



PARLAMENTO
DEL URUGUAY

CÁMARA DE REPRESENTANTES

Secretaría

XLIX Legislatura

**DEPARTAMENTO
PROCESADORA DE DOCUMENTOS**

Nº 1567 de 2023

Carpeta Nº [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 11 de octubre de 2023

(Sin corregir)

Preside: Señor Representante Gustavo Olmos.

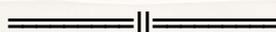
Miembros: Señores Representantes Daniel Dalmao, Bettiana Díaz Rey, Joanna Fort, Adriana González, Gonzalo Mujica, Álvaro Perrone Cabrera, Iván Posada Pagliotti, Conrado Rodríguez, Sebastián Valdomir y Álvaro Viviano.

Invitados: Por el Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho: profesor doctor Andrés Blanco, Director, y profesor Juan Manuel Albacete, Profesor titular Grado 5.

Por el Laboratorio Fiscal y Tributario: contador Gustavo Viñales, Coordinador.

Por el Departamento de Contabilidad y Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración: profesor Gabriel Budiño, Director, y profesor Leandro Bruzzone, por la Unidad Académica Tributaria.

Secretario: Señor Eduardo Sánchez.



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

(Es la hora 10 y 12)

—Dese cuenta de los asuntos entrados.

"Proyecto de ley

100 AÑOS DE LA CORTE ELECTORAL. Se autoriza la acuñación de monedas conmemorativas (carpeta [3937/2023](#), repartido 979).

(Se distribuyó por correo electrónico el 4/10/23)

Notas

1) Asociación de Funcionarios de Impositiva (AFI). Solicitud de audiencia por carpeta [3569/2023](#) "Derechos y garantías de los contribuyentes ante las administraciones tributarias". (Asunto 160863).

(Se distribuyó por correo electrónico el 4/10/23)

2) Esc. Marisa Fraga Iglesias. Solicitud de audiencia. Deuda con la DGI ([C/46/2020](#) – asunto 160876).

(Se distribuyó por correo electrónico el 5/10/23)."

—Damos la bienvenida a la delegación del Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho, integrada por su director, profesor doctor Andrés Blanco, y por el profesor titular Grado 5, señor Juan Manuel Albacete. Agradecemos su concurrencia.

Los hemos invitado para conocer su opinión sobre el proyecto de ley relativo a "Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias. Regulación", que tiene a estudio la Comisión.

Antes de cederles el uso de la palabra, les aclaro que la idea es que ustedes hagan una exposición de quince o veinte minutos para que después, eventualmente, los legisladores puedan hacer algunas preguntas. Como vamos a recibir a otras delegaciones y, además, a la hora 12 tenemos una reunión de la Comisión de Presupuestos integrada con la Hacienda para tratar la rendición de cuentas, estamos un poco justos de tiempo.

SEÑOR BLANCO (Andrés).- En nombre de la Facultad de Derecho y de la Universidad de la República queremos agradecer la invitación que nos ha hecho la Comisión para tratar este tema. Tomamos esto como un honor, pero, también, como un deber porque como universidad pública tenemos un compromiso de cooperación con el diseño de las políticas públicas y con los órganos; somos la universidad del Estado uruguayo.

En ese sentido, ya enviamos un documento a la Secretaría de la Comisión, que tiene dos partes: un informe propiamente dicho y sugerencias de textos a modificar o agregar.

Vale la pena hacer una aclaración con respecto al texto del informe. Ustedes verán que en muchos momentos se señala que para algunos miembros del Instituto se sugiere una solución y para otros, no. Eso es el fruto de una dinámica y tradición de trabajo que tenemos dentro del Instituto, que tiene que ver con el máximo pluralismo en cuanto a los puntos de vista y el deseo de que toda la riqueza del debate interno se refleje en las opiniones que emitimos. Hecha esta aclaración, pasamos al análisis del articulado.

En líneas generales, consideramos que es sumamente saludable la aprobación de este proyecto de ley. Recoge, en buena medida, soluciones que en algunos casos ya estaban previstas en normas legales y, en otros, tenían el apoyo de la dogmática o de la jurisprudencia. Siempre es bueno recogerlas en un texto legal y además, ordenarlas y agruparlas para un menor manejo.

Luego de plantear una visión general favorable al proyecto y de apoyo a su articulado, para ser más eficientes vamos a concentrarnos en aquellos aspectos en los cuales creemos que se pueden realizar ajustes o mejoras.

En primer lugar, nos parece que es imprescindible -y esta es una muy buena ocasión para hacerlo- que la consagración de la Carta de Derechos del Contribuyente vaya unida al establecimiento de la defensoría del contribuyente. Decimos esto porque gran parte de los derechos que allí se consagran requieren de la participación de profesionales que asistan al contribuyente. Eso está muy bien, por supuesto, pero no todo el mundo puede acceder fácilmente a un contador o a un abogado que lo asista en un procedimiento inspectivo. De hecho, probablemente haya mucha gente que ni siquiera sepa con exactitud de qué tratan este tipo de cuestiones.

Por lo tanto, es absolutamente imprescindible para una gran masa de contribuyentes el establecimiento de una defensoría del contribuyente que los atienda y que los pueda asistir en esta y en otras cuestiones más. De lo contrario, pensamos que, para una gran cantidad de contribuyentes, la consagración de los derechos podría ser totalmente ineficaz.

No se nos escapa que la defensoría del contribuyente y, particularmente, la dotación de recursos, no es algo que se vaya a decidir en esta iniciativa, sino que es una cuestión de materia presupuestal, de rendición de cuentas. Sin embargo, sería oportuno dejar previsto en el proyecto de ley la existencia de la defensoría del contribuyente, aún difiriendo para un momento ulterior su instalación efectiva, una vez que se doten recursos. Creemos que esta es la oportunidad para hacerlo.

En otro orden, e ingresando en el análisis del articulado, cuando el proyecto de ley define el alcance, establece que será aplicable a todos los ingresos públicos, tal como están establecidos en el artículo [10](#) del Código Tributario. Creemos que aquí hay un punto a ser ajustado.

Si se deja la redacción tal como está, con los ingresos públicos definidos por el artículo 10 del Código Tributario, este estatuto también sería aplicable a todos los precios públicos -por ejemplo, a los que reciben UTE, Antel, OSE o el Banco de Seguros del Estado-, y creemos que no es la idea. Entonces, nuestra sugerencia es que el alcance se circunscriba a los tributos -nombrados con ese vocablo- definidos en el inciso primero del artículo 10 del Código Tributario.

Ahora me voy a referir a los organismos involucrados. El artículo que define el alcance habla de todo organismo o toda oficina vinculada con la recaudación. Esto involucra no solamente a los organismos recaudadores típicos -léase la DGI, el Banco de Previsión Social, la Dirección Nacional de Aduanas-, sino también a todo organismo que recaude algún tributo dentro de la Administración central. Esto incluye, por ejemplo, a los ministerios que recaudan tasas y al Poder Judicial, cuando recauda tasas. Inclusive, al hacer referencia a organismos vinculados con la recaudación y no necesariamente a organismos recaudadores, el estatuto sería aplicable también a procedimientos llevados a cabo ante organismos que tienen una función de apoyo a la recaudación como, por ejemplo, el Banco Central del Uruguay y la Auditoría Interna de la Nación, entre otros. Esta no es necesariamente una objeción, sino una mención que queremos hacer para

que se tenga presente el alcance amplísimo que tiene la redacción si queda tal como está planteada.

En cuanto a los sujetos incluidos, el proyecto se refiere, acertadamente, tanto a los contribuyentes como a los responsables. Después, hay una aclaración cuando se habla de contribuyente en el sentido de que también refiere a los responsables. Nosotros creemos que debería incluirse a otros terceros que pudieran llegar a tener algún tipo de responsabilidad como consecuencia de un procedimiento de determinación. Por ejemplo, el artículo [102](#) del Código Tributario prevé que los terceros que no son ni contribuyentes ni responsables -o sea, que no son sujetos pasivos del tributo-, pero participan en la comisión de infracciones tributarias pueden ser sancionados independiente y adicionalmente a los sujetos pasivos. Por tanto, pensamos que no debería ceñirse solamente a los sujetos pasivos del tributo, sino también a cualquier otro tercero al que se pudiera atribuir una deuda como consecuencia de una actuación administrativa en materia tributaria.

Otro punto que no está mencionado y que creemos que debe tenerse presente es que, tal como está redactado, el artículo del alcance también abarcaría a las administraciones tributarias departamentales porque habla de todo organismo estatal.

La aplicación de las leyes nacionales en materia tributaria a los departamentos ha sido una cuestión largamente debatida en la dogmática y en la jurisprudencia por la autonomía que la Constitución le otorga a los departamentos a nivel tributario. Pensamos que, salvo excepciones, en principio, todas las normas de la Carta del Contribuyente serían aplicables, sin dificultad, a los gobiernos departamentales, puesto que atañen a garantías o derechos de origen constitucional que son aplicables a todas las personas y no solamente a quienes sean sujetos pasivos de tributos departamentales. Sin embargo, nos parece que sería, por lo menos, recomendable estudiar un poco más la aplicación de la Carta del Contribuyente a los gobiernos departamentales.

En el informe se sugieren dos soluciones alternativas: una es dejarlos afuera para que esto sea estudiado con mayor detenimiento y, la otra, es extender a los tributos departamentales las facultades que establece el [Código Tributario](#) para la Administración. No se puede perder de vista que estos derechos de los contribuyentes están -es razonable que así sea- pensados como un contrapeso de facultades extraordinarias de fiscalización que ya tiene la Administración desde antes, fundamentalmente, por lo que señala el artículo [68](#) del Código Tributario.

A nuestro entender, el propósito de la Carta del Contribuyente es llegar a un punto en el cual haya un conjunto de soluciones equilibradas, que armonice los derechos de los contribuyentes con las necesidades de que la Administración cumpla eficazmente con su labor recaudatoria, que también es imprescindible para la acción del Estado, al igual que todo lo relativo a los derechos individuales. Sin embargo, los gobiernos departamentales no necesariamente tienen las facultades del artículo 68 de la Constitución como sí la tienen las administraciones tributarias nacionales. En consecuencia, otra solución podría ser hacer extensivas, en general, las facultades del artículo 68 y también, los derechos del contribuyente, a los gobiernos departamentales.

Este un tema que, por lo menos, queríamos dejar planteado porque tiene aristas que pueden ser discutibles.

En cuanto a los procedimientos, hay una cuestión terminológica que podría ser interesante mencionar. Permanentemente, en el texto del proyecto se utiliza la expresión "auditoría tributaria". Este es un término que no es usual en nuestra legislación. En general, nuestra legislación se refiere a "inspección", "actuación inspectiva",

"procedimiento" o "determinación". Es una innovación llamar "auditoría" a una fase de procedimiento de fiscalización tributaria. Por supuesto que no tenemos que caer en un esencialismo lingüístico; que se lo llame de una manera u otra puede no ser un gran problema, pero, por lo menos, debemos tener presente que, quizás, por razones de consistencia y para evitar equívocos, sería recomendable ajustar el texto a denominaciones que ya se utilizan como, por ejemplo, "inspección". Esto lo dejamos como un comentario, simplemente.

Sí pensamos que sería oportuno definir esa fase de auditoría, inspección o fase previa del procedimiento de determinación, que no está definida en ninguna norma general, en el Código Tributario ni en ninguna otra ley. Ya que el proyecto de ley trata muchos aspectos vinculados con estos procedimientos, quizás, esta sería una buena oportunidad para definir exactamente las etapas del procedimiento administrativo de determinación de adeudos tributarios. En las sugerencias introducimos un texto en ese sentido; lo pueden mirar allí con mayor detalle. De todas maneras, es necesario hacer algunas aclaraciones.

