ley N.° [19631](#). Esa ley fue proyectada por la Dirección General Impositiva. Eso nos consta, porque esta ley cambió la Ley N.° [18788](#), que también fue redactada por la Dirección General Impositiva. Ambos podemos dar fe de ello, porque fuimos referentes tributarios consultados por el director general de Rentas de la época, en reuniones en las que se nos pidió opinión sobre distintos artículos. En algunos casos

compartíamos el criterio, en otros, no; pero en todos estos aspectos de defensa coincidimos plenamente.

Como ustedes saben los recargos son la parte más aflictiva de las sanciones tributarias, porque es como un taxi que permanentemente está capitalizándose y, por lo tanto, haciéndose una bola de nieve que, muchas veces, da vuelta a los contribuyentes.

En este caso el artículo 6° de la Ley N.° [19631](#) estableció: "[...] 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". ¿Esto que quiere decir? Que ante un acto administrativo que fue recurrido y procesado ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo -obviamente, con todas las garantías para las dos partes en ese proceso- y que luego el Tribunal anuló por razones de forma, lo que hace la ley es suspender ese devengamiento de los recargos por mora desde el momento en que se produjo el vicio -que fue establecido en la sentencia con cosa juzgada- hasta que se notifique al contribuyente del nuevo acto de determinación que deviniere de la recomposición. O sea, luego de la sentencia, nuevamente la Administración tiene que recomponer las actuaciones y notificar el nuevo acto de determinación corregido al sujeto pasivo. Es decir que el culpable -por decirlo de alguna forma- de esa prolongación es, precisamente, la Administración, que padeció un vicio, el que fue utilizado por el sujeto pasivo actor en el proceso contencioso anulatorio y recibido, por cosa juzgada, por la sentencia del tribunal. Entonces, no aplicar esta suspensión implicaría reconocer o afectar el principio de igualdad -principio constitucional- existente entre sujetos pasivos, atendiendo a que en un caso es la DGI y, en otro, el Banco de Previsión Social. Es evidente que esto discriminaría arbitrariamente y, por lo tanto, entendemos que no deberían aceptarse esas observaciones, más allá de que esos recargos se afecten a la cuenta de los trabajadores o no, porque tampoco queda claro cómo se puede determinar a qué trabajador benefician estos recargos. Básicamente, también en ese punto entendemos que la aplicación de la Ley N.° 19631 al Banco de Previsión Social está plenamente vigente, a pesar de que la norma alude en su texto a la Dirección General Impositiva. Pero aplicando las normas de integración establecidas en el Código Tributario, la hacen aplicable no solo al Banco de Previsión Social sino también a cualquier persona pública no estatal, gobiernos departamentales, etcétera.

SEÑORA MAZZ (Addy).- Me voy a referir al tema de los plazos y a por qué se insiste tanto en ello. Como dijo el doctor Pérez Novaro, se hacen modificaciones, pero se deja vigente la existencia de un plazo para la terminación de las actuaciones administrativas.

El artículo 6° dice: "Derecho a que las actuaciones iniciadas por la Administración se desarrollen dentro de los plazos máximos, perentorios, contados en meses, que surgen del siguiente cuadro:". A continuación hay un cuadro en el que figuran dos plazos: uno, de doce meses para la notificación del acta final de inspección y, otro, de veintidós meses para la notificación del acto de determinación.

Este tema no ha sido observado en la Comisión, dado que dijeron que los organismos realizaban esta actividad en plazos menores. Yo quiero destacar la importancia que tiene la fijación de un plazo para las actuaciones administrativas. Queremos que la mayor cantidad de contribuyentes tenga la posibilidad de acceder a la tutela jurisdiccional. Acceder a la tutela jurisdiccional significa llegar a las instancias en las que el que va a juzgar es un tercero; o sea tutela jurisdiccional de los jueces.

