**ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

***Definición:***

Es la actividad del Estado relacionada con la obten­ción, administración y empleo de los recursos monetarios necesa­rios para satisfacer las necesidades públicas

El Estado cumple determinados fines, para ello necesita obtener recursos, emplearlos, y controlarlos, y esa actividad se denomina “actividad financiera”.

La diferencia con otras actividades es **que *no es un fin en sí misma***, no se dirige directamente a la satisfacción de una necesidad, sino al cumplimiento de una ***función instrumental*** cuyo regular desenvolvimiento es indispensable para el desarrollo de todas las demás actividades.

Durante el primer semestre de cada período de gobierno (cinco años), el Poder Ejecutivo somete a la aprobación del Poder Legislativo el presupuesto nacional de remuneraciones, gastos e inversiones, y las correspondientes fuentes de recursos para financiarlos.

Las necesidades públicas son aquellas que se originan en la vida colectiva y son satisfechas mediante la actividad es­tatal. Pue­den distinguirse las **necesidades** **primarias,** en las cuales su satisfacción asegura la existencia de la socie­dad organizada en Estado (defensa, po­licía, justicia, repre­senta­ción exterior, etc.) y las **necesida­des secundarias**, cuya sa­tisfacción depende de las concepciones políticas dominantes (enseñanza, vivienda, asistencia médica, seguridad social, transporte, comunicaciones, etc.).

A través de los tiempos las necesidades públicas van cambiando y como sabemos, por ejemplo no son las mismas las del campo que las de la ciudad, las de la Capital y las del Interior; por eso decimos que son colectivas, resultan de la sumatoria de todas las necesidades de la población de un país.

Pero también sabemos que el Estado no está dispuesto a satisfacer todas las necesidades colectivas, generalmente porque no puede, ya que los recursos económicos de que dispone son escasos; otras veces de acuerdo al tipo de Estado de que se trate, sólo está dispuesto a satisfacer determinadas necesidades.

Hemos visto a través de la historia que el Estado ha ido evolucionando, desde un Estado cuyas actividades eran mínimas, lo que se denominó el “Estado Juez y Gendarme”

**NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

Tiene un contenido **económico** y un contenido **político.**

El económico refiere *a la obtención de medios para satisfacer necesidades* y el político derivado de la naturaleza de su sujeto activo (EL ESTADO) que actúa en función de intereses generales. La coexistencia de ambos elementos ha dado lugar en la doctrina a discrepancias acerca de cuál es el elemento preponderante y por lo tanto si la naturaleza es económica o política.

1. **Teorías sociológicas** (Wilfredo Pareto): se considera que esta actividad está regida por un fin social ya que el Estado recurre a ella para cubrir los servicios que la sociedad demanda.
2. **Teorías económicas** (Adam Smith y Stuart Mill): se considera que esta actividad tiene un contenido económico, ya que implica un cambio de ingresos por servicios. Se transforma en un consumo improductivo ya que los particulares tendrán menos disponibilidad en cuanto a las relaciones de consumo.
3. **Teorías políticas** (Griziotti): se considera que esta actividad cuenta con un contenido político ya que dependerá de la orientación política del Gobierno para determinar cómo se desarrollara dicha actividad

* **Valdés Costa** sostiene que esta actividad **desde el punto de vista objetivo es económica**, en tanto **desde el punto de vista subjetivo es política** (es el Estado quien la desarrolla).
* **Addy Mazz** sostiene que en esta actividad confluye tanto el factor económico como político, siendo ambos trascendentes. No así el factor social donde demandas sociales quedan relegadas a decisiones políticas o económicas.

***CARACTERES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA***

Los caracteres de la actividad financiera, pueden sinte­ti­zarse en los siguien­tes:

**1. Sujeto:** El sujeto activo es único y exclusivo, en este caso el Esta­do, entendido en su acepción amplia; por tal sus deci­sio­nes son adoptadas en función de valoraciones políticas, de jus­ticia, de bienestar social, de progreso económico, etc. y no en base a la utilidad, principio que regula la economía de mercado.

**2. Objeto:** El objeto de la actividad financiera son **medios eco­nómi­cos**, predominantemente monetarios. Es el fin de obtener recursos y administrarlos para las necesidades públicas.

**3. Actividad reglada.** Por ser una actividad estatal, es exclusiva y necesariamente jurídica, es decir preordenada mediante normas **coactivas.** Rige al respecto un principio de legalidad de la actividad financiera aunque con intensidad variable según el aspecto de que se trate (tributario, comercial, administrativo, etc.).

La actividad financiera no puede desarrollarse discrecionalmente, está sujeta a la tutela del Derecho. La capacidad de los entes públicos está regulada expresamente, al contrario de lo que sucede a nivel de derecho privado con los particulares (artículo 190 de la Constitución para Entes Autónomos y Servicios Descentralizados extensible a todo órgano estatal).

***Principio de especialidad: Artículo 190. Los Entes Autónomos y los Servicios Descentralizados no podrán realizar negocios extraños al giro que preceptivamente les asignen las leyes, ni disponer de sus recursos para fines ajenos a sus actividades normales.***

**4. Contenido:** El objeto de la actividad financiera es la OBTENCION de los recursos, SU ADMINISTRACION y EMPLEO. Los recursos, para Valdés Costa son de carácter PECUNIARIO, y según Dra. A. Mazz también pueden ser EN ESPECIE. Las operaciones en especie tan conocidas en el pasado (coacción personal) han sido abandonadas en la actualidad. Giampietro Borras no excluye las prestaciones en especie, pero las limita a las de carácter económico, quedando excluidas las prestaciones personales que carecen de contenido económico (ej. Servicio militar obligatorio, integración mesas electorales, etc.)**.**El Dr. Valdés Costa limita los recursos a los pecuniarios.

***5. Fin de la actividad financiera:***

Para Grizziotti, debe distinguirse entre finanzas fiscales y extrafiscales.

Para las finanzas fiscales el fin es obtener los requerimientos económicos de la actividad (servicios) del Estado con que se satisfacen las necesidades públicas. Es un instrumento para satisfacer las necesidades públicas.

En cambio las finanzas extrafiscales satisfacen directamente las necesidades públicas. Tienen por finalidad desalentar actividades nocivas, fomentar las socialmente provechosas, defender la economía nacional, propender a la justicia.

**DISCIPLINAS QUE ESTUDIAN LA ACTIVIDAD FINANCIERA**

La actividad financiera es estudiada por cuatro grandes grupos de disciplinas, que son las que interrelacionadas entre sí permiten al Estado obtener y distribuir los recursos en la forma más adecuada posible, teniendo en cuenta principios económicos, jurídicos y políticos.

Se trata de distintas disciplinas que estudian la actividad financiera de diversos enfoques.

* **Finanzas Públicas** queesel conjunto deprincipios, objetivos políticos y normas que rigen la obtención, administración e inversión de riquezas para satisfacer las necesidades públicas. No solo se ocupa de la obtención de los ingresos necesarios para cubrir los gastos de funcionamiento del Estado, sino que a través de su accionar se busca intervenir en la economía de forma tal de motivar o desalentar determinadas actividades que el Estado ha decidido no dejarlas al libre juego de la oferta y la demanda del mercado.
* **Economía Financiera o Ciencia de la Hacienda** es la encargada de estudiar los efectos que los recursos y gastos del Estado tienen sobre el patrimonio de los particulares y del propio Estado.
* **Política Financiera** es la disciplina queactúa sobre los elementos que le proporciona la Economía Financiera para ver como puede modificarlos para obtener una finalidad.
* **Derecho Financiero** es el conjunto de normas jurí­dicas que regulan la actividad financiera del Estado. Es una **rama del derecho públi­co**, el cual se encarga de **estructurar jurídicamente** las distin­tas **entidades estatales y regulares** su **funcionamiento**. Se integra con: **a) Derecho presupuestario**: conjunto de **normas jurí­di­cas** que **regulan** todos los aspectos del **Presupuesto**, así como su eje­cución y contralor. El Presupuesto es el instru­mento ju­rídico básico en torno al cual, el Estado lleva a cabo su ac­ción finan­ciera; **b) Derecho tributario:** conjunto de **normas jurídi­cas** que **regulan** los **tributos** y **c)** **Disposiciones referentes a los distintos ingre­sos del Estado**: conjunto de normas jurídicas de diversa índo­le. Pertenece al ***derecho público.***

***Nota: el derecho financiero es un derecho público por tres razones: el sujeto o titular que lleva a cabo la actividad es el Estado, hay un interés protegido a través de las actividades financieras y la norma es de carácter coactivo (se impone a los particulares).***

***Heterogeneidad del derecho financiero:*** existe una heterogeneidad jurídica innegable en las normas del derecho financiero pero tienen el rasgo en común de su finalidad (buscan someter el derecho a toda la actividad financiera del estado).