Pensamos que hay otros procedimientos vinculados con la administración de los tributos que no son exactamente los de inspección, fiscalización o determinación de adeudos, que son igualmente importantes y que deberían quedar incluidos en el alcance de la Carta de Derechos del Contribuyente, pero que con la redacción actual no lo estarían. Me refiero, por ejemplo, al procedimiento que lleva a cabo un ministerio -como el de Industria o el de Turismo-, orientado a cesar los beneficios tributarios otorgados en el marco de la Ley de Inversiones. Ese no es un procedimiento de inspección tributaria, pero sería bueno que las garantías del contribuyente también se aplicaran allí. Otro ejemplo son los procedimientos tendientes a la expedición de certificados de crédito. Si bien, estrictamente, no son procedimientos de auditoría o inspección, se llevan a cabo frente a las administraciones tributarias normales -como la DGI- y, con la redacción actual, no estarían incluidos. Un tercer ejemplo son los procedimientos administrativos para lograr la manifestación de la Administración ante una consulta vinculante. Este no es un procedimiento de inspección pero, a nuestro juicio, sería bueno que se incluyera en los derechos.

Por lo tanto, sugerimos un texto que abarque muchos otros procedimientos, genéricamente vinculados a la materia tributaria y no solo los procedimientos de inspección o determinación de adeudo.

Respecto de algunos derechos, en particular, pensamos que podrían ser objeto de ajustes.

En primer lugar, en el literal G) del artículo 3º refiere que la inspección, la fiscalización o la auditoría quedará limitada a aquellos tributos que se hayan identificado en la resolución inicial, que se notificó previamente al sujeto pasivo y en la cual se indica quiénes van a ser los funcionarios actuantes, el período y demás. Nosotros entendemos que puede ser razonable extenderlo a otros tributos que surjan en el curso de la propia investigación administrativa. ¿Qué estamos pensando? Por ejemplo, se dicta una resolución, en principio, para un contribuyente que, frente a la Administración, previamente declaró ser contribuyente de IVA, de IRAE y de Impuesto al Patrimonio; una empresa. Con la información que cuenta de antemano, la Administración decide fiscalizar esos impuestos. Pero en el curso de la fiscalización aparecen otros impuestos involucrados como, por ejemplo, el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, por un contrato que tiene la empresa con un sujeto del exterior, o el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, por pagos que se hacen a terceros. No nos parece -hasta por una razón de economía de procedimientos administrativos- que la Administración tenga que

dictar otra resolución e iniciar otro procedimiento separado por esos otros tributos, cuya necesidad de fiscalización apareció en el curso de las actuaciones.

Por otro lado, hay un punto que nos consta que ha sido objeto de discusión en comparencias anteriores y que nosotros pensamos que es importante modificar: los plazos máximos para llevar a cabo las inspecciones.

Como regla, estamos de acuerdo en el establecimiento de plazos. Esta es una solución que está presente en cartas de contribuyentes de otros países. Tiene que corregirse la situación actual, en la cual hay una solución muy genérica en el Decreto N.º [500/991](#), que da a los particulares en general el derecho a un procedimiento de duración razonable. Nos parece que los plazos que están establecidos en el proyecto de ley deben tener excepciones, porque la práctica demuestra que hay numerosos casos en los cuales esos plazos pueden ser insuficientes. Voy a mencionar algunos ejemplos; se pueden multiplicar.

Primer ejemplo: la Administración requiere, para realizar la fiscalización o la inspección, información a una administración tributaria extranjera. Para eso es necesario solicitar la información a un fisco extranjero. En este caso, los plazos se le van de la mano a la administración tributaria uruguaya porque empieza a correr un procedimiento en otro país, que no se sabe bien cómo está regulado. Y esa información puede ser vital para la inspección en Uruguay.

Segundo ejemplo: la Administración pide judicialmente el levantamiento del secreto bancario, tal como está previsto ahora en la ley. Eso se tramita por la vía incidental. Es un proceso corto, pero contencioso, que tiene una segunda instancia; puede insumir, fácilmente, meses y, quizás, llegar hasta un año. En casos como esos, el procedimiento judicial para el levantamiento del secreto bancario para la obtención de información se puede "comer" -entre comillas- todo el plazo preliminar de un año fijado hasta el acta final de inspección.

Tercer ejemplo: en el propio proyecto está previsto -y parece saludable- que el contribuyente pueda ofrecer, en cualquier momento del procedimiento, prueba sin límite. Eso parece muy bien, pero puede significar que el diligenciamiento y la incorporación de toda la prueba ofrecida por el contribuyente -del más diverso tipo: testimonial, pericial, por informes y todo lo que a uno se le pueda ocurrir- demore muchísimo tiempo. Entonces, eso también puede hacer que los plazos se deban extender más allá de los previstos en el proyecto inicial.

Por lo tanto, lo que nos parece razonable -esta es una solución también prevista en estatutos de otros países, como España o México- es que se establezca la posibilidad de que la Administración, mediante una resolución fundada -previendo, además, que es recurrible y puede ser procesable ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo para dotar al contribuyente de garantías para que la Administración no haga abuso de la misma-, pueda extender cualquiera de los dos plazos -el primero, de los doce meses o el general, de veintidós meses- hasta el dictado de la resolución definitiva.

A esto hay que agregar que algunos miembros del Instituto -como les decía, esto fue objeto de posiciones divididas- creen que el efecto del vencimiento de los plazos no debería ser la caducidad de la actuación inspectiva, sino que se dejaran de computar recargos para el o los sujetos pasivos inspeccionados y que, además, debería preverse una cláusula antiabuso de utilización estratégica por parte de los contribuyentes de los plazos que están establecidos. Ese es el ejemplo que yo ponía: alguien, sobre el vencimiento de uno de los plazos, puede presentar una cantidad abrumadora de pruebas para jugar de manera estratégica con el agotamiento del plazo y lograr algún efecto que

no sea propiamente la revisión de la liquidación. Para alguna parte del Instituto debería haber alguna cláusula preventiva de ese tipo de prácticas; otro sector piensa que debería dejarse el efecto tal como está previsto en el proyecto original.

En principio, esto es cuanto quería decir.

SEÑOR ALBACETE (Juan Manuel).- Como decía el profesor Blanco, está todo especificado con precisión y detalle en el informe que se elaboró en el ámbito del Instituto, por lo cual me voy a centrar en artículos particulares para hacer breves comentarios. Sin perjuicio de ello, quiero volver -el profesor Blanco ya lo mencionó- sobre una cuestión inicial.

En la exposición de motivos se dice que el proyecto, de aprobarse, es positivo, especialmente, para aquellos contribuyentes que enfrentan controversias con la Administración tributaria y son pequeños contribuyentes. Más allá de que sea necesaria y conveniente la creación de la defensoría del contribuyente -como expuso el Instituto de Finanzas Públicas-, el proyecto en sí mismo, con las garantías que otorga o, en su caso, refuerza, es positivo, principalmente, para los contribuyentes pequeños que, a veces por desconocimiento o porque no tienen la capacidad, no pueden asesorarse rápidamente, como sí lo hacen las empresas de mediano o gran porte. O sea que por ese lado parece muy positivo.

Otro tema general que me gustaría destacar -está en el informe- es que la manera de dar rango legislativo a formas de proceder que ya están funcionando en la práctica, pero que no están explicitadas en normas escritas -a veces hay vaivenes jurisprudenciales-, es un importante avance en lo que se refiere a la certeza o seguridad jurídica. Es decir: acá se establecen a texto expreso una serie de garantías nominadas, especificadas en su alcance -que podrá ser susceptible de ser mejorado; lo perfecto es enemigo de lo bueno- que, sin duda, significan un paso adelante en el derecho positivo tributario uruguayo. Al menos así lo entiende quien, como yo, hace ya más de treinta años -en la época del profesor Valdés Costa- está en el ámbito tributario y en el ámbito de la facultad.

Voy a pasar a hablar, concretamente, de los temas.

Se prevé la regulación íntegra del acta final de inspección, que es un acto muy importante, ya que pone fin al procedimiento inspectivo en su fase de instrucción, de recabar pruebas, de interrogatorios, etcétera. Esto se ve como favorable en el ámbito del Instituto. Sin embargo, se observa que es conveniente -así fue enviado en los textos legislativos que sugerimos incluir en el proyecto- que exista solamente un acta final de inspección, es decir, que no se requiera una nueva acta final para los casos que con ulteriores actuaciones proceden a ajustes en la liquidación

¿Cómo funciona esto? Hay un acta final de inspección. Luego, hay un procedimiento en el que el contribuyente puede hablar, que es cuando se le confiere vista. Cuando se le confiere vista es posible que el expediente deba volver al equipo inspectivo. Eso no determina que deba haber una nueva acta final de inspección. El acta final de inspección ya existió en el plazo que, como decía el profesor Blanco, debió dictarse. Por lo tanto, el expediente puede ir y venir, ir al equipo inspectivo correspondiente, etcétera. Pero esos son dictámenes o pareceres internos. El acta final de inspección, con el efecto interruptivo y para la claridad del procedimiento, debería ser solamente una.

El otro aspecto -lo vamos a mencionar- en el que hubo acuerdo es muy importante; estimo que es uno de los más importantes del proyecto de ley: el derecho a obtener la devolución de lo pagado indebidamente con reajustes e intereses

Revisaba mis antecedentes y esto tiene su origen en un proyecto que en el año 1988 realizó el Instituto de Finanzas Públicas, presidido por el profesor Valdés Costa; yo era ayudante y recién me iniciaba en la carrera docente. Es decir que en 1988 ya se estaba pidiendo esa suerte de equilibrio entre las partes: una que multa y que cobra recargos y, otra, que cuando se le devuelve lo que le corresponde es en pesos nominales o históricos, con la pérdida del valor adquisitivo de la moneda que eso refiere.

En el ámbito del Instituto se vio como positivo ese aspecto porque no ya en el ámbito jurisdiccional -en el que, cuando hay un reclamo contra la administración tributaria procede el reajuste y los intereses establecidos en la Ley N.º [14500](#), aunque hay algunas dudas en relación a desde cuándo corren los intereses-, sino en el ámbito administrativo, cuando la propia Administración decide devolver -a veces eso lleva un tiempo muy largo y el contribuyente o el sujeto pasivo no quieren ir a la órbita jurisdiccional-, lo que está pasando es que devuelve una cantidad en pesos históricos, con una pérdida importante.

| En ese sentido, el proyecto de ley es positivo porque plantea que debe devolverse con intereses desde el momento del pago indebido, citando el artículo [33](#) del Código Tributario que establece en qué forma se calculan esos intereses. O sea que respecto a este derecho a obtener la devolución hubo unanimidad.

Sin embargo, algunos integrantes del Instituto advirtieron que esta disposición podría marcar una diferencia con otros organismos del Estado que al no tener una norma de este tipo devuelven sin esa actualización. Quiere decir que crea una diferencia. La pregunta que nos deberíamos hacer es si esos otros organismos del Estado no deberían devolver también con reajuste.

Otro tema que plantean algunos integrantes del Instituto es que la devolución con intereses también aplica cuando se devuelve con certificados de crédito. En ese caso, se lega una complejidad o dificultad para calcular los intereses. Es casi un problema material que debería poder subsanarse; está expresado en el informe cuál es el problema. O sea que habría que analizarlo y pensarlo.

Otro tema sobre el cual hay una opinión un poco distinta dentro del ámbito del Instituto tiene que ver con que se deba devolver en dinero y no en certificados de crédito. Obviamente, la mecánica que hoy existe es que la devolución sea en certificados de crédito; mi experiencia práctica me indica que mayoritariamente los contribuyentes no tienen problema con eso porque utilizan el certificado de crédito para pagar impuestos propios o para entregárselo a sus proveedores. Lo que hace el proyecto está bien en el sentido de establecer el derecho a que me devuelvan lo pagado indebidamente en dinero actualizado. Si existe un acuerdo entre mi persona y la administración tributaria para que opere el sistema de certificado de crédito -o incluso si la persona no dice nada y banca el tema de certificados-, correcto, pero el derecho a que me devuelvan lo que yo pague en dinero también es correcto, por más que algunos integrantes del Instituto observan que se alteran las modalidades vigentes de devolución que se realizan mediante certificados de créditos, lo que significa una alteración profunda y tendría un aspecto importante en la parte presupuestaria.