¿Qué sucede en la actualidad? Al no haber plazo fijado para terminar la inspección, comienza una inspección que puede demorar poco o mucho, pero si la

Administración advierte que existe un riesgo para su crédito, traba embargo al contribuyente, lo que se llama en el Código Tributario "embargo preventivo". Es decir que no se necesita saber si hay deuda o no, pero por los elementos que encuentra tiene que justificar ante el juez que hay una posibilidad de que se haya evadido y, entonces, ya le otorgan el embargo preventivo, que dura hasta que ocurre el acto de determinación. Entonces, si no hay un plazo, tenemos que el contribuyente está atado, porque su operativa ha cambiado -como ustedes saben, los embargos preventivos pueden llegar a las cuentas corrientes, a los inmuebles, etcétera-, y entorpece la marcha total de las empresas, sobre todo de las pequeñas. Esto ha quedado probado en una investigación que se hizo hace unos años -está publicada- sobre qué número de casos llegan a recurrir ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y se determinó que eran muy pocos los contribuyentes que llegaban a la vía jurisdiccional. ¿Por qué? Porque cuando a una empresa pequeña le hacen un embargo preventivo, este continúa y no le dan la resolución final, porque en el momento actual no hay un plazo, pueden seguir y seguir investigando. Eso significa que, por un lado, la deuda va generando mora y, por otro, está siendo trabada en su actividad. ¿Cuál es la consecuencia? Que esas empresas desaparecen. Luego, se computa todos los que van al Contencioso Administrativo, que es la vía jurisdiccional por excelencia porque recién allí habrá un tercero que va a dirimir quién tiene la razón, si el organismo recaudador o el contribuyente, pero a esa altura pueden haber pasado tres o cuatro años. Entonces, ¿cuántas empresas pueden esperar en su funcionamiento ese lapso? Eso ha traído un descaecimiento de la tutela jurisdiccional efectiva en cuanto al número de empresas que acceden a ella. Hay dos estudios de investigaciones hechas en un marco científico que dice que son muy pocas, lo cual es realmente preocupante porque quienes debían ser más amparados en el ejercicio de sus tareas por no tener tantos recursos se ven llevados a buscar otras soluciones: la empresa cierra, cambia de denominación, se dedica a otra cosa. Por tanto, el número de casos que llega es solamente el de los más grandes, en los que existen medios económicos para poder bancar juicios que de repente demoran ocho o nueve años porque si el plazo que duran las investigaciones es muy extenso, si no ponemos un plazo, la investigación puede durar tres o cuatro años, hasta llegar al acto de una determinación firme. Luego de eso, vienen los recursos administrativos, que son materia legal, que también tienen un plazo muy extenso. Una vez agotados los recursos administrativos, puede ir a la vía jurisdiccional. Durante todo ese período, la maquineta de los recargos va funcionando, desaparecen y no tienen una posibilidad efectiva de que un tercero imparcial decida si ha pagado o no. Eso queda reservado a un grupo de empresas grandes que tienen más posibilidades económicas. De ahí la importancia del plazo. Además, su importancia ahora ha quedado reflejada en la legislación de algunos países.

España tiene una muy buena ley general tributaria: en el artículo 150 establece un plazo para las actuaciones administrativas; en la redacción actual de ese artículo 150 se establece el plazo para las actuaciones inspectoras. Hay un plazo establecido, que en principio es de dieciocho meses, pero por diversas causales puede ser extendido. Es un artículo extenso, pero ustedes podrán consultarlo. Comprende causales de suspensión para que se alargue el plazo. Hay un plazo de dieciocho meses inicial en el que la administración, si o si, debe culminar las actuaciones administrativas y decir si hay deuda o no. Culmina esa etapa administrativa de determinación de la deuda.

No solo España lo ha hecho, sino que también el CIAT (Consejo Interamericano de Administraciones Tributarias), organismo conformado exclusivamente por administraciones tributarias, en la última versión de un modelo de código tributario del

año 2015, en su artículo 130 establece el desarrollo del procedimiento de fiscalización, y dice lo siguiente:

"Las actuaciones de fiscalización deberán concluirse en un plazo máximo de... meses".