El derecho financiero es más amplio que el derecho tributario, comprende otras normas como el derecho administrativo, pero por razones jurídicas el Derecho Tributario es la parte más importante del Derecho Financiero porque refiere a la obtención de los ingresos.

**RAMAS DEL DERECHO FINANCIERO**

El Derecho Financiero está formado por tres ramas que lo integran:

1. **Derecho tributario**: es la rama del derecho financiero que regula los ingresos por tributos.
2. **Derecho presupuestario**: es la rama que regula toda la planificación de ingresos y de gastos para el periodo de gobierno. Conjunto de normas jurídicas que regulan todos los aspectos concernientes al Presupuesto, su ejecución y contralor.
3. **Derecho del crédito público y la deuda pública**: es la rama que regula el endeudamiento del Estado a través de la concertación de préstamos o emisión de títulos de deuda pública.

***RELACIONES CON OTRAS DISCIPLINAS JURIDICAS***

***CON EL DERECHO ADMINISTRATIVO:*** Está vinculado por la identidad del sujeto de ambas disciplinas (la administración Pública) y la de compartir algunos conceptos por ej. Actos administrativos.

***CON EL DERECHO CONSTITUCIONAL:*** La Constitución es el medio creador y fuente de mayor jerarquía de gran cantidad de normas referidas a la actividad financiera, así como de principios fundamentales particularmente del derecho tributario (legalidad, igualdad ante las cargas fiscales, garantía jurisdiccional, etc.)

***CON EL DERECHO PRIVADO:*** (Civil y comercial) Actualmente ha sido superada la tesis de la subordinación del derecho financiero al derecho privado.

***CON LOS DERECHOS PROCESAL, PENAL E INTERNACIONAL:*** Tiene importancia preferente con respecto al derecho tributario y es estudiarán las relaciones al estudiar el mismo.

***FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO:***

Las fuentes son los medios generadores de normas jurí­di­cas. Res­pecto al Derecho Financiero, se pueden mencionar:

* ***Constitución***: de ella surgen los principios gene­rales que regulan todo el sistema financiero;
* ***Actos legislativos***: son los actos jurídicos de carác­ter general y abstracto, que contienen un mandato impe­rativo, dicta­dos por los órganos a los cuales la Constitución les atribuye función legislativa; así tenemos las leyes ema­nadas del Poder Legislativo con valor y fuerza de tales en el ámbi­to nacional y los decretos departamentales, emanados de las Juntas Departamen­tales con valor y fuerza de ley en sus respectivos departamen­tos.
* ***Actos reglamentarios:*** son los actos jurídicos de ca­rác­ter general y abstracto, que contienen un mandato impe­ra­tivo, dicta­dos por los órganos a los cuales la Constitución les atri­buye función administrativa.
* ***Tratados internacionales:*** cuando son válidamente ra­tifi­cados, tienen la misma eficacia que las leyes internas.

***AUTONOMIA DEL DERECHO FINANCIERO***

Para que una rama goce de autonomía se requiere que cuente con autonomía didáctica (pueda estudiarse por separado) y autonomía científica (que cuente con principios e institutos propios).

***Derecho financiero:*** algunos autores han sostenido que el derecho financiero también tiene autonomía científica pero el entendido general es que lo que puede llegar a tener autonomía *es el derecho tributario.*

Tiene sin duda autonomía didáctica.

**Autonomía científica del derecho financiero:**

Cuando tiene institutos y principios jurídicos propios y exclusivos. En general se entiende que no tiene autonomía científica, la que se reserva para el derecho tributario y en particular para el derecho tributario material.

**Autonomía científica del derecho tributario:**

En Uruguay la doctrina es unánime en considerar autónomo el derecho **tributario material**, no así al formal cuyas normas referentes al “accertamento” o determinación tributaria en el caso concreto y a la percepción del tributo son netamente administrativas.

**Autonomía material: 3 ASPECTOS:**

1. **Autonomía orgánica:**

Existe un instituto propio de origen legal: EL TRIBUTO

1. **Autonomía objetiva:**

Tiene un objeto sustancial propio, la **relación jurídico- tributaria.**

1. **Autonomía conceptual:**

Tiene **principios propios** bien definidos: **legalidad,**(art. 85 nal.4 y 87 de la Constitución)

**Igualdad** (art. 8 de la Constitución)

Institutos comunes con el Derecho Civil tratados en forma diversa:

Ejemplo: capacidad (art.17 Código Tributario) puede crear sujetos de derecho tributario que pueden no coincidir con los de derecho privado. Ejemplo se considera a los grupos familiares, sucesiones o conjuntos económicos como sujetos de derecho en materia tributaria. Normas sobre domicilio art. 26 no se ajusta al criterio del “animus” del derecho civil.

**AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**Derecho tributario:** la mayoría de la doctrina concuerda en que no todo el derecho tributario tiene autonomía científica sino una parte de él, que es el derecho tributario material.

**Autonomía del derecho tributario material:**

Doctrina: sigue siendo una de las cuestiones más polémicas a nivel de doctrina. Actualmente existe doctrina que afirma que tiene autonomía científica, existe doctrina que piensa lo contrario y existe doctrina que niega la autonomía científica de toda rama jurídica.

De todas formas existe acuerdo en la doctrina respecto a los siguientes puntos fundamentales:

• Ningún partidario de la autonomía niega el concepto de la unidad del derecho ni las relaciones de interdependencia con las demás ramas jurídicas.

• El derecho tributario material tiene principios e institutos propios (elemento esencial para que se configure la autonomía).

El concepto de autonomía es negado por cierta doctrina aún reconociendo la existencia de principios e institutos propios porque se lo considera incompatible con el concepto de unidad de derecho. Este aspecto formal en realidad carece de importancia frente al aspecto sustancial que es la existencia de principios e institutos propios.

Valdés Costa define la autonomía como ***características particulares de determinado conjuntos de normas o sectores del derecho positivo que sirven para diferenciarlos entre si dentro de la unidad del derecho***. Este concepto implica la existencia de distintas ramas jurídicas individualizadas en función de principios e institutos propios aplicables a los hechos que ellos regulan.

Un hecho esencial para reconocer la autonomía científica de la rama *es la existencia de principios e institutos propios* (que le sean aplicables y que sean exclusivos de esa norma).

**Fines de la concepción de autonomía:**

La concepción autonomía permite solucionar con criterios propios dos grandes problemas:

1) las lagunas u oscuridades de las normas tributarias

2) la utilización (en las normas tributarias o en los actos de los particulares) de definiciones de otras ramas jurídicas.

***La autonomía es importante para los vacíos normativos y también en la interpretación y en la integración***. La teoría autonómica permite asignar a las normas tributarias el significado que más se adapte a la naturaleza, fundamentos y finalidades del derecho tributario (y no al de otras ramas).

A comienzos del siglo XX dos autores franceses (Trotabas y Gény) polemizaron sobre la autonomía.

Geny y Trotabas hablan sobre las relaciones entre el derecho tributario y el derecho privado.

Hensel habla sobre la autonomía del DTM frente al Derecho administrativo.

Trotabas reconoce principios propios al derecho tributario y rechaza la posición de Gény en tanto la obligación tributaria esta regida por el principio de igualdad, donde ambas partes deben someterse a la ley. Esta tesis es la que rige en el derecho uruguayo, donde la administración no cuenta con facultades discrecionales sino que debe someterse a la ley.

Trotabas: aclara que la autonomía no significa aislamiento absoluto y menos desconocimiento de las demás ramas jurídicas, el derecho tributario no ignora al derecho civil. Considera un error considerar al derecho tributario como subordinado al derecho privado. El asiento, liquidación y recaudación del impuesto no está regido por la ley civil sino por leyes especiales. Cuando éstas desconocen disposiciones del código civil serían excepciones que configuran la regla. Trotabas agrega que también la jurisprudencia desconoce el derecho civil y las reglas del derecho privado, sostiene que hay una jurisprudencia tributaria. Sostiene también que cuando no existe ley fiscal que aclare el alcance de la disposición, el derecho tributario es libre y no tiene obligación de remitirse al derecho civil aunque se debe apreciar si corresponde o no esa remisión.

En conclusión sostiene:

a) hay principios admitidos del derecho civil que no influyen necesariamente sobre las modalidades de aplicación de la ley tributaria.

b) para resolver cuestiones de asiento del impuesto, lo que establezca un contrato privado no es oponible al fisco.

c) la misma solución debe aceptarse en lo que respecta a la situaciones jurídicas establecidas por la ley civil.

d) al contrario, la ley civil puede ser considerada cuando, habiendo sido establecido el asiento, se trata de buscar al contribuyente en cuestión, a los efectos de la recaudación.