Una cosa que quiero comentar y que no hablé con el profesor Blanco, es que en nuestra Cátedra, que es de libre pensamiento y exposición, existen muchos profesionales que militan en la administración tributaria. Tenemos que ser claros en eso. No es que defiendan un interés, sino que legítimamente, según su actividad, tienen una percepción distinta, y lo que uno ve sencillo -como yo, que veo sencillo que en los certificados de crédito se pueden poner intereses y lo considero un problema material-, en la administración tributaria piensan que pueden haber otros problemas.

En ese sentido, el informe es muy positivo al plantear siempre alternativas.

Otro aspecto muy importante que está analizado en nuestro informe es el carácter interpretativo del reconocimiento de los derechos establecidos en el proyecto. Ahora no dispongo de tiempo, pero allí está explicado; esa parte la redactó en profundidad el profesor Blanco, refiriéndose al profesor escocés MacCormick, y a cómo a veces la buena intención de reconocer derechos de las personas hace que también deba verse cuáles son las consecuencias de ese reconocimiento, porque uno puede estar tentado de decir: "Bueno, todos estos derechos son muy buenos y deben aplicarse en forma inmediata", pero ¿qué semillero de problema puede crearse?

En nuestro informe está establecido que si el proyecto se aplica en los casos en trámite -y ni que hablar que a los del pasado-, daría lugar a que personas que hicieron pagos que no sufrieron actualización digan: "Yo ahora quiero que la devolución que me realizaron sin intereses del caso que tengo en trámite -y aún al que ya pasó-, se me recalcule con intereses". Ese es el ejemplo más importante porque significaría una erogación que es de muy difícil estimación ya que depende de quién estaría en esa tesitura de reclamar, que seguramente lo sabría; daría lugar a un semillero de discusiones sobre la aplicación de la ley en el tiempo, etcétera

Entonces, para nosotros sería positivo que esta ley aplicara de aquí para adelante. Respecto a los casos cerrados, cerrados están; para los que están en trámite, proponemos que se establezca claramente, por ejemplo, que las actuaciones administrativas de carácter tributario que están en curso, a la fecha de la vigencia de la ley, se rijan por las normas constitucionales, legales y reglamentarias que estaban vigentes antes, sean cuales sean. Alguno podrá decir: "Son idénticas"; bueno, serán idénticas o serán distintas.

Se cita también otro ejemplo que no es numérico o de cuantificación económica, y que tiene que ver con el literal E) del proyecto y que establece el derecho al contribuyente a recibir una copia de la resolución en la que se decide iniciar la inspección, el nombre de los funcionarios y su profesión.

Debemos ser realistas. Si esto lo aplicamos de forma inmediata habrá contribuyentes que digan: "Esto no se cumplió". Entonces, pedirán la retroversión del proceso, que se advierta de todo eso y, eventualmente, pedirán la nulidad.

Está muy bien explicado en el informe -y digo que está muy bien explicado porque lo redactó principalmente el profesor Blanco y no yo- que debería atemperarse la aplicación temporal de la ley diciendo: "Esta va de aquí para adelante; para atrás los principios y normas legales y reglamentarias que correspondan.

El derecho a no ser inspeccionado dos veces en el mismo período está previsto en el artículo 5°. Allí se establece claramente que una vez que se inspeccionó no debe volverse a inspeccionar. Esto es bueno decirlo; es práctica de nuestra administración tributaria. Normalmente, la práctica nos indica que cuando existe una inspección y una determinación tributaria el contribuyente no es nuevamente inspeccionado en ningún período de tiempo. Sin embargo, acá se establece expresamente. Parece razonable, pero el artículo 10 del proyecto establece también la posibilidad de que cuando el acto administrativo de determinación es anulado por razones de forma, el procedimiento administrativo puede recomponerse. Es decir que no existe una contradicción, pero sí por vicio de forma -porque no se dio vista o hay una cuestión formal-, se recompone. Quiere decir que ahí el procedimiento vuelve a relanzarse.

Entonces, lo que sugerimos es que lo dispuesto en este artículo en cuanto a que no se puede ser inspeccionado dos veces por el mismo período de tiempo es sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 10 de esta carta de derechos del contribuyente que establece que el procedimiento debe recomponerse. Básicamente sería el mismo procedimiento.

Una innovación -o, como decía el profesor Blanco, un aspecto que también sugerimos como una modificación- es que se entiende conveniente agregar al proyecto un artículo que suspenda el devengo de los recargos previstos en el artículo [94](#) del Código Tributario. Ustedes recuerden que cuando hay incumplimiento de obligación tributaria se genera la multa por mora y los recargos que son capitalizables.

Los recargos tienen una parte propiamente de intereses y una parte que excede el interés, que es sancionatoria. Entonces, lo que el Instituto propone es que ese tipo de recargos, que tienen un componente sancionatorio, se suspendan cuando el acto de determinación sea recurrido, así como también cuando se demande la nulidad ante el TCA.

En ese caso, a fin de proteger el crédito de la administración -porque si no hay recargos ¿qué hay?-, nosotros proponemos que la actualización se practique en virtud de la variación del índice de los precios al consumo. Es decir que cuando yo recurro dejan de aplicarse recargos porque lo que existe es una controversia respecto a si debo o no, pero para que no haya una pérdida importante en la administración, la deuda pasa a ser si pierdo -porque si gano no debo nada-, actualizada por el índice de los precios al consumo. Allí se propone cuál es la redacción correspondiente. Es una propuesta que se envió en una hoja separada con los artículos que el Instituto sugiere que sean incorporados.

Otras consideraciones respecto al proyecto es que dispone que no se apliquen medidas administrativas que impidan la actividad ni obstaculicen la documentación de los sujetos inspeccionados. Obviamente, puede haber casos que justifiquen que se tomen medidas administrativas urgentes. Si el fisco detecta que una imprenta está emitiendo talonarios de facturas que no corresponde, y un contribuyente lo está utilizando, no habría que esperar un acto de determinación firme para cancelar la autorización. En ese caso, parece razonable que se proceda en forma inmediata.

Hay un aspecto importante que en el Instituto remarcamos y que hemos visto en la práctica, que tiene que ver con el literal R) del artículo 2°, que establece que los sujetos pasivos tendrán derecho a obtener las denuncias de terceros que se vinculen con la inspección. Esto implicaría revelar a los denunciante. Ese es un tema delicado porque el denunciante puede ser un proveedor que detecta una situación de la cual no quiere ser cómplice, porque puede ser que sea arrastrado por el contribuyente que está haciendo las cosas mal. Ni que hablar cuando es un trabajador o dependiente que de alguna manera -yo he participado en casos- puede llegar a estar implicado en la maniobra de evasión que se está perpetrando.

Entonces, si nosotros permitimos que el denunciante sea conocido por el contribuyente, puede terminar rápidamente en que se le corte la proveeduría al comerciante, o lo que es más grave, que se despida, sancione o postergue al trabajador denunciante.

Entonces, consideramos apropiado que la denuncia que simplemente pone en conocimiento de la administración hechos presuntamente violatorios de la tributación, mantenga como no conocido al denunciante.

Hay algunos aspectos relevantes que fueron aprobados y que no tienen ningún condicionamiento. Uno es el secreto profesional. El artículo 8° prevé expresamente la confidencialidad, el derecho y el deber del asesor tributario a que no se permita que la administración tributaria conozca los intercambios que se realizan con el contribuyente. A nuestro entender, esto ya está vigente según las normas constitucionales, pero en virtud del principio de certeza jurídica y de algunas discusiones doctrinarias y algunas jurisprudencias excepcionales consideramos que es bueno. De hecho, no hubo ninguna persona en el Instituto que se opusiera a la inclusión de este artículo 8°.

Distinto es el caso de la autoincriminación, que es básicamente el derecho del contribuyente a no colaborar activamente con la inspección. Puede permanecer callado; no tiene por qué autoincriminarse. Esto está vinculado con las conocidas Advertencias Miranda, del derecho americano. Además, hay una reciente sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la N° 410, de 20 de julio de 2023, que la recoge expresamente. Sin embargo, ha habido vaivenes con lo cual para algunos integrantes del Instituto -esto ha tenido distintas posiciones porque son las distintas posiciones de la administración y de los contribuyentes-, es de recibido este aspecto.

Existe controversia doctrinaria y sentencias en un sentido y en otro. Por lo tanto, reitero que para algunos integrantes del Instituto es positivo que esta norma se consagre expresamente.

A diferencia de otras normas que tienen un impacto material -como por ejemplo, las vinculadas con la devolución-, parecería muy loable que cuando se inicia la inspección al contribuyente se le indique en el momento cero que tiene derecho a estar asistido por un profesional, que no tiene por qué declarar en su propia contra; que se le otorgue -como dice acá y como pasa en las relaciones del consumo- la carta de derechos del contribuyente. Esto no significa más gasto que la capacitación. Parece tener un viso de razonabilidad importante que terminaría con un tema controversial jurisprudencial vinculado con la autoincriminación de una sentencia en un sentido, y al mes o a los tres meses, otra en otro sentido.

Quiero hacer dos apreciaciones finales.

Para algunos integrantes del Instituto el fortalecimiento y el esclarecimiento de los derechos del contribuyente en el estado de derecho no significan una merma o retaceo a las facultades y obligaciones de recaudación de la administración tributaria. Esta ya está munida de amplias facultades de fiscalización. Han ido sumándose a lo largo del tiempo muchas prerrogativas, lo cual para algunos integrantes -entre los que debo confesar que estoy yo- significa de alguna forma un restablecimiento de ese equilibrio de igualdad de las partes en la relación jurídico- tributaria.

En materia tributaria el Estado tiene la triple condición: crea la ley, recauda el tributo y luego, a través del Poder Judicial o los órganos jurisdiccionales, dicta el derecho al caso concreto.

Por lo tanto, el Estado es omnipresente en la relación tributaria y lo que sea garantizar derechos razonables del contribuyente parece ser bien recibido. La aprobación de esta carta conlleva la necesidad de evaluar la dotación de funcionarios y recursos materiales en la administración tributaria para determinar si la misma es adecuada para el cumplimiento eficiente y eficaz de sus cometidos y el respeto de los derechos de los contribuyentes responsables y terceros afectos.

En esta carta hay cosas que no costarían dinero, que serían de implementación y capacitación, y otras que pueden tener un impacto económico.

En la medida en que uno está de acuerdo con las medidas que pueden tener un impacto económico -sabemos que no es tema de esta Comisión- deberá verse si la dotación funcional y material de la administración tributaria es suficiente para el buen funcionamiento.

En lo demás me remito al informe presentado en el día de ayer así como a los artículos que nosotros sugerimos podrían mejorar el proyecto.

SEÑOR PRESIDENTE.- Tanto el informe como las sugerencias fueron repartidos por vía electrónica y también en papel.

Tiene la palabra el señor diputado Mujica.

Agradezco que sea breve porque tenemos todavía dos delegaciones y nos queda una hora de funcionamiento.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- Primero quiero agradecer la presencia y la profundidad con que han analizado el texto que nosotros presentamos. Desde ya vamos a tener en cuenta todo el informe y lo que han expresado porque, a mi modo de ver, enriquece. Simplemente dos puntos sobre los cuales quisiera expresar mi opinión.