¿Por qué pone puntos suspensivos? Porque como es un modelo de convenio para los países de América Latina, lo único que establece es que al plazo lo ponga cada país. Es decir, el modelo de convenio establece la necesidad de un plazo, pero deja a los países que establezcan cuál será ese plazo efectivo.

Este es el último modelo del CIAT que no ha dudado en recoger resolución de la ley italiana y que está siendo modelo para las reformas que en este momento se están haciendo en los códigos tributarios de América Latina.

Inclusive, es modelo para una reforma que se está haciendo en el ámbito del Instituto Latinoamericano para hacer un código tributario para Latinoamérica.

Así que estas dos normas son muy importantes porque son dos bloques de países; uno en el ámbito europeo y, el otro, en el ámbito americano, estableciendo la necesidad de un plazo máximo para la inspección administrativa que será fijado por el país de acuerdo a sus necesidades. Esto tiene consecuencias para los contribuyentes porque van a tener una mayor posibilidad de defensa, es decir, un plazo accesible hará que luego de eso puedan analizar sus posiciones y si tienen que ir a juicio seguirán embargados, pero puede ser que en algunos casos no se detecte, se vean libres y puedan seguir su actividad. Ese es el punto que quería remarcar.

Por otro lado, todos estos aspectos que se han marcado acá por parte del profesor César Pérez Novaro hacen a la tutela jurisdiccional efectiva. Todos estos elementos, que a veces no son precisamente jurídicos, componen la tutela jurisdiccional efectiva, que es la posibilidad de ir a un ámbito jurisdiccional que resuelva los conflictos. Cuando se dice efectiva, tiene otros requerimientos; requiere otros aditamentos. Por ejemplo, en este caso, que sea oportuna, que no sea cuando las empresas ya no existen, en el caso de los plazos. Y es aplicable a todos estos elementos que se han incorporado a este proyecto, que no es de modificación de carta, sino que es de modificación de algunos aspectos puntuales de la normativa que rige a las empresas en los ámbitos administrativos.

SEÑOR PÉREZ NOVARO (César).- Hay dos artículos: el artículo 4° fue observado por las administraciones tributarias porque establece que el sujeto activo -las administraciones tributarias- deberá informar al sujeto pasivo indagado antes del inicio del interrogatorio fiscal sobre su derecho de defensa y respetar que este se haya asistido de abogado y/o contador de su confianza.

Luego, dice que el derecho a permanecer callado y a no declarar contra sí mismo aplica a todas las auditorías, independientemente de que ellas tengan o no repercusiones en la esfera penal.

Aquí hay que ver el contexto. El Estado no puede actuar de cualquier manera, sino que tiene que hacerlo de forma imparcial y leal. No puede utilizar métodos solo, digamos, de coacción, de coacción no física, pero de coacción a los efectos de obtener confesiones, etcétera. Es muy importante que la participación del abogado, del contador de la empresa, sea conocida por los empresarios. Nosotros tenemos un porcentaje enorme de empresarios a los que llamamos pymes. Se trata de empresarios que -lo sabemos por la experiencia profesional- comenzaron en la feria, que luego siguieron mejorando y que, al final, terminaron en un *shopping*, en una galería o en un gran establecimiento. Son emprendedores -término que se usa ahora-, pero no han sido

formados en una universidad terciaria empresarial, viendo sus derechos. Muchas veces, esos empresarios, esas pymes, han surgido por haber sido despedidos y con ese despido iniciaron un pequeño negocio, pero no están en condiciones de saber cuáles son sus derechos.

Por eso, el Estado tiene, en forma breve y que quede constancia, de que tiene derecho a una defensa y a quien se especializa en esa defensa. Y eso durante todo el procedimiento administrativo, no solo desde cuando se le da vista; es desde el inicio mismo porque muchas veces, este partido de la inspección se decide en los primeros diez minutos. ¿Correcto? Entonces, ese deber que la ley le está imponiendo al sujeto activo no cercena sus posibilidades, sino que hace posible esa eficacia, esa contradicción eficiente de la que hablamos en nuestra primera intervención.