Geny: tiene una posición opuesta a Trotabas. Sostiene que siempre que no haya una norma fiscal que “derogue” la del derecho civil debe aplicarse este. Los vacíos deben ser resueltos conforme a reglas del derecho privado. Sostiene que el derecho tributario sin estar subordinado ni al derecho privado ni al derecho público debe respetarlos y aplicarlos todas las veces que se presenten vacíos en la normativa tributaria. Gény concebía a la obligación tributaria como un vínculo desigual donde el Estado estaba en situación de supremacía frente al particular, reconocer autonomía al derecho tributario implica aumentar los poderes discrecionales del Estado. En lo no previsto vincula el derecho civil, y de esa forma se garantiza el equilibrio entre ambas partes.

Hensel: distingue la función legislativa por la cual se crea la obligación tributaria y la función administrativa por la cual se aplica el DTM para hacer efectivo el crédito del fisco.

Doctrina actual: entiende que tanto en el DTM como en el derecho administrativo la ley desempeña una función esencial en el estado de derecho. En el DTM es la única fuente de los derechos y obligaciones a la cual ambas partes de la relación están sometidas por igual. En el derecho administrativo fija las facultades regladas de la administración (en lo que respecta al acto de determinación) y otorga facultades discrecionales (en lo que respecta a las funciones de control de cumplimiento de la ley).

¿Qué establece el CTU respecto a la interpretación de las normas y la integración analógica?

**Art. 4: interpretación:** podrán usarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica

**Art. 5: integración analógica:** procedimiento admisible para colmar vacíos legales. En las situaciones que no pueden resolverse por disposiciones del CTU o por los particulares de cada materia se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales del derecho tributario y en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se atengan a su naturaleza y fines.

**Art. 6: interpretación del Hecho Generador:** en cuanto la norma relativa al HG se refiere a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que estas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

La concepción de autonomía ha sido recibida por el CTU. Además a partir de la década del 40 puede comprobarse la existencia de sentencias que acogen soluciones autonómicas.

**Principios del Derecho Tributario:** encuentran su fuente en la constitución (al igual que sucede con los principios aplicables a las demás ramas).

a) principio de igualdad ante las cargas públicas (proviene del principio const. de que todas las personas son iguales ante la ley)

b) no hay tributo sin que la ley lo establezca. (proviene del art. 10, nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que la ley no prohíbe)

c) principio de la capacidad contributiva

d) principio de la progresividad

Estos dos últimos son exclusivos del derecho tributario y han sido elaborados para lograr una mejor aplicación del principio de igualdad ante las cargas públicas. En síntesis no hay principios propios del derecho tributario (creados por el) sino que hay una adopción de principios constitucionales complementados por el DT para adoptarlos a sus características y finalidades.

Institutos y conceptos propios: determinados conceptos son definidos por el derecho y adquieren así la calidad de institutos jurídicos. En el DT son los ingresos públicos de carácter tributario, los impuestos, tasas, contribuciones especiales, etc.

***Conclusiones sobre el derecho tributario:***

En una visión integral aparece como el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el estado y los sujetos pasivos, relativos al tributo.

**Posición de la doctrina y solución del Código Tributario**:

Toda la doctrina señala que el derecho financiero carece de autonomía en tanto es un conjunto de normas pertenecientes a otras ramas del derecho (constitucional, administrativo, procesal, penal, etc.). No obstante se le reconoce autonomía al derecho tributario material, por contar con principios e institutos propios (Ej.: tributo y sus especies, hecho generador, contribuyente, exoneración, etc.).

El CT también asume esta concepción asignándole autonomía solo al derecho tributario material:

Artículo 4 CT: se prevé un apartamiento de las normas en materia de interpretación ya que el intérprete es libre para elegir cualquier método de interpretación (aplicable solo al derecho tributario material ya que en las otras ramas se interpreta en base a las reglas de la rama a la que accede).

Artículo 5 inc. 2º CT: a los efectos de integrar el CT se prevé que se recurra a los principios del derecho tributario antes que a los principios de otras ramas (aplicable solo al derecho tributario material ya que en las otras ramas se integran en base a las reglas de la rama a la que accede).

Artículo 6 inc. 1º CT: se plasma la tesis de Trotabas en cuanto a que las definiciones de otras ramas jurídicas no obligan en el derecho tributario (se debe estar a la realidad considerada en la ley al crear el tributo)

Artículo 14 inc. 3º CT: la obligación tributaria no se ve afectada por la validez que actos o contratos puedan tener en otras ramas jurídicas (aplicable solo a derecho tributario material que es quien regula la obligación tributaria)

Artículo 17 núms. 1 y 2 CT: la calidad de contribuyente puede recaer en las personas físicas sin importar su capacidad, también en entidades que el derecho tributario designe sin importar si son o no sujetos de derecho en el derecho privado.

Estos derechos y obligaciones presentan características jurídicas diversas. Se individualizan en vínculos relativos a:

a) existencia y cuantía de la obligación.

b) Procedimientos administrativos necesarios para su cumplimiento

c) Procedimientos jurisdiccionales para resolver los conflictos entre las partes.

d) Sanciones aplicables en caso de violación de las obligaciones y deberes en orden material o formal.

III) Desde el punto de vista sistemático estos distintos sectores están jurídicamente integrados.

IV) Estas distintas relaciones a que da lugar el tributo se rigen por los principios propios de cada uno de los sectores que son desarrollos de los principios generales de derecho contenidos en las constituciones y por los institutos estructurados por dichos sectores, tributo, acto administrativo, proceso, delito, aplicables estos últimos al DT con eventuales adaptaciones.

V) Los principios e institutos propios son elementos configuradotes de la autonomía de cada una de esas ramas, la que permite solucionar los problemas de interpretación e integración que plantean las lagunas y oscuridades de la ley y las interferencias normativas de las distintas ramas.

VI) En consecuencia, solo se debe reconocer la autonomía al DTM. En los demás sectores dichos problemas deben solucionarse mediante la aplicación de los principios e instituciones de las respectivas ramas, con las excepciones que el derecho tributario establezca en función de su naturaleza y fines propios.

**DERECHO TRIBUTARIO**

Es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones que surgen entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y quienes están obligados al pago de los mismos. Es un conjunto de normas que crean, modifican o suprimen obligaciones tributarias. Forma parte del derecho financiero dado que la parte más importante de la actividad financiera es la obtención de ingresos. Forma parte del derecho financiero.

Aclaraciones sobre el concepto:

A) SUJETOS:

1. El estado en sentido amplio es el único sujeto activo, por lo tanto quedan fuera del ámbito del derecho tributario aquellas prestaciones que tienen las mismas características jurídicas que los tributos pero cuyo acreedor es una persona de derecho público no estatal (que son conocidas como prestaciones parafiscales o paratributarias, ej. Caja de jubilaciones y pensiones).
2. el sujeto pasivo puede ser cualquier persona, física, jurídica, privada o pública.

B) DERECHOS Y OBLIGACIONES:

1. Vínculo fundamental: obligación de crédito y débito que consiste en pagar una suma de dinero por concepto de tributo y sus accesorios (asociado al derecho tributario material, creación del tributo).
2. Vínculo formal: derechos y obligaciones de naturaleza administrativa, asociado al derecho tributario formal (aplicación de la ley).

**ESTRUCTURA O RAMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO**

1. **DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL:** Es la rama que regula todo lo relativo a la relación jurídica tributaria u obligación tributaria que se traba entre el sujeto activo (Estado) y los sujetos pasivos, en virtud de la configuración del hecho generador previsto en la ley.

Ejemplo: normas que regulan el hecho generador, los sujetos pasivos, extinción de la obligación, exoneraciones, bases de cálculo, alícuotas, etc.

Los conceptos básicos de esta rama están regulados en el capítulo II del CT (arts. 10 a 42).

Derecho tributario material: el conjunto de normas que regula todo lo relativo a la existencia y la cuantía de la obligación tributaria. La existencia del tributo surge del hecho generador.

Hecho generador: hecho previsto hipotéticamente en la ley, cuya verificación es la condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación tributaria.

La determinación: el hecho generador es materia privativa de la ley, se entiende por ley norma dictada por el PL o por otro órgano que por disposición expresa de la constitución sea competente. En Uruguay solo son las juntas departamentales. Para que un tributo sea válido jurídicamente es necesario no solo que esté creado por ley sino que esta ley no viole la constitución.

Cuantía: la fijación de la cuantía es también materia privativa de la ley material. La cuantía de la obligación en algunos casos muy excepcionales surge de la misma ley. En la mayoría de los casos la cuantía no se indica en la ley sino que esta nos da las bases de cálculo y luego el particular, la Administración o ambos aplican las bases de cálculo al caso concreto.