El defensor del contribuyente lo tuvimos presente y realmente no lo incorporamos por una cuestión presupuestal. Nos parecía que estando en el último año y habiéndose ya aprobado la última rendición de cuentas en la que podemos incorporar costos, no creíamos que agregara mucho. Entendemos perfectamente el razonamiento de ustedes y conceptualmente lo compartimos. Es más: no solamente el defensor del contribuyente; probablemente en la Justicia debería haber por lo menos un juzgado especializado en estos temas tributarios. Todo eso -como sabemos los que estamos en esta Comisión- implica votar los recursos correspondientes.

Nunca hubo intención de volver retroactivos los procedimientos que están en curso. De modo que ya hemos recibido observaciones sobre este artículo y seguramente lo vamos a cambiar.

Los demás puntos que han planteado son de mucho interés y están muy bien fundados por lo cual los vamos a tener en cuenta; seguramente van a contribuir a que el proyecto sea mejor todavía de lo que lo presentamos.

SEÑOR PRESIDENTE.- Agradecemos a la delegación. Quizás eventualmente los volvamos a consultar ya sea por escrito o invitándolos nuevamente.

(Se retira de sala la delegación del Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho)

(Ingresa a sala un representante del Laboratorio Fiscal y Tributario)

—La Comisión de Hacienda tiene el gusto de recibir al representante del Laboratorio Fiscal y Tributario, contador Gustavo Viñales.

Lo hemos invitado porque estamos analizando el proyecto de derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias.

Usted ha recibido el proyecto y algunas versiones taquigráficas de comparencias anteriores. La idea es que en quince o veinte minutos haga una exposición sobre el tema y deje algunos para responder las preguntas de los legisladores porque a las 12 tenemos que terminar ya que se reúne la Comisión de Presupuestos integrada con la de Hacienda por el proyecto de rendición de cuentas que volvió del Senado, y aún tenemos otra delegación para recibir.

SEÑOR VIÑALES (Gustavo).- Buen día a todas y todos. Muchas gracias por la invitación.

A título general, y antes de entrar en los detalles, quiero ver si soy capaz de transmitir una preocupación.

Acá hubo un cambio relativamente reciente a nivel del paradigma de cuál es la misión de las administraciones tributarias en el mundo. Yo doy clase en la Facultad, en el posgrado de Tributaria, en el área de administración tributaria, en la asignatura Garantías y Derechos de los Contribuyentes.

Nosotros enfocamos el tema con una doble mirada; una tiene que ver con el ámbito de disputa legal entre la administración y los contribuyentes, donde creo que este proyecto de ley hace foco.

La otra mirada relevante tiene que ver con el cambio de paradigma de la administración tributaria en los últimos años que ha dejado de ser una policía fiscal para pasar a ser un centro de servicios para los grandes contribuyentes... ¿Cuál es el paradigma? Que dentro de un marco de una administración tributaria, mirada como un centro de servicios que pueda brindar información y asistencia de calidad a los contribuyentes, los contribuyentes están dispuestos a cumplir voluntariamente en tiempo y forma y se procure -esto es sustancial- disminuir los costos de cumplimiento.

La gran mayoría de los contribuyentes en este país nunca van a llegar a utilizar este proyecto de ley que están proponiendo. Este proyecto de ley está pensado para grandes contribuyentes y sus asesores tributarios, sean abogados o contadores. La gran mayoría de los contribuyentes no van a llegar nunca a tener esta preocupación. Ni siquiera a tener una instancia que esté vinculada con lo que están proponiendo acá como aspectos centrales. Por supuesto que hay aspectos generales. Yo valoro sustancialmente que hoy Uruguay esté discutiendo este tema, pero este proyecto tiene una mirada antigua de la administración tributaria; tiene una mirada en la disputa, en la patología del sistema y no en los problemas centrales de la mayoría de los pequeños contribuyentes, de los autónomos y de las medianas y pequeñas empresas.

Para que tengamos dimensión, el BPS -lo pueden ver en la página web- tiene 301.000 empresas. El 75 % -casi el 76 %- son unipersonales; el 99.5 %, son pymes. Es decir que solo tienen más de cien empleados el 0.5 % de las empresas totales inscriptas en el BPS.

Yo no sé cuánto representa el grupo de grandes contribuyentes en la DGI, porque son datos reservados a la propia Administración, pero ustedes podrían acceder perfectamente a ellos. En DGI se aplica la máxima del ochenta- veinte. El 80 % de los ingresos proviene del 20 % de los contribuyentes o menos. ¿Eso quiere decir que es una cuestión de tasa efectiva y que hay unos contribuyentes que pagan más? No necesariamente, porque tenemos un sistema amplio de retenciones y de percepción. Hay empresas que offician de agencias de retención y percepción de muchísimos contribuyentes.

Decíamos que el 20 % de los contribuyentes genera el 80 % del ingreso.

Por otro lado, tengo un 20 % de ingreso que me genera el 80 % de contribuyentes, pero a ese 80 % de contribuyentes les tengo que dar cada vez más. Esa es la lógica del nuevo cambio de la misión de la administración tributaria. Le tengo que dar mejores servicios de información y asistencia para que cumplan voluntariamente, con bajos costos de cumplimiento y con mínimos riesgos. Ese es el gran desafío que no está en la mirada de este proyecto.

Voy a entrar en algunos detalles.

El artículo 1° habla de administraciones tributarias y de todo órgano del Estado. Está claro que estamos pensando en el Estado en términos genéricos y específicos, porque tenemos DGI, BPS, Aduana y diecinueve administraciones municipales que son administraciones tributarias de gobiernos subnacionales. ¿Están pensando también en las administraciones tributarias de los gobiernos subnacionales, con las dificultades que podría tener desde el punto de vista de la autonomía y la potestad de los gobiernos subnacionales en materia tributaria? Lo pregunto; no estoy diciendo que no. Supongo que si pensamos en una ley sobre el derecho de los contribuyentes los deberíamos incluir, pero ¿lo están pensando? ¿Las intendencias son partícipes de este problema? ¿El Congreso de Intendentes es partícipe de este problema?

Las capacidades administrativas de las diecinueve intendencias del país son bien diferentes en materia de administración tributaria. Lo planteo como una inquietud no menor.

Quiero entrar en algunos detalles más propios del texto y voy a ir a lo central para no distraer; después puedo entrar en algún detalle menor.

El artículo 5° dice: "(Derecho a no ser auditado dos veces por un mismo tributo y período)".

Yo quiero que entiendan una cosa: en general las administraciones tributarias en nuestro país -y voy a hablar en especial de BPS y DGI, que son las más relevantes porque tratan con mayor número de contribuyentes- nunca llegan a auditar a la mayoría de sus contribuyentes. Por vías indirectas hacen lo que se llama "controles extensivos" con los datos que tienen, pero no necesariamente requieren de la presencia de los contribuyentes o necesitan ir a fiscalizar o inspeccionar físicamente.

Es decir que la capacidad de gestión de las administraciones tributarias no llega en general -o es ineficiente- a auditar o a inspeccionar a todos los contribuyentes. Entonces, hay contribuyentes que en toda su historia no reciben una inspección de DGI ni BPS.

¿Cuál sería la lógica de pensar que un contribuyente tiene derecho a no ser auditado en más de una oportunidad por un mismo impuesto?

En el caso de DGI hay inspecciones de control, razonablemente rutinarias, que tienen que ver con la devolución del IVA. Por ejemplo, el caso de los exportadores que se le devuelve el IVA con sistema de certificados. Puede ocurrir que visiten a una empresa por una inspección recurrente respecto del IVA de un período; incluso la pueden inspeccionar respecto del IRAE para ese mismo período. Después, en un momento distinto, con una información sobreviniente y nueva, otro contribuyente vinculado con un fraude fiscal nocivo -por ejemplo facturas truchas de lo cual Uruguay tiene historias y experiencia desgraciadamente- puede estar vinculado con ese otro contribuyente que ya fue inspeccionado. ¿Cómo la Administración Tributaria se va a inhibir de volver a inspeccionar a ese contribuyente si hay información sobreviniente y nueva que podría dar indicio de fraude fiscal nocivo?

Aprobar esto en estas condiciones no es pegarle un tiro en el pie a la administración tributaria; es pegarle tiros en las piernas contra el fraude fiscal nocivo. Vuelvo a decir: si hoy repasamos la misión de las administraciones tributarias modernas, claramente se mantiene el combate al fraude fiscal, pero la preocupación mayor es cómo doy servicio de información de asistencia a la gran cantidad de contribuyentes pequeños y medianos.

El foco de esto vuelve a estar en algunos contribuyentes, grandes, con sus asesores, que se los inspecciona y que eventualmente se les puede inspeccionar más de una vez. Es ahí donde está el problema. A la mayoría de los contribuyentes del país nunca se los llega a inspeccionar de manera presencial o física.

Cuando se hace referencia al plazo perentorio de las actuaciones administrativas se habla del caso español. En la ley fiscal general tributaria española -creo que en los artículos 148 o 150-, si bien los plazos para las actuaciones están previstos, con información sobreviniente se pueden extender, entre otras cosas, para la lucha contra el fraude fiscal nocivo. Muchas veces, quienes chicanean los procedimientos administrativos, demoran la entrega de información y demoran las inspecciones son los contribuyentes que hicieron fraude. Estoy absolutamente de acuerdo con que hay que poner plazos, pero los plazos normales, en general, se cumplen. ¿Cuándo se extienden? Cuando al contribuyente le sirve extenderlo o cuando, efectivamente, hay demoras en la administración. Pero eso no se corrige con esto. Acá se habla de que, llegado el caso, se producirá la caducidad del procedimiento administrativo. Créanme que esto es en favor del fraude fiscal nocivo, no en favor del 99,5 % de los contribuyentes del país.

En el caso español existen plazos, pero los plazos se pueden modificar con razón fundada. A eso es a lo que debemos apuntar. Después, si no se cumplieran los plazos en la mayoría de los casos, obviamente, hay un problema de gestión de la administración. Pero creer que el plazo termina favoreciendo al contribuyente es un absoluto error, porque termina favoreciendo a un conjunto muy menor de contribuyentes que, en definitiva, son la patología del sistema y no la regla general.

En cuanto al derecho a obtener la devolución de lo pagado indebidamente con los reajustes correspondientes debo decir que en las administraciones tributarias avanzadas del mundo, claramente, con inflaciones mucho más bajas que la nuestra hace mucho tiempo que devuelven, con valores ajustados o con intereses, los pagos anticipados o indebidos. Creo que Uruguay, claramente, tiene que avanzar en eso. Ahí hay un problema real que tiene que ver con el presupuesto, que no está previsto en esto. Todos los años, en este gobierno, los anteriores y, seguramente, el que siga, si no cambia la norma, las autoridades salen casi que a felicitarse por lo que devuelven por concepto de Fonasa; este año, entre setiembre y octubre, se devolverán \$ 6.500.000.000, que equivalen a US\$ 170.000.000. ¿Y cómo se genera eso? Por una retención en demasía a partir de que el contribuyente llegó al límite. ¿Cuándo se cumple eso? En el caso de algunos contribuyentes, con sueldos altos, eso se cumple en marzo; para otros, será en junio, en setiembre o en diciembre. Supongamos que, en promedio, el grueso de la masa de contribuyentes lo superó en setiembre. Y la devolución se hace en setiembre del año siguiente, sin actualización ninguna, cuando hoy la tecnología permitiría que al mes siguiente de que superó el límite no le retengan más ese aporte. Eso tiene un costo financiero. Hay que llamar al Poder Ejecutivo, al ministro de Economía del gobierno que fuera -en este caso, a la ministra de Economía-, y decirle: "Señores, acá hay un problema. Ustedes usan US\$ 170.000.000 a tasa cero todos los años y lo devuelven un año después, felicitándose por que lo devolvieron". Ese es el problema real de la mayor parte de los contribuyentes; no es que va a juicio, tiene que pagar y después reclamar. ¿Cuántos van al Contencioso Administrativo en el Uruguay? Pregunten a la administración tributaria: son muy pocos.