Por lo tanto, entendemos que el artículo es perfectamente legítimo; aplica incluso normas de jerarquía superior, porque de otra forma, estaríamos discriminando a los indagados tributarios respecto de los indagados penales. Tendrían más derecho los indagados penales -que tendrían todos estos derechos: no autoincriminarse, tener defensa preceptiva en las audiencias- que los indagados tributarios. No parece justo para quienes están realizando una actividad de carácter lícito, en la cual han cometido errores, omisiones, infracciones administrativas, pero no por eso se les debe quitar derechos.

El segundo punto está referido al artículo 5º, que también está cuestionado; lo único que establece es aplicar la seguridad jurídica, ¿sí? Quien ya ha sido indagado y se le ha inspeccionado por un mismo tributo y período, naturalmente tiene derecho a que no se le vuelva a auditar una segunda vez por el mismo periodo y por los mismos hechos básicamente.

Era eso lo que quería agregar.

SEÑORA MAZZ (Addy).- Quiero remarcar que la imposición de un plazo *aggiornaría* la legislación en el camino que se está adoptando a nivel internacional y, sobre todo, aconsejado por la propia del CIAT, organismo que representa a todas las administraciones tributarias.

Quiere decir que en ese sentido, las observaciones que podrían haber tenido y que no fueron concretamente con respecto al plazo, porque hablaban del plazo que ellos cumplían antes -creo que ellos tampoco querían establecerlo expresamente-, primero, ya lo cumplen y, segundo, va en la vía del *aggiornamento* recomendado nada menos que por los administrativistas que integran el código CIAT, es decir, de toda América Latina.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- Quiero agradecer la presencia del Colegio de Abogados del Uruguay, los argumentos que nos han dado, el aporte sobre artículos que estaban controvertidos por delegaciones tanto del BPS como de la DGI. Nosotros pensábamos que eran artículos sobre los cuales había que trabajar y eran de recibo algunas observaciones que nos hacían. Así que el aporte de ustedes nos viene muy bien y lo vamos a tener en cuenta a la hora de redactar el proyecto definitivo

Simplemente eso, agradecerles la presencia y todo lo que nos han abundado en torno al proyecto que estamos considerando.

Así que el aporte de ustedes.

SEÑOR REPRESENTANTE PORTILLO URCELAY (Marcos).- Quiero hacer dos preguntas.

¿Cuál es la ponderación que le dan a que establezcamos un plazo de finalización, tanto para la inspección tributaria como para la resolución final?

(Diálogos)

—La ponderación dentro de este proyecto que, en realidad, lo que trata de hacer es regular por primera vez los derechos que no existen de los contribuyentes.

Entonces, ¿cuál es la ponderación que tiene para ustedes el establecimiento de los plazos?

Además, respecto al artículo 34 del CIAT, ¿por qué la norma tributaria uruguaya no lo aplica?

SEÑORA MAZZ (Addy).- Concretamente, tanto en lo que a mí respecta como para el equipo, el tema plazos lo colocaría en primer lugar. Es lo más valioso y equitativo que podría salir de esta Comisión, además acorde con el CIAT.

SEÑOR PÉREZ NOVARO (César).- Reafirmaría eso: necesitamos un plazo. El procedimiento administrativo tributario necesita un plazo. ¿Por qué? Porque cuando un inversor pregunta "¿Cómo se me trata?", y se le dice: "Y, mire... Lo que pasa es que si lo llegan a inspeccionar, usted no se sabe qué plazo va a durar esa inspección...". Bueno, ahí más que la fuga de impuestos se genera la fuga del inversor.

Esto apunta nuevamente a la seguridad jurídica. Para nosotros es fundamental que el legislador establezca soluciones precisas y específicas que obviamente no pueden estar ni en la Constitución ni en el Pacto de San José de Costa Rica; son necesarias para dar certidumbre jurídica.