2. **DERECHO TRIBUTARIO FORMAL O ADMINISTRATIVO:** Es la rama que regula la actividad de la administración tendiente a la fiscalización y control de las obligaciones tributarias. Las cuestiones básicas están previstas en el capítulo III del CT (arts. 43 a 84). No goza de autonomía sino que pertenece al derecho administrativo (art. 43 CT).

Derecho tributario formal o administrativo: se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación, percepción, control, decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados.

Es el conjunto de normas que regula la relación entre el particular y la administración en los procedimientos de determinación, recaudación y fiscalización.

Los derechos y obligaciones de ambas partes están predeterminados por la ley, en esta etapa solo corresponde la aplicación de la ley.

También incluye los recursos de impugnación administrativa (revocación y jerárquico).

La administración lleva a cabo las siguientes actividades en la aplicación del derecho formal: percepción, control e infracciones y sanciones.

3. **DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL:** Regula toda la actividad de los órganos jurisdiccionales en la resolución de los conflictos que se generen entre las partes de la obligación tributaria. Las cuestiones básicas están previstas en el capítulo IV del CT (arts. 85 a 92), no gozando de autonomía ya que pertenece al derecho procesal común.

Derecho procesal: es el conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre los dos sujetos de la relación jurídica tributaria: fisco y contribuyente. Al igual que el DTF implica la aplicación de la norma material a los casos concretos. La diferencia sustancial con el DTF es que el juez es ajeno a las partes, aplica la ley al caso concreto con fuerza obligatoria y todas las características de la cosa juzgada.

Determinación: implica la aprobación de la existencia de la obligación tributaria y la fijación de la cuantía. Puede cumplirse con o sin la intervención de la administración (en caso de que la administración dicte un acto de determinación, el sujeto pasivo que se considera afectado puede interponer recursos administrativos).

En cuanto a la determinación y la percepción del tributo la actividad de la administración es reglada, debe aplicar la ley sin posibilidades de discrecionalidad.

Hay tributos que se liquidan y pagan sin intervención de la administración (casos de cumplimiento espontáneo de la obligación directamente por el deudor o por intermedio de otros órganos estatales ajenos a la administración fiscal por ejemplo los timbres o papel sellado) y otros que se liquidan también sin intervención de la administración, la que se limita a percibir el importe liquidado reservándose el derecho a una eventual fiscalización. Hay algunos casos en que la administración controla en todos los casos la determinación del contribuyente o determina de oficio el tributo.

Aplican en los principios fundamentales del derecho procesal entre ellos el de igualdad de las partes (la administración sólo tiene los privilegios que expresamente le atribuye la ley) y el de idoneidad de los jueces (debe ser ajeno a las partes por lo tanto debe actuar fuera del ámbito del PE).

4. **DERECHO TRIBUTARIO SANCIONATORIO:** Es el que regula los incumplimientos de las normas tributarias previendo las sanciones correspondientes (su finalidad es represiva).

A su vez, esta rama presenta dos especies:

A- Derecho tributario infraccional: regula las infracciones (capítulo V del CT)

B- Derecho penal tributario: regula los delitos (capítulo VI del CT).

Existen dos diferencias entre infracciones y delitos:

1) las infracciones se castigan con multa y los delitos con privación de libertad

2) las infracciones son juzgadas por la administración y los delitos por la justicia penal.

Derecho penal tributario: se ha reconocido en la administración el cometido de aplicar sanciones de carácter punitivo, lo que ha dado lugar a teorías que las caracterizan como sanciones de naturaleza administrativa y no penal por lo que no se aplicarían los principios del derecho penal. Valdés Costa sostiene que esto no es así, que todas las penas deben responder a los principios, cualquiera sea el órgano que las aplique y cualquiera sea el orden jurídico violado.

No todas las sanciones son penas, las sanciones se clasifican según su fundamento en penas cuando son punitivas y en sanciones puramente indemnizatorias cuando no aplican los principios del derecho penal sino que constituyen una obligación accesoria que integra el derecho tributario material y no el sancionatorio punitivo.

Según el orden jurídico violado las sanciones también se clasifican en tributarias, laborales, civiles, etc. y según el órgano que aplica el procedimiento consiguiente se clasifican en administrativas y judiciales.

5. **DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL:** Regula todo lo relativo a hechos tributarios internacionales siendo normas de derecho interno o internacional.

Procura evitar la doble imposición internacional, la evasión, procura la colaboración entre estados, la defensa de los derechos del contribuyente, etc.

**CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS ESTATALES**

CONCEPTO:

Los ingresos financieros son las entradas de dinero a la tesorería del estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica. Histéricamente y en algunos derechos contemporáneos se conciben otros medios aptos para satisfacer las necesidades, por ejemplo las prestaciones personales o en especie (servicio militar) pero el estudio contemporáneo de las finanzas públicas se circunscribe a la percepción, administración y erogación de los ingresos monetarios. Los ingresos estatales son los recursos monetarios que el estado obtiene. En la actualidad los ingresos más importantes que percibe el estado son de naturaleza tributaria y dentro de los mismos los impuestos.

**Clasificación de Valdés Costa.**

Elementos políticos, en función de los fundamentos y fines económicos y sociales perseguidos por el Estado.

**Elementos económicos**, según el tipo de relaciones que desempeña el Estado con terceros y sus efectos sobre su patrimonio.

**Elementos jurídicos**, formulada en función de los elementos que integran el concepto, como la fuente de la obligación, la naturaleza de los sujetos, la causa o presupuesto de hecho y la afectación del tributo.

• Clasificación de Valdés Costa (Cont. Clasificación jurídica).

* + **INGRESOS COACTIVOS** 
    - * **Tributos**, son prestaciones que debe realizar el individuo en cuanto se verifique el hecho previsto en la norma material como presupuesto de hecho.
      * **Sanciones**, existen de dos tipos indemnizatorias y punitivas.
      * **Empréstitos forzosos y ahorro obligatorio**, son ingresos extraordinarios de uso excepcional, en los primeros hay una entrega de valores y en los segundos un depósito bancario, en ambos casos hay derecho al reintegro.
      * **Ingresos especiales de derecho público**, transferencias entre los entes públicos nacionales.
  + **INGRESOS CONVENCIONALES**
    - * **Precios**, se incluyen aquí las contraprestaciones que el Estado percibe por el suministro de bienes y servicios con valor económico.
      * Otros ingresos.

***Los principales ingresos del Estado son:***

* *Precios financieros: son los recursos o ingresos que obtienen las entidades públicas (entes autónomos y servicios descentralizados), como contraprestación de bienes o servicios y que se utilizan para cubrir los costos, para reinversión y para rentas generales. Los precios no son coactivos, no se imponen a los particulares.*

*• Tributos: son prestaciones que la ley impone coactivamente a los particulares a favor del estado.*

**TEORÍA DE LOS PRECIOS FINANCIEROS**

La concepción clásica de la hacienda pública ponía a car­go del Estado solamente la atención de las llamadas nece­sida­des esenciales o primarias de la población, como ser jus­ticia, de­fensa, policía, diplomacia, dejando las demás nece­sidades, consi­deradas no tan inmediatas, en manos de la acti­vi­dad pri­vada.

En la época contemporáneo y principalmente por las nue­vas doctrinas hacendistas, la actividad estatal se ha ido amplian­do en forma considerable, extendiéndose a sectores que tradi­cional­mente habían estado reservados a particulares; es así como el Estado comienza a tomar a su cargo la prestación de los servi­cios públicos, o sea aquellos que tienden a sa­tisfa­cer necesidad colectivas impostergables (tales como e­nergía eléctrica, agua potable, correos, transporte, etc.), de servi­cios sociales (a­sistencia, enseñanza, previsión so­cial, vi­vienda) y desempeño de tareas de índole comercial e indus­trial, ya sea en régimen de monopolio o de libre concu­rrencia, actuando de un modo similar a cualquier empresa pri­vada.

El Estado organiza estas actividades en forma de admi­nis­traciones centralizadas (Ministerio de Salud Pública, etc.), o descentralizadas, las que pueden va­riar desde un grado relativo, tal como en los llama­dos Ser­vicios Descentralizados (ANTEL, OSE, etc.) hasta un régimen de amplia autonomía funcional aunque bajo control del Estado Cen­tral, como el de los Entes Autónomos (AFE, ANCAP, UTE, etc.) y representan una considerable fuente de recursos, provenientes en general de los ingresos llamados precios, que los benefi­ciarios de esas diversas actividades y servicios pagan, como contraprestación de la utilidad que perciben.