El proyecto refiere también a la confidencialidad de las actuaciones de asesores tributarios y sus comunicaciones con los sujetos pasivos. Señores, hoy, el mundo está más preocupado por vincular al asesor tributario, porque termina siendo parte relevante en la planificación fiscal agresiva, y por hacerlo parte del problema, que por sacarlo del

problema. Cada vez más está probado que el fraude fiscal nocivo y la planificación fiscal agresiva es un *modus operandi* que tiene asesores detrás, digamos.

De verdad lo digo: celebro que estemos discutiendo esto, pero me da la impresión de que es una versión antigua de los derechos de los contribuyentes y de que, en el fondo, tiene el foco en un pequeño grupo de empresas y en un pequeño grupo de asesores y que el grueso de la problemática de los contribuyentes del Uruguay no está prevista acá. ¿Y dónde debería estar prevista? Vamos un paso más atrás. El listado que figura en el proyecto, en términos generales, ya existe en nuestra normativa -lo dice el propio proyecto, y yo estoy de acuerdo-; ni siquiera sería necesario hacer un proyecto de ley para que existiera una verdadera cartilla de los contribuyentes que fuera pública, que la administración tuviera presente, que los funcionarios la tuvieran presente de manera permanente y, naturalmente, los asesores, pero también los contribuyentes. Nuestras administraciones tributarias están más acostumbradas a dialogar con los asesores que con los contribuyentes. Lo que pasa es que eso tiene un costo de cumplimiento. Para una pequeña empresa, en Uruguay, en términos relativos y en algunos casos en términos absolutos, es más caro el costo del gestor o del asesor que el costo del impuesto que tiene que pagar. Eso es lo que debemos tratar de cambiar, porque tiene que ver con el costo de cumplimiento de esas pequeñas empresas y con la aceptación social del sistema tributario. Hay mucha gente más enojada con la burocracia del sistema tributario que con los impuestos finales que paga.

Entonces, ¿qué es lo que han hecho los países que tienen administraciones tributarias más desarrolladas? Primero, han establecido el derecho de queja, que lo prevé, además, el modelo de Código Tributario del CIAT; se prevé la interposición de queja. Nuestras administraciones tributarias no tienen ni un buzón para dejar una queja. Además, para presentar una queja ante la administración tributaria -nadie se quiere pelear con la DGI o con el BPS porque, obviamente, hay una relación de poder diferente- debe haber procedimientos administrativos que garanticen el debido proceso, el respeto a quien hace la denuncia, etcétera. Nosotros no tenemos ni un buzón.

Reitero, ¿qué han hecho las administraciones tributarias de países que podemos considerar más avanzados que nosotros en esto? Crearon la figura del defensor del contribuyente, que no está prevista en esta ley. Quiero que quede claro que el defensor del contribuyente no sustituye el proceso jurídico, no sustituye la disputa, no es un tribunal, no termina fallando. Lo que hace es garantizar la recepción de quejas, la recepción de sugerencias o propuestas de modificaciones frente al trámite, al formulario, a todas las cosas que dificultan al contribuyente, y asistir en el sistema de peticiones o consultas. A veces, en Uruguay, la administración tributaria demora meses o años en responder una consulta tributaria hecha por el canal formal del Código Tributario. ¿Es lógico que haya que poner plazos? Sí, pero el problema es que quienes llegan a esa instancia de consulta son algunos pocos contribuyentes; la mayor parte de los contribuyentes transita por un mundo de *call centers* o de mostrador o de trámites que dan respuestas ambiguas, equívocas, y no necesariamente la administración tributaria se hace cargo de eso.

Lo digo seriamente: tenemos un problema, y no es una crítica puntual a lo que sucede hoy, porque este proceso tiene años. Vayan al *hall* del BPS, en Fernández Crespo y Colonia, y verán que todos los días hay decenas de personas haciendo tramites. Eso no está ni siquiera pensado en este proyecto. Hay gente que se entera de que tiene una deuda o de que cerró mal su microempresa el día que se va a jubilar o a tramitar una pensión. Esos son los problemas reales que nosotros tenemos que resolver de la gran cantidad de contribuyentes.

Hoy está el caso de contribuyentes del IASS -sé que lo conocen porque, inclusive, hay un proyecto para intentar que entren en la cuestión de las facilidades-, a los que les pagaba el BPS y la AFAP, pero aparentemente había un pagador único, porque había un recibo único. Sin embargo, recibían dos rentas, una del BPS y otra del Banco de Seguros, por la AFAP, y nadie les había hecho la liquidación conjunta. El jubilado creía que estaba todo bien, pero tres o cuatro años después se enteraba de que tenía una deuda con la DGI, y la DGI no les avisó nunca. Yo siempre les digo a mis alumnos que si dejan de pagar una tarjeta de crédito, el banco les va a mandar un aviso señalando que no la pagaron. Pero pueden preguntar, por ejemplo, a la cantina del Palacio, si en el caso de que dejen de pagar a la DGI o al BPS, alguien les va a avisar que no están pagando. Se van a enterar el día que vayan a hacer un trámite, capaz que dentro de cuatro o cinco años. Esos son los problemas reales de la gran mayoría de los contribuyentes y, en Uruguay, esa gran mayoría es de una magnitud del 99 %. Entonces, me da la impresión de que el alcance de esto, finalmente, es algún grupo de empresas y algún grupo de asesores que conviven en este nivel de disputa con la administración tributaria, pero que no conviven en el otro nivel de disputa.

Por ejemplo, para entrar en algún detalle menor, en uno de los artículos se establece que el contribuyente tendrá derecho a estar presente acompañado de sus asesores, etcétera, en los procedimientos de los que sea objeto el contribuyente o terceros. No; la administración tributaria puede tener información de terceros que en alguna instancia del proceso no quiere ventilar con el contribuyente porque, claramente, hay oposición de intereses.

En el mismo artículo se hace referencia a la aplicación excesiva. ¿Qué es la aplicación excesiva? Ese es un juicio de valor que lo único que genera es un ámbito de disputa para los abogados. Se le dirá a la administración tributaria: "Usted no puede aplicar las sanciones con excesividad". Las sanciones están regladas por norma y la administración tributaria las tiene que aplicar. ¿Qué es excesivo? Eso es un juicio de valor que da lugar a que en la disputa, los abogados chicaneen -lo digo respetuosamente- con ese tema.

Yo no soy ajeno a este mundo. La mayor parte de mi vida profesional trabajé en ámbitos profesionales privados para asesoramiento de clientes -chicos, medianos y muy grandes- y reconozco que la mayor participación en ámbitos de disputa son siempre marginales y en el límite. He participado en consultas a la DGI, en disputas en el Contencioso Administrativo, pero la problemática del país no está en eso.

Creo que acá hay cosas muy valorables, pero me parece que nos estamos olvidando de pensar, de verdad, en cómo vamos a mejorar los derechos de los contribuyentes. ¿Vamos a crear un órgano que sea defensor de los contribuyentes? ¿Cuál es el rol principal de un órgano defensor del contribuyente? Se puede discutir mucho -estoy a las órdenes si algún día quiere trabajar sobre eso- en cuanto a si eso debe estar adentro de la administración, por ejemplo, en su superior, que es el MEF, o directamente tiene que estar afuera. Claro, hay que dotarlo de presupuesto y de infraestructura, lo que no es fácil. Este órgano recepciona la queja o la sugerencia de los contribuyentes -también lo pueden ver en el modelo español-, la pasa a la administración tributaria, que tiene un control interno para decir efectivamente qué pasó, y se asegura que algún día dará respuesta al contribuyente. ¿Para qué sirve esto? A lo largo de la acumulación de situaciones, uno empieza a detectar dónde están los problemas que generan más dificultades a los contribuyentes. Pongo el ejemplo de los timbres profesionales. La DGI no ha resuelto de manera eficiente el problema de los timbres. Si cualquiera de nosotros tiene que presentar una declaración jurada, debe pagar un timbre, salvo en los casos del IRPF y el IASS, aunque sí el IVA; por ejemplo, la cantina del

Palacio. Si no tenemos un contrato con Antel, no podemos hacerlo *on line*. Yo, en mi ejercicio profesional, si no lo pongo en un contrato con Antel, no lo puedo hacer *on line*; ahí ya tengo una limitación. Lo tengo que hacer en una red de pagos; hay que salir a buscar el timbre por todo el barrio, donde haya una red de pagos. Eso es del siglo XX, igual que las cincuenta personas en el mostrador del BPS.

Hoy, que tenemos un problema en la Caja y podemos discutir si los timbres siguen teniendo la misma vigencia que en otra época, porque si queremos que los contribuyentes puedan cumplir voluntariamente, con bajos costos y que no requieran un asesor, las declaraciones no deberían tener un timbre, porque el timbre está vinculado, lógicamente, a la intervención de un asesor. Hasta en eso tenemos un problema.

En el BPS, sin embargo, cuando uno manda la declaración de Fonasa *on line*, automáticamente genera una factura y se paga el timbre en algún lado. La DGI no lo resolvió de igual forma, y es un problema para mucha gente. Van a presentar la declaración y les dicen: "Traiga el timbre". No saben ni cuánto cuesta el timbre. Entonces, van, por ejemplo, a una farmacia que vende el timbre y piden un timbre para presentar la declaración de IVA o de IRAE ficto. Y no lo digo malamente.

Esto no es sencillo. Para que las administraciones tributarias cambien tiene que haber voluntad política y aceptar que se requiere una nueva mirada. O sea, no está garantizado que si mañana alguno de nosotros fuera un director o una directora de una administración tributaria podríamos resolver estas cosas fácilmente. Son complejas. Pero eso no está en esta mirada, y eso es lo que yo quiero transmitirles que me preocupa.

Celebro que estén discutiendo esto, pero créanme que tiene más parecido con una ley de fines del siglo pasado que de hoy, del siglo XXI.

Gracias.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- Agradezco la presencia del contador Viñales y el aporte que hace al proyecto.

Algunas de las cosas ya fueron planteadas por otras delegaciones.

En primer lugar, las objeciones que el contador señala ya fueron planteadas por las autoridades de la DGI, cuando vinieron a la Comisión. De modo que conocemos los conceptos, la defensa del elemento inspectivo y la defensa del recaudador.

En general, todas las objeciones que hemos recibido apuntan, precisamente, a dos conceptos: esto no defiende al pequeño y esto defiende al evasor; esos fueron los dos principales conceptos que nos trajo la DGI, cuando vino. Y quiero descartarlo plenamente; yo no soy defensor de evasores ni defensor de grandes contribuyentes. Además, tenemos profusa opinión, incluso académica -por ejemplo, de la delegación que recibimos antes de que ingresara el contador Viñales-, respecto a que una carta de derechos del contribuyente defiende al pequeño contribuyente y no al gran contribuyente.

El concepto de que como no logra todo es mejor que quede como está, en lo personal, no lo comparto. Ningún proyecto que yo conozco logra resolver todos los problemas que intenta atender, pero siempre es mejor ir avanzando que quedarnos con lo que tenemos.

De todas maneras, hay algunas observaciones que el contador ha hecho y que ya realizaron también otras delegaciones, que son de recibo y que las vamos a ver, como ya lo hemos dicho. Estamos trabajando sobre todo lo que nos ha llegado, pero con la intención de que exista una carta de derechos del contribuyente y de que el contribuyente tenga la posibilidad de defender, con un criterio objetivo y legal, su actuación frente a la

actuación del órgano inspectivo y no que quede supeditado a la opinión que ese mismo órgano tiene sobre cuáles derechos tienen sus contribuyentes, lo cual me parece que es totalmente inequitativo. Ese es el sentido de la norma.