SEÑORA MAZZ (Addy).- La fijación de un plazo debe satisfacer también a la administración tributaria porque forma parte del CIAT.

SEÑOR PRESIDENTE.- Agradecemos enormemente el aporte del Colegio de Abogados del Uruguay.

(Se retira de sala una delegación del Colegio de Abogados del Uruguay)

(Ingresa a sala una delegación del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay)

—Agradecemos la presencia de autoridades del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay. Nos acompañan su presidenta, contadora Sol Andrade y los contadores Jorge Visca y Wilington Pardo, secretario y asesor, respectivamente.

Como saben, estamos considerando el proyecto que regula los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias. Y en ese sentido, nos pareció pertinente escuchar la opinión del Colegio.

SEÑORA ANDRADE (Sol).- Buenos días.

Muchísimas gracias por la invitación.

Este proyecto de ley que les presentamos junto con el Colegio de Abogados del Uruguay tiene el propósito de proveer a la ciudadanía el acceso a una ley que determine de manera clara y efectiva sus derechos.

Defendemos el actuar de los organismos fiscales de nuestro país donde contamos con un sistema tributario sólido y una administración eficiente. Sin embargo, esta eficiencia no debería confundirse con la falta de necesidad de garantizar y de proteger los derechos de los contribuyentes.

El principio de igualdad ante la ley es una piedra angular de cualquier sistema democrático. Sin importar el nivel de ingresos o recursos, lo que buscamos es garantizar

que todos los ciudadanos sean tratados de manera justa y equitativa, reforzando la igualdad de condiciones entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

Como profesionales, como asesores, comprendemos de manera profunda las complejidades de las leyes tributarias y las dificultades que estas puedan representar para los empresarios, en especial para las pymes, que son el pilar fundamental de nuestra sociedad.

La falta de recursos y de conocimientos tributarios que tienen este tipo de empresas pueden llevar a situaciones injustas y a que no se cumpla a cabalidad con los derechos tributarios, ya sea entrando en morosidad, o de cualquier otra manera.

Cuando comprenden sus derechos y sienten que se los trata con justicia, es más probable que los contribuyentes cumplan voluntariamente con sus obligaciones, lo que contribuye a fortalecer nuestro sistema tributario. Nuestro deber es educarlos en ese sentido.

Queremos hacer especial énfasis en que esta iniciativa no es un acto de oposición; por el contrario, es un acto de reforzamiento de los principios democráticos que sustentan nuestra sociedad. Además, la mayoría de los países cuenta con una carta de derechos de los contribuyentes.

A continuación, le cedo la palabra al contador Wilington Pardo, que es el asesor que ha estado trabajando en el proyecto con la Comisión de Tributaria de nuestro Colegio.

SEÑOR PARDO (Wilington).- Buenos días; muchas gracias por recibirnos.

Voy a referirme a algunas cuestiones que establece el proyecto y que me parecen importantes.

Consideramos que esta iniciativa es una piedra fundamental para reforzar el principio de seguridad jurídica.

Hace unos días estuve en un evento de empresarios e inversionistas, y orgullosamente escuché decir que Uruguay es un país con democracia estable, con reglas claras, con un Estado de derecho que funciona, y con estabilidad social y política; la verdad es que sentí mucho orgullo al escuchar eso.

Digo esto porque este proyecto viene a perfeccionar ese Estado de derecho, puntualmente, en la relación que hay entre contribuyentes y ciudadanos, ya que todos los que estamos aquí, en primera instancia, somos ciudadanos y, en segunda instancia, contribuyentes. Por lo tanto, esto no deja de ser una mejora sustancial para el clima de negocios.

Quiero hacer una aclaración que me parece necesaria para discutir este proyecto: aquí no discutimos la finalidad de la tarea inspectiva de la Dirección General Impositiva porque es algo que compartimos: llegar a la verdad, determinar si un contribuyente pagó mal o bien su tributo, que la administración tome medidas sobre esos contribuyentes y los sancione.