En doctrina no existe unanimidad en admitir cuales son los elementos que diferencian a los precios de otros ingresos denominados ta­sas, que re­ci­be el Estado a raíz de una actividad o servi­cio que presta a los particulares.

El precio es un ingreso estatal al igual que los tributos, pero ***la gran diferencia entre ambos es la fuente de la obligación:*** el precio deriva del acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de adhesión), en cambio los tributos derivan de la voluntad unilateral del Estado siendo intrascendente el consentimiento del particular.

El Código Tributario no regula a los precios ya que estos se rigen por el derecho privado, no obstante los menciona en al art. 10.2 al excluirlos de los tributos.

**Definición**: Un precio es una suma de dinero que el particular paga al Estado voluntariamente como contraprestación por la entrega o uso de un bien, la prestación de un servicio o la concesión de un derecho.

El precio tiene naturaleza contraprestativa (al igual que la tasa) ya que dicha suma de dinero obedece a una contraprestación del Estado.

El precio al igual que la tasa y la contribución especial son ingresos vinculados a una actividad del Estado. Ejemplos de precios: contraprestaciones por telecomunicaciones, energía eléctrica, agua potable, seguros, transportes, financiaciones, venta o arrendamiento de bienes estatales, ingreso a lugares públicos (ejemplo: museos, ferias, etc.) canon por la concesión de derechos, etc.

***Derecho aplicable:***

Los precios financieros tienen la misma naturaleza que los precios privados (entre particulares) estando regidos por el derecho privado con las adaptaciones al derecho público, dado que es el Estado quien aparece contratando (la única diferencia entre los precios financieros y privados es que uno de los contratantes es el Estado).

***Fuente de la obligación:***

Aplicando el Código Civil, es el concurso real de voluntades entre el Estado y el particular.

***Causa en los precios:***

Los contratos onerosos según el Código Civil reconocen como causa la ventaja o provecho que entre si se proporcionan los contratantes.

***Divisibilidad del servicio:***

La doctrina es unánime y así se estableció en las XV Jornadas de Caracas de 1991 que el servicio financiado por un precio debe ser divisible en unidades de uso o consumo de modo tal de identificar al receptor.

***Prestación efectiva del servicio:***

En el precio, según surge del art. 297.5 de la Constitución es esencial que el servicio sea prestado efectivamente por el Estado. El precio es un ingreso vinculado por lo que si el Estado no prestara el servicio seria un impuesto.

***Normas Constitucionales que rigen los precios:***

Los precios a diferencia de los tributos *no están regidos por el principio de legalidad, ya que provienen de un acuerdo de voluntades*.

El Poder Ejecutivo, el Intendente y las administraciones en general son libres de fijar los precios, a diferencia de los tributos donde todo debe regularse en la ley o decreto de la Junta.

Si bien la Administración es libre de fijar los precios, dentro de ella habrá que estar al órgano habilitado para ejercer esa facultad. Ejemplo: la tarifa de ciertos entes autónomos y servicios descentralizados son fijadas por el directorio y luego homologadas por el Poder Ejecutivo.

Artículo 133 inc. 2: A nivel nacional se prevé que toda ley que fije o aumente precios de bienes y servicios requiere la iniciativa privativa del Poder Ejecutivo. Esto significa un freno al Poder Legislativo dado que para fijar un precio requiere la conformidad del Poder Ejecutivo.

El Poder Ejecutivo nunca presenta proyectos de ley ya que implica una limitación a sus facultades de fijar precios.

Artículos 273 inc. 3 y 275 inc. 4: A nivel departamental el Intendente cuenta con la facultad de fijar los precios. Si los fijara la Junta el art. 273.3 exige iniciativa privativa del Intendente y el voto de la mayoría absoluta de componentes de la Junta.

Diferencia entre los artículos 273.3 y 75.4: 9 mientras la competencia del Intendente es para fijar precios por bienes y servicios, la competencia de la Junta según el art. 273.3 es solo para fijar precios por servicios.

Esto hace que si la Junta fijara precios por bienes, sería inconstitucional, aun cumpliendo con los dos requisitos exigidos.

***Diferencia entre precios y tributos:***

El artículo 10 define asimismo aquellas prestaciones que no constituyen tributos: “…*las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión”*.

Los precios lo constituyen contraprestaciones monetarias, por la adquisición de bienes y servicios brindados por el Estado. Ejemplos: energía eléctrica UTE; combustible ANCAP.

Importancia de la distinción: Ante un ingreso público resulta importante determinar si es un precio o un tributo por lo siguiente:

* 1. A los precios no les rige el principio de legalidad, por lo que si la Administración lo fija no hay problema de inconstitucionalidad (a diferencia del tributo).
  2. Los Gobiernos Departamentales tienen límite para crear ciertos tributos (art. 297), no así los precios, por lo que de tratarse de un tributo habrá que ver si recae dentro del artículo 297.

**DIFERENCIAS:**

1. **Fuente de la obligación**: mientras los tributos se originan en la voluntad unilateral del Estado, los precios en el acuerdo de voluntades.

2. **Naturaleza del servicio estatal:** se ha discutido si es elemento de distinción la naturaleza del servicio estatal:

a- Blanco y Bordolli siguen la tesis de Giannini en cuanto a que no importa si el servicio es económico o jurídico, ya que lo importante es la fuente de la obligación (tesis que parece desprenderse del artículo 10.2 del Código Tributario).

b- Valdés Costa seguido por la doctrina uruguaya y latinoamericana entienden que en el precio siempre el servicio es económico en tanto en los tributos, en especial en la tasa, el servicio es jurídico, en base a la aplicación del principio de gratuidad y onerosidad.

Posición seguida por la jurisprudencia del TCA y la S.C.J.

3. **Derecho aplicable:** los precios se rigen por el derecho privado y los tributos por el derecho tributario.

1. **Causa de la obligación:** los precios tienen como causa la ventaja o provecho y los tributos carecen de causa.
2. **El beneficio:** en los precios es esencial que el servicio beneficie, en tanto en la tasa no es esencial.
3. **Demanda del servicio:** en el precio es esencial que el particular solicite el servicio, no siendo esencial en la tasa.

**Caracteres de los precios:**

* 1. Divisibilidad del servicio y ventaja que este proporciona.
  2. Demanda del servicio.
  3. Fuente de la obligación.
  4. Naturaleza económica del servicio.
  5. Prestación efectiva del servicio.

Monopolios estatales:

Un monopolio a favor del Estado implica que cierta actividad solo será desarrollada por este eliminándose la competencia.

Para instaurar un monopolio se requiere una ley en base a los arts. 7 y 85.17 de la Constitución, donde se sustrae la actividad de los particulares (limite a la libertad de trabajo). Ejemplo: suministro de agua potable, electricidad, telefonía fija, combustibles, etc.

En doctrina se ha cuestionado la naturaleza de la contraprestación ante servicios monopolizados por el Estado y más en el caso de servicios de contratación ineludible donde el particular por la vía de los hechos esta obligado a contratar. Ejemplo: energía eléctrica y agua potable.

Existen servicios que no solo están monopolizados sino que además la ley obliga a su contratación. En Uruguay es el caso de:

a- publicaciones en el Diario Oficial

b- seguros por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales ante el BSE

Contratación del seguro de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. Ley Nº 16074:

El patrono es responsable por accidentes de trabajo de sus empleados, siendo obligado a contratar con el BSE un seguro que cubra dichos riesgos (se protege al trabajador ante la insolvencia del patrono). Sino se contrata la ley prevé multas y la cobertura del BSE repitiendo contra el patrono incumplidor.

La ley Nº 18172 prevé la responsabilidad solidaria de socios, directores y representantes.

La ley Nº 16074 delega en el BSE la fijación de las primas por lo que cobra importancia precisar si es un precio o tributo ya que de ello depende la constitucionalidad.

***Posiciones doctrinarias:***

1. Naturaleza tributaria: la doctrina mayoritaria en Latinoamérica, la cual se plasma en la conclusión número 2 de las Jornadas de Caracas de 1991, considera que estas prestaciones son tributos dado que por encima del acuerdo de voluntades prima la voluntad unilateral del Estado. Si bien se suscribe un contrato, este cumple una mera apariencia formal ya que el particular no goza de libertad para decidir la contratación (hay un consentimiento forzado). Esto hace que estos ingresos sean tributos y deban estar regulados en la ley en base al principio de legalidad, no pudiendo ser fijado por la Administración.

En Uruguay esta tesis es seguida por Addy Mazz, Blanco y José Luis Shaw.

2. Naturaleza de precio: Valdés Costa seguido por Nelly Valdés, Peirano Facio, Withelaw y Bordolli, considera que estas partidas son precios en base a que la obligación emerge del contrato y no de la ley.