En cuanto a que esto no responde a las más modernas teorías sobre lo que deben ser los organismos de fiscalización del Estado, creemos que, en todo caso, tiene que responder a lo que son los organismos de fiscalización del Estado uruguayo. Habría que preguntarse si esos organismos están actualizados a la doctrina que el contador defiende o no. Yo no sé bien a cuántos de los contribuyentes mayores, medianos o pequeños se inspecciona. Lo que sí puedo asegurar es que todos los que se me quejan son pequeños contribuyentes; a todos les caen inspecciones y todos se sienten desvalidos frente a la administración. En gran medida, la motivación para llevar adelante este proyecto tiene que ver con eso, es decir, con la experiencia política, no técnica, respecto a cómo se enfrenta a la administración un pequeño contribuyente que tiene un restorán, un almacén, un pequeño hotel, un profesional -ni abogado ni contador-, un empleado que tiene, de repente, renta por un alquiler o dos. Esa es la intención; lograremos más o menos, pero esa es la intención.

Termino agradeciéndole nuevamente. Me parece que la contribución del contador Viñales también vale, y hay cosas que ha dicho con las que yo estoy de acuerdo; estamos revisándolas.

SEÑOR VIÑALES (Gustavo).- Voy a referirme a la última parte de la intervención del diputado, porque es en la que coincidimos plenamente. Vuelvo a decir que esto es relevante; doy clase sobre esto, o sea que no tengo dudas de que es relevante.

El diputado Mujica dice que su experiencia política es que los que le reclaman son pequeños comerciantes, una persona que tiene un pequeño hotel, un bar o rentas, pero créame que, en general, ninguna de esas personas llega a una disputa jurisdiccional, digamos, en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Tienen todos los problemas que señalé antes: les cae la inspección, física o desde el punto de vista de datos, y aparecen las deficiencias, el pago indebido o lo que fuera; y los problemas que tienen no se resuelven con este proyecto en gran medida, sino que van a seguir estando presentes. ¿Por qué? Porque, efectivamente, la administración lo inspeccionó tarde o nunca le avisó al contribuyente que cerró y no pagó más que tiene una deuda. Entonces, a esa persona, el día que se va a jubilar, cuando ya pasaron cinco años de aquel hecho, le dicen que no se puede jubilar o que tiene una deuda de cientos de miles de pesos, que desconocía que tenía; o que se equivocó en una declaración jurada y un día, muchos años después, le dicen que tiene una deuda por ese error o porque no le retuvieron lo correspondiente en la liquidación del IASS, como antes puse de ejemplo. Entonces, todos esos problemas, el día que llegan a todos esos contribuyentes que el diputado señala, le significan subir el Everest. El problema no es el costo de los impuestos, sino cómo se llega a ese problema. Además, lo que ocurre en Uruguay es que es hasta burocrático y complejo dar las bajas. Si un emprendimiento cierra, es porque tuvo problemas. Ese día, si el contribuyente tiene que contratar a un contador para que haga todos los trámites de la baja en el BPS y DGI debidamente, además de que, seguramente, ya tiene alguna multa porque pagó tarde, porque venía mal, no cierra el emprendimiento. Dice: "Ya tengo millones de problemas. No me quiero meter en ese problema". Y el día que va a abrir otro emprendimiento, no puede. Entonces, es ahí donde tenemos que poner foco.

Las administraciones tributarias uruguayas tienen capacidad para esto, pero, naturalmente, hay que fortalecerlas. No es fácil el cambio de paradigma, porque necesita tener los fondos, los recursos. Les voy a decir una cosa muy simple: en la DGI, un porcentaje muy relevante de los ingresos, cercano al 80 %, como mencioné hoy, proviene

de grandes contribuyentes, que son el 20 %. Cualquiera persona que se siente allí o en el BPS, diría: "Bueno, para fortalecer la recaudación tengo que seguir mirando a estos, que son los que me generan ingresos y no voy a gastar energía en el otro 80 %, porque me generan un ingreso muy bajo". Pero ese 80 % de los contribuyentes son los que tienen los problemas que el diputado señala.

Vuelvo a decir que estoy a las órdenes y que no critico el proyecto más allá de las críticas puntuales que hice, porque creo que hay problemas para las administraciones tributarias y el fraude fiscal hoy, en el mundo, es global, de grandes asesores, grandes empresas; no lo perdamos de vista. También juega la inteligencia artificial y algunas rentas intangibles, que están atrás de esto, las criptomonedas, etcétera. O sea que fortalecer la administración tributaria es más complejo hoy que hace algunos años y requiere que todos estemos convencidos de que es importante este otro mundo del 80 % o 90 % de contribuyentes con problemas más simples.

SEÑOR REPRESENTANTE PERRONE CABRERA (Álvaro).- Escuché con atención lo que se decía sobre de la problemática a la hora de dar de baja una empresa, de cerrarla, y los costos que eso implica. Muchos no lo pueden hacer porque quedan por el camino y, como decía el contador Viñales, después, en el futuro, les cuesta reinsertarse.

Toda propuesta es bienvenida. Me parece un tema atendible. Así que lo que nos pueda hacer llegar me parece importante para el tratamiento del proyecto.

Gracias.

SEÑOR PRESIDENTE.- Agradecemos al contador Viñales por concurrir a la Comisión y brindar su opinión sobre el proyecto.

(Se retira de sala el contador Gustavo Viñales)

—Antes de que ingrese la siguiente delegación, les informo que recibimos una nota de la Asociación de Funcionarios de Impositiva, que solicita ser recibida por este proyecto. Si están de acuerdo, lo agendamos.

(Apoyados)

—También recibimos una nota de un particular, la señora Fraga, que solicita ser recibida por un tema personal. En este caso, entiendo que no corresponde.

(Apoyados)

(Ingresa a sala una delegación del Departamento de Contabilidad y Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración)

—Damos la bienvenida a la delegación del Departamento de Contabilidad y Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, integrada por su director, profesor Gabriel Budiño, y por el representante de la Unidad Académica Tributaria, profesor Leonardo Bruzzone.

Los hemos invitado para escuchar su opinión sobre el proyecto de ley titulado "Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias. (Regulación)", que les fue remitido, junto con algunas versiones taquigráficas.

Disponen de quince o veinte minutos porque a la hora 12 tenemos reunión de la Comisión de Presupuestos integrada con Hacienda para tratar la rendición de cuentas.

SEÑOR BUDIÑO (Gabriel).- En primer lugar, corresponde agradecer la invitación. No es una práctica habitual que convoquen al Departamento específicamente; sí, por

suerte, a la Universidad de la República. De manera que agradecemos el interés por escuchar lo que podamos decir desde el Departamento.

En particular, como director del Departamento, no necesariamente conozco temas de tributación. Corresponde excusar al profesor Álvaro Romano, que es el coordinador de la Unidad Académica Tributaria, quien podría estar aquí representando a la Facultad, pero en este momento está de licencia. En su lugar, pedí al profesor Leonardo Bruzzone que nos acompañara -en acuerdo con Álvaro Romano, con quien coordinamos esta presentación-, en el entendido de que es un profesor reconocido de la Unidad y de que está en condiciones de aportar a la discusión en la que está esta Comisión.

Si me permiten, cedo la palabra al profesor Leonardo Bruzzone.

SEÑOR BRUZZONE (Leonardo).- Muchas gracias por la invitación. Suscribo las palabras de Gabriel.

Vamos a ver si podemos cumplir con el tiempo tan acotado que se nos da, porque la verdad es que el tema que nos convoca es hartito interesante y complejo.

En nuestra Unidad Académica nos encargamos de la parte docente relativa a impuestos y tributos vinculados con DGI y BPS. Pasan por nuestras aulas quienes se forman como contadores públicos, quienes están formados y hacen carreras de posgrado, ámbito público, ámbito privado. Esto nos permite tener un panorama bastante acabado de lo que es el procedimiento administrativo tributario vinculado con este proyecto de ley.

Dado que este procedimiento nos tiene a los contadores como protagonistas principales, muchas veces -los inspectores de los organismos recaudadores tienden a ser contadores; los asesores, principalmente, son contadores-, el enfoque que pretendemos dar a la comparecencia de hoy es eminentemente práctico, sí con una visión académica, pero mostrando, básicamente, los impactos que, de aprobarse este proyecto, tendría en los procesos internos que pretende impactar, viendo si efectivamente protege derechos, si desprotege alguno, es decir, básicamente, darles insumos para que después ustedes tomen la decisión sobre la suerte final de este proyecto.

Puntualmente, voy a ir recorriendo algunos de los aspectos. Verán que algunos tienen mucho más interés académico que otros; varios de ellos resultan no ser tan novedosos y otros sí. Voy a detenerme un poquito más en los novedosos.

Empezamos por una disposición contenida en el proyecto de ley que refiere al trato con respeto y consideración de parte de los funcionarios de las administraciones tributarias. Desde el punto de vista del derecho, eso no es novedoso; tampoco lo es desde el punto de vista de las relaciones humanas. En realidad, por más que no existiera una norma como esta, tampoco nadie está habilitado, como funcionario público, a tratar sin respeto a un administrado. A pesar de eso, son cuestiones que ya están recogidas. Tenemos la Ley N° [17060](#), "Ley Cristal. Funcionarios públicos", que hace una mención explícita al trato respetuoso, así como su decreto reglamentario, el Decreto N° [30/2003](#). Generalmente, esto se emparenta más con cuestiones vinculadas a códigos de ética o de conducta de organizaciones. Inclusive, la DGI tiene colgado en su página web un código de ética en el que se establece cómo tiene que ser el trato de los funcionarios frente a los administrados.

De manera que esta disposición no aporta nada nuevo. Lo que se hace sí es compilar en un texto, que es una especie de texto ordenado. En su momento, la DGI se comprometió a hacerlo, pero todavía no lo ha hecho; ojalá lo haga pronto. Son cuestiones que se recogen en otras normas del derecho positivo que tenemos.

Algo parecido pasa con el principio de inocencia, que también está plasmado en este proyecto de ley; el hecho de que los contribuyentes tienen que ser tratados como si fueran inocentes hasta que no se establezca legalmente su culpabilidad. Como contadores, nos llaman la atención estos conceptos de inocente y culpable. En realidad, cuando se trata de auditorías fiscales, básicamente, se trata de ver si un contribuyente pagó bien o pagó mal los tributos. Acá no importa si es culpable o no lo es, no importa por qué lo hizo; lo que importa es si pagó bien o pagó mal.

Después, las cuestiones relacionadas con culpabilidad entran en un estadio posterior, donde empiezan a jugar los profesionales del Derecho, cuando se tipifican responsabilidades, haciendo mención, por ejemplo, al dolo. Ahí si entramos en cuestiones de inocencia. Pero parecería que este proyecto está concebido, básicamente, en lo que es la relación en el marco de una auditoría propiamente dicha, una inspección, y este principio de inocencia no parece agregar ni aportar nada. Tampoco es que esté restando. Inclusive, es algo que, trascendiendo lo que es el procedimiento administrativo tributario, lo tenemos hasta en la Constitución, por ejemplo, en los artículos 66 y 72. También hay disposiciones del Decreto N° 500 que, implícita o explícitamente -en mayor o menor medida-, de alguna forma reconocen este principio de inocencia.

Quiero comentarles -no tiene por qué conocer esto todo el mundo- que es difícil encorsetar las auditorías tributarias en un único concepto. Generalmente, hay muchos tipos de auditorías tributarias. Por ejemplo, hay auditorías que se conocen como auditorías de carácter extensivo; tienden a hacer controles específicos. Imaginemos que un contribuyente, en su declaración de impuestos, declaró un importe y no lo pagó o declaró retenciones que no concuerdan con un documento. Entonces, se llama al contribuyente y se hace una auditoría parcial para decirle: "Parece que esto está mal; hay que corregirlo". Si lo corrige, queda en eso, y no hay inocencia ni culpabilidad; lo corrigió porque estaba mal. Por tanto, parece que en este tipo de auditoría el principio de inocencia o culpabilidad le quedaría un poquito grande. Capaz que habría que tomar en cuenta este tipo de disquisiciones.