Tampoco ponemos en discusión el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Entendemos que es una acción ilegítima, injusta, inmoral y, además, viola el principio de igualdad entre los contribuyentes. Evidentemente, eso tampoco lo vamos a cuestionar, ni el deber colectivo de contribuir a las cargas públicas; es uno de los derechos más importantes que mantiene el funcionamiento del Estado, con lo cual, con esa responsabilidad se construye este proyecto.

Tampoco caben figuras como la de la evasión o la del defraudador; ese es otro tipo de discusión. Hablamos de establecer una relación de equilibrio.

A modo de resumen de esos objetivos, creo que tenemos que construir una relación jurídica, pero de entendimiento; parece ser que hoy la relación es más de poder, vertical. Me parece que es necesario establecer una relación de horizontalidad. También debemos profundizar en la idea de equilibrio entre la administración tributaria, con la idea de favorecer el mejor cumplimiento tributario, y lo subrayo: creo que este proyecto es funcional al cumplimiento tributario -después voy a hacer algún comentario al respecto- en la medida en que la administración ha establecido que quiere fortalecer y leo literal: "[...] fortalecer el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, ya que la mayoría de la recaudación" [...] "se soporta en el cumplimiento tributario".

La administración, muchas veces, también tiene otra percepción, ya que dice: Si se interpretara que parte de la ciudadanía entiende que la administración tributaria avasalla o excede ilegalmente sus atribuciones [...].

Creo que el proyecto es funcional, o que demuestra todo lo contrario, ya que favorece el cumplimiento voluntario.

Quiero dejar dos imágenes gráficas del estado de los derechos de los contribuyentes. Una imagen gráfica muy particular es que, por ejemplo, si yo hoy, como pequeño contribuyente o como contribuyente sujeto a la administración tributaria, accedo a la página web de la DGI o del BPS, me va a ser muy difícil -los invito a que ingresen a esas páginas web- encontrar los derechos del contribuyente; puntualmente, en la página del BPS aparecen, pero cuando se da clic, aparece un cartel diciendo que la página está caída.

Lo que quiero decir con esto es que puede llegar a preocupar el estatus de los derechos de los contribuyentes. Casi el 99,6 % de las empresas que hay en Uruguay son mipymes; el 85 % de todas las empresas que hay en el país tienen menos de cuatro empleados. Créanme que para ese tipo de empresarios -a veces la palabra empresarios les queda grande porque no saben la dimensión de ese negocio- es muy difícil conocer esos derechos frente a la administración tributaria porque no se pueden conseguir así nomás. Inclusive, en la página web hay un centro de información oficial; allí se muestra el Código Tributario y se dice quiénes somos los contribuyentes, cómo contribuimos, por qué lo hacemos, qué es la obligación, quién es el sujeto activo, quién es el sujeto pasivo, pero no encontré ninguna parte que hable de los derechos que tenemos los contribuyentes.

Creo que hay dos patas que a veces se confunden. Una tiene que ver con establecer los derechos y deberes, y la otra con los servicios de facilitamiento del cumplimiento tributario que nos brinda la Dirección General Impositiva.

Es indiscutible la facilidad que nos da la administración tributaria para cumplir con nuestra obligación tributaria, ya que nos arma declaraciones *on line*, nos envía notificaciones, y demás. Eso no es discutible; creo que es una administración tributaria muy profesional en ese sentido. No es lo que se está discutiendo acá; lo que estamos discutiendo acá es la otra pata, la de los derechos, que es -lo reafirmo- funcional a la recaudación de la administración. Este proyecto es funcional para disminuir los costos de cumplimiento; es funcional para la administración tributaria y, además, previene controversias, es decir, que los contribuyentes lleguen agotados al TCA. El camino hasta el Tribunal de lo Contencioso Administrativo es largo, no es para todos y no tiene sentido. A veces yo lo grafico -ya que somos un país futbolero- así: esto es como jugar un partido sin las reglas claras e ir constantemente al VAR, que sería el Tribunal de lo Contencioso