La ley es imprescindible para prever la obligación de contratar (art. 10.2 de la Constitución), luego el particular celebra el contrato obligándose al pago de la contraprestación. Si el particular no contrata no debe dicha contraprestación, sino que será pasible de una multa, lo que demuestra que la obligación emerge del contrato y no de la ley.

Se respetan las características de los precios:

a- la fuente de la obligación es el contrato

b- el servicio es económico (rige el principio de onerosidad)

c- la causa para obligarse es la ventaja o provecho.

Hasta el momento la Corte ha dictado dos sentencias en las cuales se inclina a favor de la tesis de Valdés:

1. Sentencia 63/64: se rechaza la inconstitucionalidad de la ley 12.049 ya que al tratarse de un precio, en base a los argumentos de Valdés, la Administración puede fijar las primas por seguro.

2. Sentencia 139/98: (Tasa de Saneamiento de Montevideo). La Intendencia de Montevideo interpone la Acción por Lesión de Autonomía contra la resolución de la Cámara de Representantes que anula el decreto de la Junta que había creado la Tasa de Saneamiento. La Corte rechaza la acción por entenderlo un impuesto inconstitucional por el art. 297. no obstante aconseja a la Intendencia a financiar este servicio a través de precios. Esto refleja que la Corte se afilia a la tesis de Valdés ya que el Saneamiento es de recepción obligatoria donde el particular no tiene libertad para decidir si recibe o no el servicio.

***Naturaleza jurídica de los peajes:***

Se trata de ingresos que el art. 10.2 del Código Tributario y 297.5 de la Constitución llaman ingresos derivados de la utilización de bienes del dominio publico.

El peaje es una contraprestación para financiar una obra vial o hidrográfica.

Según Valdés, seguido por la doctrina mayoritaria, es un precio, ya que se origina en el acuerdo de voluntades donde el particular paga el precio a cambio de la utilización de la obra.

Addy Mazz si bien concuerda con esta tesis plantea que en los casos donde no hay ruta alternativa, sino que se debe transitar por la obra, es un tributo (contribución especial) ya que no existe acuerdo de voluntades.

La ley 13637 faculta al Poder Ejecutivo a fijar los peajes.

**TRIBUTOS**

En Uruguay la definición de tributo y sus especies están previstas en el Código Tributario (arts. 10 a 13).

Este concepto de tributo está ligado al de **potestad tribu­taria** que es:

La facultad que determinadas per­sonas estatales (normalmente las de base territorial) tie­nen para crear tributos.

El artículo 10 del CT precisa el concepto de tributo: “Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

De la definición del concepto se desprenden sus principales características:

1. Es una **prestación coactiva**: el Estado exige su pago, lo cual puede hacerlo en ejercicio de su poder de imperio, que es la facultad que tiene de exigir determinadas conductas a la población
2. Es una obligación de **origen legal:** deben ser establecidos siempre por ley
3. Es una **prestación pecuniaria**: se debe pagar una suma de dinero, no admitiéndose tributos en especie.
4. Es un **derecho personal:**
5. No existen los tributos en o contra las cosas.
6. Tiene como **destino**: cumplir con los fines del Estado. Debe necesariamente ingresar en las arcas del Estado. Si tiene otro destino, no es un tributo.

***Caracteres de los tributos***

1. *Voluntad unilateral del Estado:* lo que importa en u tributo es que emane de la voluntad del Estado, sin importar que órgano emitió esa voluntad. Es por eso que se rechaza el termino “fuente legal”, ya que es un requisito a posteriori, si quien emitió la voluntad estaba habilitado por la Constitución.

Si un decreto del Poder ejecutivo crea un tributo es inconstitucional, no obstante ser un tributo porque emana del Estado.

2. *Coactividad:* según Micheli consiste en la prescindencia de la voluntad del particular en la obligación. Para Villegas consiste en la falta de libertad para el cumplimiento pudiendo ser objeto de ejecución forzada.

La doctrina uruguaya ha rechazado la existencia de este requisito por ya estar contemplado en el anterior, y como toda obligación no existe libertad para el cumplimiento.

3. *Naturaleza personal de la obligación tributaria (art. 14 CT):* la obligación tributaria que surge entre el sujeto activo y pasivo es personal y no real, donde el Estado es acreedor de una suma de dinero no generando derechos sobre los bienes del contribuyente. Nada impide que una ley prevea una garantía real que afiance el cumplimiento del tributo. Ejemplo: decreto ley Nº 14411, donde el inmueble objeto de construcciones es garantía real a favor de BPS.

4. *Naturaleza pecuniaria de la obligación tributaria:* la doctrina mayoritaria siguiendo a Valdés entiende que el tributo solo se paga en dinero ya que sirve para que el Estado cumpla sus fines.

Blanco y Addy Mazz no comparten este requisito donde la Constitución no prohíbe que la norma prevea el pago en especie.

5. *Naturaleza estatal del sujeto activo (art 15 CT):* siempre ante un tributo el acreedor es el Estado (sujeto activo de la obligación tributaria). Tal es así que las prestaciones coactivas a favor de personas públicas no estatales no son tributos, son paratributos.

6. *Afectación a fines estatales:* la finalidad del tributo es recaudar para que el Estado cumpla con sus fines.

**POTESTAD TRIBUTARIA**

Es la potestad que la Constitución otorga a determinados órganos del Estado en cuanto a la creación, modificación o extinción de los tributos.

La Constitución uruguaya le entrega potestad tributaria de forma exclusiva a dos órganos:

1. Poder Ejecutivo a nivel nacional (art. 85.4)

2. La Junta Departamental en el caso de tributos departamentales (art. 273.3)

En nuestro derecho la potestad tributaria presenta los si­guientes caracteres:

* **es inhe­rente al Estado**; no se concibe un Estado des­provisto de esta potestad; tiene como única fuente jurídi­ca la Constitución, sólo tienen po­tes­tad tributaria aque­llos entes que la Constitución designa ex­presamente y sólo en la medida que ella dispone. Es una potes­tad originaria, nace de la Constitu­ción, en contraposi­ción a la potestad derivada que es la que emana de la ley, en ejerci­cio de la potestad origi­naria.
* **es indelegable e incedible**, salvo que la pro­pia Consti­tución lo autorice.
* **es impres­criptible** y por el hecho de no ejercer­se para determi­nadas especies o duran­te de­termi­nado tiempo, no se pier­de.
* **es descentralizada**, no se asigna sólo al Estado Central, sino también a cada uno de los Gobiernos De­partamen­ta­les.
* **se manifiesta mediante ac­tos legislativos**, tan­to en el ámbito nacional (leyes) como en el departamental (decretos de­partamentales).
* **está delimi­tada** por la existencia de princi­pios tributarios fundamentales ema­nados de la Constitución.

**DIS­TRIBUCIÓN DE LA POTES­TAD TRIBUTA­RIA**

En cuanto a las relaciones entre las potestades naciona­les y departamentales en la Constitución de 1967, se prevén diversas situaciones. Hay situaciones en que las potestades son concurrentes, mientras que en otras son excluyentes; en algún caso el Estado Central puede ampliar las fuentes de im­posición departamental, así como puede apelar contra la crea­ción o modificación de impuestos municipales, etc.

* **Potestad tributaria nacional.** La potestad tri­butaria nacional tiene como ámbito espacial de validez, todo el territorio nacional. En cuanto a las especies tributarias que puede crear, son todas: a) impuestos, en todas sus moda­lidades, pero con limitaciones en cuanto a las fuentes impo­sitivas departamentales; b) tasas por actividades jurídicas específicas, de índole nacional; c) contribuciones de mejoras por el beneficio económico particu­lar proporcionado al contribuyente por una obra pública na­cio­nal y contribuciones de seguridad social en todas sus mo­dali­dades. La competencia del Poder Legislativo para crear tributos se halla consagrada genéricamente en el art. 85.4º de la Con­stitución. Esta potestad genérica se halla reiterada con res­pecto a ciertos impuestos específicos como los estableci­dos en el art. 85.9º respecto a los derechos de exportación e im­por­tación. La iniciativa legislativa en materia tributaria co­rresponde tanto al Poder Ejecutivo como al Legislativo (art. 133), requiriéndose para sancionar impuestos, la mayo­ría abso­luta del total de componentes de cada Cámara (art. 87). La potestad tributaria nacional reconoce límites especí­ficos, tales como: la prestación de servicios gratuitos, la prohibición de superposición impositiva, etc.
* **Potestad tributaria departamental.** La Constitu­ción de 1967 consagra la autonomía tributaria departamental sobre la base del sistema de discriminación de las fuentes, pero complementado adecuadamente con formas de cooperación financiera, como son los impuestos nacionales con destino de­partamental y la cuota parte del porcentaje que fije la Ley Presupuestal sobre el monto total de los recursos del Presu­puesto Nacional, con destino a obras públicas departamenta­les. La potestad tributaria departamental se manifiesta me­dia­nte decretos departamentales, que tienen valor y fuerza de ley en su ámbito, los que requieren cuando crean tributos la ini­ciativa preceptiva del Intendente (art. 273.3º y art. 275­.­4­º) y la sanción por mayoría absoluta del total de compo­nen­tes de la Junta Departamental.