Otro tema interesante es el que refiere a que las administraciones tributarias deban llevar a cabo las auditorías de la forma menos gravosa y distorsionante posible. Creo que eso es compartido por todos; es algo que naturalmente debe ocurrir. Quiero pensar que la DGI y el BPS, los principales organismos involucrados en esto, toman en cuenta este tipo de cuestiones. Lo que sí podemos encontrar acá es que la referencia a lo que resulte menos gravoso y distorsionante puede ser algo ambigua. Debemos tener en cuenta que se va a escoger la menos distorsionante o gravosa, precisamente, cuando exista más de una posibilidad. Tratemos de escoger la que menos moleste al contribuyente.

En lo que hay que tener cuidado es en que, si hay determinada prueba, las administraciones tributarias no están facultadas a decir: "No esta prueba no la recojo porque molesto a un contribuyente". Debe hacerlo de la forma en que menos lo moleste, cuando tenga más de una opción. Yo calculo que eso, entre líneas, se lee en el proyecto, pero quizás ustedes ven la necesidad de agregar algo más en este sentido.

El tema del derecho a estar debidamente asesorado en todo el procedimiento, incluso cuando se diligencien pruebas con terceros, es bastante interesante desde el punto de vista práctico. En general, somos los contadores los que intervenimos en el asesoramiento al inicio. Después, los abogados participan en otras partes del proceso. Incluso, los contribuyentes tienden a delegar, muchas veces informalmente, en contadores la representación en una inspección; los contadores acompañan en las comparecencias, ayudan en las respuestas y dicen cuáles son los criterios contables o

fiscales que se utilizaron. Esta es una idea compartida y pacíficamente aceptada por todos los actores del proceso.

El único eventual problema que podemos llegar a encontrar es cuando se hace referencia a las diligencias que se practiquen con terceros, en algún caso puntual. Lo digo, básicamente, porque en cuestiones de auditoría -en cualquier tipo de auditoría-, la oportunidad es muy importante; muchas veces una prueba que no se consigue en un momento equis es una prueba que quizás no se pueda levantar nunca más. En esto lo que hay que tener muy presente es la forma en la cual hay que recolectar esa prueba que, después, tendrá que ser sometida a controles posteriores. Si esa prueba fue mal obtenida, obviamente, no va a ser hábil para tener efectos en los procedimientos.

Quizás no en todos los casos sea posible tener un asesoramiento previo o estar acompañado de un asesoramiento cuando se necesita una prueba en un momento determinado. Capaz que esperar a determinado momento para recolectar la prueba, para que aparezca un asesor, colide totalmente con la obtención de la verdad material para encontrar ese elemento que se quiere recolectar. Menciono esto como un aspecto adicional para tener en cuenta. Obviamente, siempre las pruebas deberán estar sometidas a controles del contribuyente y de sus asesores en instancias posteriores.

¿Qué pasa con la disposición que hace referencia a recibir una copia de la resolución que ordena las inspecciones? También hay una disposición sobre este particular. Esto sí tiene bastante implicación práctica.

Les comento -insisto- los distintos tipos de auditoría que podemos encontrar. En las auditorías de tipo extensivo -ya las mencioné- hay controles puntuales. Muchas veces, ni siquiera terminan formalizándose en expedientes; se soluciona el elemento puntual y queda como una gestión practicada. Es una auditoría; no hay una resolución específica que habilite esa auditoría, sino que es el organismo que está solicitando a un contribuyente que regularice una situación. Después, si el contribuyente no la regulariza, eventualmente, sí podemos encontrar una formalización de un expediente. No suelen labrarse actas en este tipo de auditorías; generalmente, son auditorías cortas y masivas, con muchos contribuyentes. Por lo tanto, no hay una resolución específica ni una orden específica de inspección para un contribuyente. Eso también entra dentro del concepto de auditoría.

Distinto es el caso al que están apuntando ustedes, que son las inspecciones propiamente dichas, las llamadas auditorías intensivas. Antes, existía lo que se conocía como la "orden de inspección"; tenía un número y la identificación de los inspectores. Desde hace unos años eso cambió y hoy, lo que existe es lo que se conoce como "acta de inicio". Se inician las actuaciones con un acta de inicio, que firman los inspectores actuantes. Hay un número de actuación que es, implícitamente, la resolución.

Lo que no nos queda muy claro es si, efectivamente, acá se quiere incorporar un ritualismo adicional de una resolución específica dictada por la Administración para cada una de las inspecciones o si se podría dar como implícito que la resolución está en esa acta de inicio, identificando a los funcionarios actuantes. Nos queda la duda de cuál es el alcance que se le quiere dar a esta disposición. Inclusive, puede pasar que una auditoría haya empezado como extensiva -como les comentaba hoy- y después, pase a intensiva. En ese caso, se labra un acta de inicio.

Entonces, nos preguntamos, ¿el hecho de que exista una resolución específica para cada inspección agrega algo en materia de derechos al contribuyente o le quita? A nuestro juicio, al menos, esto no parece tan evidente; no lo podemos ver de una manera tan evidente.

Lo mismo pasa con respecto a la profesión del inspector. El propio proyecto establece que tiene que estar el nombre y la profesión de los inspectores. Generalmente, los inspectores son contadores; hay algunos que no lo son. También hay algunos economistas. En realidad, no sé qué podría estar agregando esta medida en materia de derechos como para incorporarla a una carta de este tipo. O sea que tampoco vemos un impacto tan fuerte en este sentido, más allá de imponer algún ritualismo.

Otra disposición interesante para analizar es la que tiene que ver con el derecho a ser informado al inicio de la auditoría sobre los derechos como contribuyentes. Seguramente, quienes nos antecedieron hace un ratito, los colegas de la Facultad de Derecho, se expidieron sobre las advertencias Miranda. Esto es algo en lo que, inclusive, no hay consenso, ni siquiera en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Hay que ver a qué tipo de procesos se están refiriendo al dar este tipo de advertencias en forma previa: si involucra únicamente a las auditorías intensivas o también, a las extensivas; queda la duda

De todos modos, esto sería algo que se podría hacer fácilmente con un formulario prehecho, que se entregue labrando acta mediante. Así quedaría claro que se está brindando, básicamente, información sobre los derechos que tiene el contribuyente.

Tampoco queda claro cuáles son los derechos que se tienen que informar. Obviamente, eso tendría que ser objeto de algún avance posterior. Inclusive, en el artículo 3° del proyecto aparecen dos elementos más vinculados con las actas. En el inciso segundo, se hace referencia a las actas del artículo 46 del Código. Creo que se están refiriendo a las del artículo 45; fíjense, por las dudas, pero me parece que quieren hacer referencia a las del artículo 45 y no a las del 46. Las del artículo 45 son las actas efectivamente circunstanciadas en el momento de una auditoría.

Por otra parte, la imposibilidad de excluir actas -que también está en ese artículo- es algo sobreabundante. Es claro que las actas no se pueden excluir, salvo que sean totalmente inconducentes para el proceso.

También hay alguna cuestión vinculada a la responsabilidad objetiva de los funcionarios. Creemos que eso habría que cotejarlo y compensarlo con lo que establece la Ley N° 19121, relativa al Estatuto de los Funcionarios Públicos. Básicamente, habría que vincularlo no tanto a una responsabilidad objetiva, sino a una responsabilidad de tipo más subjetivo. Me refiero a analizar las intencionalidades, materialidades y efectividades del daño. Se debe analizar si, efectivamente, vale la pena, en un caso concreto, constituir falta grave, como se dispone.

Lo mismo pasa con la nulidad de los actos. Se habla de la nulidad de los actos cuando, de pronto, se excluye algún acta. Creo que esto habría que sopesarlo; no se puede desacoplar del principio de trascendencia que está en el artículo 7° del Decreto N° 500. El principio de trascendencia implica que no cualquier falta de formas es hábil para producir la nulidad de un acto. Esa falta de forma básicamente tiene que haber producido indefensión. Capaz que estaría bueno acoplar esto con el principio de trascendencia.

¿Qué pasa con el derecho a ser informado sobre los períodos y tributos que serán objeto de una auditoría? Esto también lo impone el literal G) del artículo 2° del proyecto. Es complejo trasladarlo con naturalidad a todos los tipos de actuaciones. Generalmente en auditorías extensivas es más sencillo porque es algo concreto, puntual, un tributo específico, un caso puntual que se liquidó mal y se puede acotar claramente a un alcance. Obviamente puede suceder que en el marco de una auditoría de tipo más

extensiva la administración identifica otros errores que tendría que advertir al contribuyente para corregirlos.

No nos damos cuenta si esta disposición habilita o no a la administración a ampliar los alcances originales. Resulta que fui por algo puntual y me encontré con que hay otras cosas incorrectas. Obviamente las administraciones no tienen facultades legales para dejar pasar esas cosas incorrectas. Entonces, ¿qué hacen? ¿En este caso tendrían que comunicar que el alcance se va a incrementar? Si va en esta línea quizás podría ser algo un poco más acoplado a la realidad.

En las auditorías intensivas las inspecciones más profundas son más complejas. Generalmente se labra el acta de inicio y se hacen actas de constataciones. Después se identifican los puntos sensibles donde profundizar las auditorías y se fijan los alcances. Obviamente, se comunica a los contribuyentes. Si se quisiera cumplir con esta disposición la administración hasta podría comunicar a todos que el alcance general abarca todos los impuestos no prescriptos y con eso estaría salvando esta disposición. No parece ser el tenor que le pretende dar esta nota.

Por tanto, la recomendación en este sentido es tener en cuenta los distintos tipos de auditorías que no siempre van a ser posible en base a los procedimientos actuales y que podrían generar, inclusive, algunas distorsiones.

En el tema de los accesos a los informes y a las actuaciones no hay mucha cuestión para agregar. Esto está en el literal H) del artículo 2°. Acá simplemente quiero mencionar que esto está previsto en el artículo 7° y siguientes del Decreto N° [500](#) y en la Ley sobre el Derecho de Acceso a la Información Pública, que regula el *habeas data*, la N.° [18381](#).

Como recomendación decimos que hay que tener en cuenta que incluso en el marco de la ley de *habeas data* hay información que se clasifica como confidencial y reservada. Por tanto, hay que tener en cuenta cómo no acercar colisiones entre esta ley que pueda calificar alguna información como reservada y este acceso a la información.

El derecho a no autoincriminarse, que está en el literal I) del artículo 2°, puede entrar en tensión con lo que es la obligación de colaboración que está previsto en el artículo [70](#) del Código Tributario.

¿Por qué le comentamos esto? ¿Cómo puede entrar en tensión? La obligación de colaboración tiene su génesis en sí en el deber de iniciativa, o sea lo que se conoce como la autoliquidación de impuestos. Los contribuyentes en nuestro país autoliquidan sus impuestos. Dicen: "Yo vendí tanto; compré tanto; tengo tantos activos; tantos pasivos; mi liquidación es de determinada manera y la liquidó yo". En materia de impuestos, salvo en algunos casos puntuales -como puede ser la contribución inmobiliaria, patente de rodados, Impuesto de Primaria que ya sabemos cuánto es el impuesto-, el contribuyente autoliquidó sus impuestos. Lo que tiene claro es que después la Administración le va a decir si lo liquidó bien. Si lo liquidó bien, le va a preguntar cómo hizo para liquidarlos. Y ahí es donde entra el deber de colaboración. Puede suceder, por ejemplo, que le pidan la contabilidad.

¿Qué implica esto de autoincriminarse? Me gustaría saber más.

Si un contribuyente tiene en su contabilidad gastos por un importe de \$ 10 y declaró gastos en una liquidación por un importe de \$ 20. El contribuyente sabe que hizo eso. ¿Qué implicaría en este caso la no autoincriminación? ¿Qué el contribuyente estaría habilitado a no darle la contabilidad a la administración porque sabe que eso lo autoincriminaría?