Administrativo. Es muy difícil jugar un partido y en cada jugada ir al VAR a fijarnos si lo que se está cobrando está bien o mal, porque no se tienen las reglas claras. Sé que una mano en el área es penal, pero lo sé porque hay una regla que establece claramente que si sucede eso es penal; después se discutirá si la mano fue dentro o fuera del área. Lo que digo es: establezcamos reglas claras.

Incluso, en el Manual de Administración Tributaria del CIAT se dice: "Para encontrar el balance adecuado entre la soberanía tributaria del estado y el respeto por los derechos de los individuos, es importante que la Administración Tributaria funcione de modo transparente, respaldando y respetando plenamente los derechos de los contribuyentes. [...] Los derechos y obligaciones de los contribuyentes deberán establecerse en la legislación nacional".

Entonces, el CIAT destaca esa necesidad de establecer en la legislación los derechos de los contribuyentes.

Estos derechos son la contrapartida de obligaciones, las obligaciones están muy bien redactadas en nuestro Código Tributario. En nuestro Código Tributario tenemos el artículo [68](#) que habla de las facultades de la administración, al decir: "La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización". Subrayo: "la más amplias facultades".

El artículo [70](#) habla de las obligaciones de los particulares, y dice que "los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar con la Administración Tributaria".

Además, tenemos dispersas por toda la normativa obligaciones para los contribuyentes; necesitamos la contrapartida.

Puntualmente, en algunos pasajes creo que se generaron dudas sobre algunos artículos, como por ejemplo acerca del derecho a no declarar contra sí mismo. Quiero dejar claro, y en forma gráfica, que creo que va a persistir la obligación de colaborar de un contribuyente que es auditado por la administración tributaria. Además, creo que la administración tributaria tiene un diálogo con el constituyente -de hecho, así lo ha manifestado- y seguirá así, o sea que se va a lograr un diálogo entre la administración y el contribuyente.

Evidentemente, la sanción de esta norma no va a generar que los contribuyentes se queden mudos y no quieran hablar en una fiscalización. Eso no es lo que se intenta. Acá lo que se intenta es que ese deber de colaboración tenga un límite, que además ya está consagrado en algunas sentencias, que en uno de sus pasajes dice: "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". Me parece que está en blanco y negro y que, en realidad, no debería dar lugar a una doble lectura.

Otra cuestión son los plazos de la administración tributaria, o sea, los plazos para las actuaciones administrativas. Creo que esa es una carencia fundamental del proceso administrativo.

Imaginen una empresa que es auditada, que no tiene plazos para que esta auditoría termine, y que, por ejemplo, está en un proceso de venta o de clausura. De un estudio del Banco de Previsión Social surge que solamente el 40 % de las empresas sobrevive después de cinco años; el 60 % de las empresas no vive más de cinco años. Si yo expongo a una PYME a un proceso que puede llevar seis años y medio de litigación con la administración, la situación es muy compleja. Creo que si no acertamos los plazos se vuelve muy compleja, porque entiendo que el *métier* de una empresa no es litigar con

alguien; su negocio pasa por otro lado. Entonces, creo que es imperioso establecer plazos a la administración, porque se necesitan certidumbres, plazos razonables y sacar eventualmente al contribuyente de un estado de indefensión que es un callejón sin salida; no podría salir de una -posible- eterna fiscalización.

Además, la administración tributaria no es la misma de hace unos años; la administración tributaria hoy cuenta con muchísima información que antes no tenía: léase facturación electrónica o Ley de Inclusión Financiera, dos poderosísimas fuentes de información que logran que la administración tributaria no esté como antes, quizás con falta información. Hoy la información la tiene y la puede gestionar.