**LAS ESPECIES TRIBUTARIAS**

Surge de la Constitución y del Código Tributario que el tributo reconoce tres especies tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

La Constitución no prevé las definiciones de estas especies sino que están definidas en el Código Tributario (arts. 11, 12 y 13). El Código Tributario es una ley ordinaria (no interpretativa) que plasma las concepciones de Valdés. Esto lleva a dudar de la eficacia en la aplicación de las definiciones a nivel nacional y departamental (mas en este ultimo caso donde el art. 11 del CT se auto excluye de los Gobiernos Departamentales).

Es por eso que autores como Blanco no comparten dichas definiciones, sosteniendo que los conceptos deben encontrarse en pasajes de la Constitución y el Código es un mero lineamiento doctrinario sin efecto vinculante.

***Elementos de distinción de las especies tributarias.***

El Código Tributario siguiendo la concepción de Valdés, a la que adhiere la doctrina mayoritaria (José Luis Shaw, Addy Mazz, Peirano Facio) utiliza dos elementos para distinguir a las tres especies tributarias:

1. ***Presupuestos de hecho o Hecho Generador***: es la descripción que hace la norma del presupuesto, que configurado origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En el impuesto, el hecho generador es independiente a toda actividad estatal, en la tasa es un servicio estatal y en la contribución es un beneficio causado por una actividad del Estado.

El Código lo utiliza como el principal elemento diferenciador, ya que al comenzar cada definición en los arts. 11, 12 y 13 utilizan este elemento.

2. ***Destino de lo recaudado:*** según el Código, mientras en el impuesto lo recaudado no tiene un destino especifico, sino que se vuelca a rentas generales, no es así en la tasa y en la contribución especial. Es esencial en estos dos tributos que lo recaudado se vuelque en la tasa a financiar el servicio estatal y en la contribución especial a financiar la actividad que causa beneficio.

Ejemplo: si una ley dispone que todo o parte de lo recaudado en una tasa se vuelque a una cuestión ajena al servicio, se está ante un impuesto.

El TCA y la S.C.J han adherido a esta concepción donde el destino es determinante para la distinción.

**Clasificación de los tributos**

**El Código Tributario clasifica a los tributos en: impuestos, (Artículo 11); tasas (Artículo 12) y contribuciones especiales (Artículo 13).**

Es la clasificación recepcionada por la Constitución y el Código Tributario (arts. 11 a 13).

En Uruguay todo tributo debe encuadrar en una de las tres especies tributarias.

*Importancia de esta distinción:* existen ciertas disposiciones constitucionales por las que resulta importante determinar frente a un tributo a que especie tributaria corresponde:

**Artículos 5 y 69:** exoneran de impuestos a instituciones culturales y docentes y a los templos, por lo que frente a un tributo habrá que estar a la especie tributaria para determinar si encuadra o no en la exoneración.

Ejemplo: la Tasa General Municipal, a juicio del TCA y la S.C.J es un impuesto que cae en ambas exoneraciones.

**Artículo 87: a nivel nacional** para crear impuestos la ley debe contar con mayoría absoluta de componentes de cada cámara (16 Senadores – 50 Diputados). Si fuera una tasa o contribución especial, basta mayoría simple.

**Artículo 297: a nivel departamental**, la Constitución en el art. 297 otorga a los Gobiernos Departamentales potestad tributaria ilimitada para tasas y contribuciones por mejora, pero limitada para impuestos. Frente a un tributo es importante precisar si es impuesto o no, ya que de eso depende si constitucionalidad a la luz del art. 297.

**Artículo 299: (a nivel departamental)** los decretos de la Junta relativos a impuestos entran en vigencia luego de 10 días de publicados en el Diario Oficial.

**Artículo 300: (a nivel departamental)** el Poder Ejecutivo puede recurrir ante la Cámara de representantes por decretos de la Junta que crean o modifican impuestos (no aplicable a las otras dos especies).

**IMPUESTO: ART. 11 CT**

El artículo 11 del CT define al tributo “**impuesto**”: *“Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.*

El hecho generador es independiente de toda actividad del Estado referida al contribuyente. El Estado no le brinda directamente ningún servicio, ni le otorga beneficio económico alguno. El impuesto se debe porque el contribuyente manifiesta capacidad contributiva, es decir capacidad económica para contribuir con el Estado para la financiación de los servicios públicos.

El contribuyente paga un impuesto porque consume productos, percibe una renta, tiene un patrimonio, etc. Lo recaudado por impuestos se va a utilizar para brindar servicios públicos, de los cuales puede el contribuyente beneficiarse o no. El destino de lo producido por los impuestos puede financiar un servicio en especial, estipulado en la ley que lo crea. Un ejemplo es la liquidación en sede de IRPF, rentas por incrementos patrimoniales en la trasmisión de inmuebles rurales, cuyo destino es el Instituto Nacional de Colonización.

El impuesto es el tributo más importante y que no presenta características propias como las otras dos especies. Esto hace que todo tributo que no sea tasa o contribución especial es un impuesto.

El Código Tributario en el art. 11 lo define como aquel tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente a toda actividad estatal hacia el contribuyente. El hecho generador es revelador de capacidad contributiva. Ejemplo: renta, patrimonio, negocios, etc.

Según del Código, siguiendo a Valdés, el impuesto tiene como característica que el destino no es esencial, donde lo recaudado puede volcarse a cualquier actividad del Estado.

El impuesto es un tributo no vinculado donde existe independencia entre las prestaciones ya que por el pago de un impuesto no se produce una actividad estatal sino que luego el contribuyente recibirá los servicios como toda la sociedad.

Las características o elementos definitorios del impues­to, pueden centrarse en:

* **Presupuesto de hecho.** En el impuesto, la ley toma en cuenta alguna circunstancia de hecho relativa al con­tribuyen­te, con prescindencia de toda actividad estatal co­rre­lativa: puede ser la posesión de determinados bienes, la ob­tención de ciertas rentas, la realización de ciertos nego­cios, etc. El presupuesto de hecho está íntimamente relacio­nado con la ca­pacidad contributiva. El legislador tiene dis­crecionali­dad para apreciar estas circunstancias, pero nunca arbitraria­men­te, debe sujetarse a los principios mencionados precedente­mente.
* **Destino del producido.** Es ajeno a la relación jurídi­ca impositiva; la obligación de pagar el impuesto nace al acaecer el hecho generador y subsiste cualquiera sea el des­tino que el Estado le dé al producido.
* **Independencia de las prestaciones.** La obliga­ción im­positiva es independiente de toda actividad del Estado res­pecto del contribuyente.

Los impuestos pueden clasificarse de varias formas, pero las que nos interesan son las basadas en criterios jurídicos:

* **Impuestos directos e indirectos.** Los impues­tos direc­tos son los que se exigen de las mismas personas que se pre­ten­de que lo paguen (ej. Impuesto a la Renta e Impuesto al Pa­trimo­nio), mientras que los impuestos indirectos son aque­llos que se exi­gen a una persona con la intención de que ésta se indem­ni­zará a expensas de alguna otra (ej. IVA).
* **Impuestos reales y personales.** Los impuestos reales son aquellos que gravan manifestaciones aisladas de capacidad contributiva, con prescindencia de la situación per­sonal del contribuyente (ej. IVA); en tanto los impuestos per­sonales, son los que recaen sobre todos los elementos que in­tegran el concepto de capacidad contributiva total del con­tri­buyente (ej. impuesto al patrimonio).
* **Impuestos proporcionales y progresivos.** Los impuestos proporcionales son los que mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada (alícuota única); mientras que los progresivos son aquellos en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la materia gravada aumente a medida que aumenta el valor de ésta (la alícuota aumenta junto con el monto imponi­ble). El Impuesto al Patrimonio es un ejemplo típico de esta clasifi­cación, en su primera etapa es progresivo, para con­ver­tirse en proporcional al llevar a una determinada cuantía del pa­trimonio. Dentro de esta clasificación encontramos una subclasifi­cación de los impuestos progresivos: a) **Progresividad por escalas**: se divide el monto imponi­ble en fracciones, aplicándole a cada una de éstas una tasa determinada cada vez mayor. b) **Progresividad por clases**: a todo el monto imponible se le aplica una tasa, que es la correspondiente a la última fra­cción y c) **Progresividad continua**: fija la tasa mínima y máxima y las intermedias surgen de la aplicación de fórmulas al mon­to imponible. En nuestro país nunca se ha utili­zado.