Es un poco dudoso este tema porque si llegamos a esos extremos entran a temblar las bases del principio de autoliquidación, del deber de iniciativa. Eso quería dejado soslayado. Imagínense que si la administración no cuenta con bases sólidas para que el contribuyente le diga cómo liquidó sus impuestos. Va a tener que pasarse a bases presuntas, es decir, a hacer presunciones. Eso atenta contra la verdad material y puede, inclusive, ser contraproducente para los propios contribuyentes. Hay que tener un poco de recelo en ese tema. Lo que no podrían hacer las administraciones es penalizar a un contribuyente porque no le dijo de antemano que era culpable. El contribuyente le da la información; quien decide si pagó bien o mal los tributos es la administración. No le puedo decir: "Bueno, me tendrías que haber dicho que tenías estos errores". Creemos que ahí no puede haber una penalización.

Lo que aconsejaríamos es analizar este cotejo, esta posible colisión entre el principio de colaboración, el deber de colaboración y esto de la no autoincriminación.

En cuanto al tema de la graduación de las sanciones, el propio proyecto dice que no se puede tener en cuenta la falta de colaboración para gravar sanciones. Fíjense que el propio Código Tributario, en su artículo 100, prevé como una de las hipótesis para gravar sanciones, la colaboración. Calculo que lo conocen, pero voy a poner un ejemplo. Hay algunas sanciones que tienen graduaciones. La sanción por defraudación implica entre una y quince veces el importe defraudado. La administración tiene que graduarla; en función de la contribución del contribuyente podrá graduarla.

¿Qué implicaría esto en este proyecto de ley? ¿Que estaría haciendo una graduación tácita, por ejemplo, del artículo [100](#) del Código Tributario? Capaz que sí. Nosotros preferimos las graduaciones explícitas más que las tácitas. Inclusive, son un poco más transparentes. Si no lo han tenido en cuenta habría que tenerlo. Esa es la recomendación en ese sentido.

En cuanto a las cuestiones vinculadas con la reserva de la información que los contribuyentes le entregan a la administración, creo que hoy no es un tema hartamente sensible; el secreto tributario cumple bastante con ese rol. Inclusive las administraciones tributarias han adquirido compromisos con organismos internacionales en materia de intercambio de información tributaria y han sido sometidas a auditorías respecto a cómo tratan la información, si la tratan en reserva o no. Yo creo que ha salido bastante bien.

Por si fuera poco, tenemos la Ley de Protección de Datos Personales, la N.º [18331](#), que también trata el tema. Creo que en este punto la carta que se está proponiendo tampoco agrega algo nuevo. Generalmente la información que está en manos de las administraciones tributarias tiende a estar bastante blindada.

Tengo tres puntos más para exponer.

Se dice que el derecho no será auditado dos veces por los mismos impuestos y períodos. En este sentido, creo que desde nuestra óptica podemos aportar algo interesante. Insisto con los distintos tipos de auditorías. Imagínense lo que sucede si un contribuyente fue auditado en una auditoría de carácter extensivo con un alcance limitado sobre un aspecto equis porque declaró mal las compras, las ventas o algo puntual.

¿Qué implica el derecho a no ser auditado dos veces por el mismo impuesto o tributo?

Imaginen a un contribuyente que pide una auditoría. Esto sucede muchas veces cuando los contribuyentes van a clausurar actividades y solicitan un certificado único especial por liquidación, ¿Qué implicaría eso? ¿Que si fue auditado previamente, por más que haya sido un alcance parcial, específico, no se le puede reclamar los impuestos que

debe en un estadio posterior? Básicamente esto nos puede pasar con actuaciones intensivas.

La tendencia internacional de las inspecciones es que tienden a ser más acotadas en tiempo y en alcance. Entonces, nos vamos a encontrar con auditorías específicas sobre determinados aspectos. ¿Qué pasaría si en un período posterior se hace una auditoría con otro alcance que refiere al mismo impuesto y al mismo período que la anterior?

¿Sería como una especie de condonación de deuda no poder auditar dos veces al contribuyente por un mismo impuesto o período? Yo creo que no es la idea que están manejando en el proyecto pero hay que tener en cuenta todas estas variaciones que nos podemos encontrar en el marco de un procedimiento inspectivo, inclusive teniendo en cuenta que los actos administrativos son esencialmente revisables. O sea que eso es lo que se transforma en el famoso *non bis in idem* del que hablan los colegas del área del Derecho. En la cuestión de las inspecciones fiscales nos parece que hay que tratarlo con bastante cuidado.

Hay dos puntos más. Uno es el referido al plazo de las actuaciones, y el otro, a la devolución con reajustes.

Con respecto al plazo de las actuaciones hay que tener cuidado. Es interesante para todos que las actuaciones sean en plazos razonables. El tema es que el concepto de razonable no necesariamente es igual para todos porque quizás no se está tomando en cuenta que hay distintos tipos de auditorías y distintos tipos contribuyentes. Generalmente, si salimos de la patología, tanto para administraciones como para contribuyentes, ambas partes estarían contestes en hacer actuaciones cortas porque si se va a largas, a ninguna de las partes le conviene por un tema de recursos o por lo que sea. Pueden existir escenarios patológicos en los cuales a alguna parte le convenga estirar los plazos de las actuaciones. Tendría mucho para mencionar en esos casos, pero estamos acotados en el tiempo.

Como corolario -si quieren después, en alguna otra oportunidad, podemos brindar un poco más de información- propondríamos que si se quisiera incorporar plazos, es difícil hacerlo a tabla rasa para todo tipo de actuaciones y para todo tipo de contribuyentes, y en todo caso, incluir disposiciones que involucren suspensiones o interrupciones de los plazos porque hay que ver responsabilidades que eventualmente puedan existir en extensiones de los plazos, que a veces no son de parte de las administraciones, sino que incluso son de parte de los contribuyentes. O sea que las responsabilidades pueden ser compartidas.

Recomendaríamos complementar eso con interrupciones o suspensiones de los plazos para que no tengamos un plazo a rajatabla, y de la misma forma, para todas las actuaciones.

También hay que tener cuidado con la devolución de los pagos indebidos con reajustes. Yo no lo vi en alguna otra comparecencia, pero eso puede tener efectos importantes desde el punto de vista presupuestal. Los pagos en exceso pueden darse por muchos motivos. A nosotros nos dio la sensación de que desde la Cámara están pensando en los pagos que se hacen bajo protesto. Capaz que es en ese pago en el cual la devolución con reajuste podría encontrar un poco más de fundamentación, pero imaginen otro tipo de pagos en exceso conocidos por todos, como la devolución por IRPF, que se hace por arrendamiento de inmuebles y por cuotas hipotecarias, o devoluciones de Fonasa. ¿Se imaginan el impacto que puede tener eso a nivel presupuestario y procedimental? Habría que cambiar toda la norma para que esas

devoluciones fueran reajustadas con intereses, más allá de la justicia o no del tema. Hay que tener en cuenta que eso tiene mucho impacto. Inclusive, también puede haber pagos en exceso por exceso de anticipo por formas de cálculo que están previstas en la norma.

Lo que la legislación actual tiene previsto es un régimen de certificados de crédito, que implícitamente tiene una especie de cuidado por el valor de la moneda con lo que se conoce como fecha valor. Los certificados se emiten con fecha valor, que implica que puedo pagar hoy algo con una fecha valor de dos años atrás y es como que lo hubiera pagado dos años atrás. Eso está previsto en la Resolución N° 250 de 1984 de la DGI, que establece el régimen de certificados de crédito. Lo mismo ocurre con un pago por error, que es cuando un contribuyente se equivoca y paga algo, y está previsto que se le devuelva con certificado de crédito. En este proyecto se estaría pensando que inclusive un pago por error tendría que devolverse con reajustes. Al menos, parecería que en caso de querer incursionar en algo por el estilo habría que limitarlo a los pagos bajo protesto, y quizás poner explícitamente a qué se están refiriendo.

Corrí rápidamente por todos los puntos. Creo que tuvimos menos tiempo que el resto de las delegaciones.

SEÑOR PRESIDENTE.- Tuvieron menos tiempo que la primera y más que la segunda.

Cuando hicimos la convocatoria no teníamos previsto que íbamos a tener la reunión de la Comisión de Presupuestos integrada con la de Hacienda a la hora 12.

SEÑOR BRUZZONE (Leonardo).- Voy a hacer un corolario final.

Me parece que la intención del Poder Legislativo de incursionar en este tipo de aspectos es valorable y es buena. El tema es que quizás se está partiendo de un estado de situación que tal vez no es tan claro como el que se está manejando en cuanto a un desequilibrio, que es, al menos, el que se manejó en algunas de las comparencias en las que tuve oportunidad de ver antes de venir. No obstante, quizás se pueda incursionar en eso. Hay que tener mucho cuidado. En este caso recomiendo ser un poco más quirúrgicos. Hay una patología puntual que se debe identificar, se agarra el bisturí, se hace una incisión y se dice: "Bien, saco el mal y agrego algo para mejorarlo". Cuando se hace esa especie de profilaxis más generalizada se pueden generar algunos daños colaterales de los que quizás no nos demos cuenta o se pueden generar algunos problemas que alteren un poco los equilibrios deseados.

Ni qué hablar de que quedamos a disposición, más allá del tiempo acotado, ante cualquier duda, consulta o alguna otra instancia en la que entiendan que sea pertinente que podamos colaborar con ustedes. Desde ya, agradecemos la atención.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- Agradezco la participación de la delegación y los aportes que nos han hecho.

Tengo una simple duda.

El Instituto de Finanzas Públicas de Facultad de Derecho tuvo la gentileza de explicarnos que ellos tienen funcionarios de DGI en su integración y que, por lo tanto, las opiniones dentro del Instituto tienen también mucho que ver con el ámbito en el cual se mueve cada uno de sus integrantes.

Quisiera saber si ustedes están en la misma condición.

SEÑOR BRUZZONE (Leonardo).- Sí. En nuestro caso, nuestra unidad académica tiene integrantes de todas las áreas de actividad.

La opinión de la Universidad de la República es estrictamente académica. No involucra a ningún otro organismo más que a la Universidad de la República.

En el caso mío, transité por el sector privado y actualmente trabajo en el sector público desde hace muchos años, pero acá vine como representante de la Universidad de la República. Calculo que cuando se me extendió la invitación, se hizo en base a mi trayectoria académica y pretendo haber volcado las consideraciones con la mayor objetividad posible porque quienes nos dedicamos a la actividad académica con vocación tratamos de abstraernos de cualquier otro aspecto que pueda estar vinculado con actividades en otro ámbito fuera de la facultad.

Como en cualquier organización dentro de nuestro país, y por suerte es así, tenemos gente de todos los ámbitos.

SEÑOR PRESIDENTE.- Agradecemos la presencia de la delegación, y nuevamente pedimos disculpas por lo acotado del tiempo.

Hemos estado trabajando informalmente en las últimas semanas en algunas alternativas al proyecto de usura, que van a ser repartidas, para que las tengan como material de trabajo, a efectos de poder analizarlo cuando ingresemos en la consideración del tema.

(Se retira de sala la delegación del Departamento de Contabilidad y Tributaria-FCEA)

SEÑOR REPRESENTANTE VALDOMIR (Sebastián).- A efectos de cerrar la ronda de delegaciones -nos consta que hay algunas que nosotros solicitamos que vengan para escuchar sus impresiones acerca del proyecto del diputado Gonzalo Mujica- solicitamos que también se convoque al Banco Central del Uruguay, para que nos dé su opinión sobre el proyecto, y se incluya en las próximas sesiones con las diferentes delegaciones que están invitadas y que todavía no han podido venir a la Comisión.

SEÑOR PRESIDENTE.- Si no hay objeciones, se va a realizar la coordinación por intermedio de la Secretaría.

No habiendo más asuntos, se levanta la reunión.

(Es la hora 12 y 9)

===/