En 2016 se sancionó la Ley N.º [19428](#), que aprobó la Convención de Asistencia Mutua; básicamente podría ser una especie de instrumento para colaborar con las administraciones tributarias del exterior. Hay un punto importante en esta norma que creo que tiene relación, porque tiene que ver con el inversor. Imaginen un inversor mexicano, americano, chileno, español; ellos están acostumbrados a que en sus países existan cartas de derecho del contribuyente. En ese instrumento se dice -leo literalmente- : "Nada de lo dispuesto en el presente Convenio se interpretará en el sentido de que limite los derechos y garantías otorgados a las personas por la legislación". Me costaría explicar dónde tenemos "los derechos y garantías otorgados por la legislación" cuando alguien me pregunte cuál es el límite de asistencia a un Estado extranjero.

Creo que la regulación en un texto legal único va a dotar a los derechos y garantías de mayor fuerza y eficacia -subrayo la palabra eficacia- y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de administraciones tributarias.

Es imprescindible que las prerrogativas con las que cuenta la administración se vean compensadas, además, por garantías establecidas a favor de los particulares, de modo de buscar el justo equilibrio -creo que eso es lo que subrayamos o lo que de alguna forma subyace en este proyecto: encontrar un punto de equilibrio- que permita realizar los fines estatales -es decir, el cobro de los impuestos-, sin desmedro de los derechos individuales.

Creo que hay que destacar que existe un carácter programático en cuanto a lo que constituye una declaración de principios, sobre todo lo que sobrevuela este proyecto, que tiene que ver con el principio de igualdad: establecer un pie de igualdad, establecer una relación horizontal con la administración, de aplicación general al conjunto del sistema tributario con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras de lograr ese anhelado equilibrio del que hablábamos entre la administración y el ciudadano, y reforzar la seguridad jurídica.

Por último, voy a citar a don Ramón Valdés Costa -creo que no hace falta presentarlo- quien dice: "[...] pongan énfasis en los principios, porque los impuestos son esencialmente cambiantes, van y vienen, pero los principios quedan", y creo que eso es importante.

A lo largo de este proyecto van a encontrar construcción, equilibrio e igualdad; creo que eso define lo que venimos de comentar.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- Al igual que lo hicimos con las otras delegaciones, agradecemos que hayan venido y el asesoramiento que nos dan, porque naturalmente enriquece la discusión.

Hemos recibido algún aporte para redondear más el proyecto y los vamos a considerar todos en estos días para ver si podemos darle un final más redondo del inicial y ponerlo a consideración de la Comisión.

Les agradezco mucho.

SEÑORA ANDRADE (Sol).- En función de lo que se ha presentado, trajimos un [informe](#) vinculado con el proyecto original, que ya fue entregado a la Comisión, buscando llegar a esa construcción que realmente nutra a todas las partes y tome en cuenta las consideraciones que hicieron acá tanto la Dirección General Impositiva como el Banco de Previsión Social.

SEÑOR PRESIDENTE.- Agradecemos la visita y los aportes realizados por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay.

(Se retira de sala la delegación del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay)

SEÑOR REPRESENTANTE VALDOMIR (Sebastián).- Agradeciendo la deferencia de la Comisión, para redondear el análisis del proyecto del diputado Mujica que estamos estudiando, quisiéramos convocar al Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho; al Laboratorio Fiscal y Tributario, que creo que es una iniciativa que funciona en la órbita de la sociedad civil, pero que coordina Cinve, y al Departamento de Contabilidad y Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas -está la Unidad Económica Tributaria, que me parece que es la adecuada para el tema, pero también está dentro de un departamento; en todo caso, que la Facultad de Ciencias Económicas decida quién asistirá-, y por último, al doctor Leonardo Costa.

SEÑOR PRESIDENTE.- Si no hay objeciones, procedemos a votar si cursamos esas invitaciones.

(Se vota)

—Seis por la afirmativa: AFIRMATIVA. Unanimidad.

No habiéndome más asuntos, se levanta la reunión.

===/