**TASAS: ART. 12 CT**

El artículo 12 del CT define al tributo “tasa”: *“Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo”*.

Es una actividad jurídica administrativa que el Estado presta al contribuyente. La obligación de pagar la tasa nace porque el contribuyente recibe un servicio del Estado.

Ejemplos de tasa es cuando se solicita a Catastro una cédula catastral informada, se debe pagar una tasa catastral, cuando se solicita información a los registros, una tasa registral.

La tasa es un tributo vinculado a diferencia del impuesto, ya que su hecho generador es un servicio estatal que recibe el contribuyente.

***Caracteres esenciales de la tasa***

La tasa guarda los requisitos de cualquier tributo, no obstante contiene una serie de caracteres esenciales que de faltar impide que se trate de una tasa.

Los elementos característicos de la tasa son:

* Es un **tributo**, por tanto consiste en el pago de una cantidad de dinero, coactivamente exigida por ley, que se debe al Estado al acaecer el hecho generador y cuyo producido se destina al cumplimiento de sus fines.
* Su **hecho generador** consiste en una **actividad jurídica** específica del Estado hacia el contribuyente de naturaleza **divisible**. En la tasa es esencial, al igual que en el precio, que el servicio sea divisible en unidades de uso o consumo, a fin de identificar al receptor. Esto es una diferencia con los impuestos, ya que si el servicio es indivisible es un impuesto y no una tasa. La jurisprudencia de la Corte y el TCA, así como la doctrina, exigen este requisito. Ejemplo: la Tasa General Municipal o Tasa de Alumbrado Público es un impuesto porque el servicio es indivisible (aunque constitucional por el art. 297.1 de la Constitución).
* El **destino** del producido debe ser el **propio servicio** que lo genera. La doctrina siguiendo a Valdés, y el art. 12 del Código Tributario dispone que en la tasa es esencial que la ley o decreto de la Junta no destinen todo o parte de lo recaudado a la formación de una cuestión ajena. Hay que estar al destino legal y no a los hechos, esto se debe determinar si la norma le da un destino ajeno al servicio (no importa si en los hechos la Administración cumple con el destino).
* Debe existir una **razonable equivalencia** entre la tasa y las necesidades financieras del servicio generador. Razonable equivalencia: es un requisito exigido por Valdés, la doctrina mayoritaria, el art. 12 del Código Tributario y la S.C.J., donde lo que recaba la tasa no debe ser exagerado o desproporcionado con el costo del servicio (pago de sueldo, capacitación, arriendo de locales).
* Esta proporción debe ser vista en el total de lo recaudado y no vista individualmente.
* ***Naturaleza jurídico-administrativa del servicio:*** con respecto a la exigencia de este requisito está recepcionada en la Tesis de Valdés y Pugliese: se considera que en la tasa el servicio debe ser jurídico, esto es inherente a la calidad de Estado. Esto surge de la aplicación del principio de gratuidad, ya que ante estos servicios la contraprestación debe exigirse por ley. A diferencia del precio, donde el servicio siempre será económico.
* A esta tesis en Uruguay se ha plegado la doctrina mayoritaria y es la tesis que aparece recepcionada en el art. 12 del Código Tributario, el cual exige que el servicio sea jurídico.
* ***Prestación efectiva del servicio:*** en Uruguay la doctrina y jurisprudencia coinciden que en la tasa es esencial que el servicio se preste, esto es, el contribuyente lo recepciona (ej. control o inspección, entrega de un documento, de un permiso).
* En nuestro derecho, a diferencia del derecho brasileño, no se admite la potencialidad del servicio, no bastando que el contribuyente pueda ser pasible de recibir el servicio.
* Si se exige una tasa y no hay servicio del Estado es un impuesto. Ejemplo: un Gobierno Departamental crea una tasa por control vehicular pero solo controla a ciertos vehículos.
* Este requisito es exigido por el art. 297 num. 5º y en el art. 12 del Código Tributario al usar el termino “actividad”.
* Ejemplo: la Tasa de Circulación de Montevideo es un impuesto ya que no existe un servicio prestado.

**Clasificación de las Tasas**

Valdés distingue las siguientes tasas:

A- Tasas por otorgamiento de documentos. Ejemplo: partidas, cedula de identidad, pasaporte, libreta de circulación, libre de multa, certificado de registro de testamento y legalizaciones.

B- Tasas por controles estatales obligatorios. Ejemplo: control vehicular, bromatológico, construcciones, pesas y medidas.

C- Tasas por otorgamiento de permisos, concesiones, autorizaciones. Ejemplo: permiso para caza y pesca, porte de armas, para conducir, para instalar un negocio, carne de abogado.

D- Tasas por actuaciones judiciales o administrativas. Tasa judicial.

E- Tasas por otorgamiento de privilegios o protecciones. Ejemplo: tasas para pagar inscripción de marca, patentes, automotor.

**CONTRIBUCIONES ESPECIALES: ART. 13 CT**

El artículo 13 del CT define al tributo “**contribución especial**”: “Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado. Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social”.

Es un beneficio económico que el contribuyente recibe por la realización de una obra, o la prestación de un servicio estatal con fines colectivos.

Se trata de un tributo, enunciado en la Constitución (arts. 67, 273 num. 3º y 297 num. 4º) siendo definido en el artículo 13 del Código Tributario.

El hecho generador de este tributo se caracteriza por ser un beneficio económico que recibe el contribuyente por una obra o actividad del Estado (a diferencia del impuesto y de la tasa).

Los elementos característicos son:

* el presupuesto de hecho consiste en el **beneficio eco­nómico particular**, el cual debe derivar de una obra pública o de actividades estatales de naturaleza material o económica.
* el fundamento se halla en la **ventaja particular del contribuyente**, lo que viene a limitar la cuantía de su pres­tación.
* el **producido** de la contribución especial está afecta­do exclusivamente a **financiar la obra o el servicio** que lo gene­ra, razón por la cual, el costo de éstos constituye el límite máximo. A los efectos de fijar el costo no debe olvi­darse que las obras o actividades también generan ventajas para toda la comunidad.

Dentro de las especies más conocidas, tenemos las con­tri­buciones de obra pública y las contribuciones de seguridad social.

* En la **contribución de obra pública**, se instituye ésta para costear una obra pública, por ejemplo una calle, que va­loriza los inmuebles de la zona. Esta contribución tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.
* Los aportes pecuniarios realizados por patronos y obre­ros a los organismos de **seguridad social** son consideradas contri­buciones especiales. En los aportes de los trabajadores hay un beneficio inmediato de orden psicológico, representado por la sensación de seguridad y protección frente a los ries­gos con­tra su capaci­dad productiva y uno mediato de contenido econó­mico, la jubilación, pensión, subsidio, etc.

***Caracteres esenciales de la Contribución Especial***

El artículo 13, siguiendo a Valdés requiere tres requisitos esenciales:

1. Un beneficio que sirva de hecho generador: (requisito que se plasma en los arts. 67 y 297 num. 4º de la Constitución.

2. El beneficio debe ser causado por una actividad del Estado: la actividad que causa beneficio debe ser desarrollada por el Estado y no por privados. Actividad estatal no es sinónimo de actividad prestada directamente por el Estado (Ejemplo: una obra pública concesionada puede ser el hecho generador).

3. Destino de lo recaudado: el artículo 13 plasma la tesis de Valdés y prevé que el destino es requisito esencial, donde la ley o decreto de la Junta no pueden destinar parte o todo lo recaudado a una cuestión ajena a la obra o actividad (de lo contrario es un impuesto).

La Corte también lo exige cuando analiza el Fondo de Solidaridad.

Blanco no lo considera esencial en tanto no lo exige la Constitución y es materia presupuestaria. Sí considera al destino como esencial en las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social por preverlo el art. 67 de la Constitución.

**Contribuciones por mejoras:**

Dentro de esta categoría se encuentra la realización de una obra pública. En la realización de obras públicas lo recaudado debe tener como único destino, la financiación de la obra. La prestación debe tener como límite total, el costo de las mismas y como límite individual, el incremento de valor del inmueble beneficiado. Es decir Lo que se cobra a cada persona, no debe ser superior al aumento del valor de su inmueble como consecuencia de la obra.

Se trata de una Contribución especial que tiene como hecho generador el beneficio por el incremento al valor de un inmueble, causado por una obra pública.

Tanto el Gobierno Nacional como los Gobiernos Departamentales pueden crear este tributo para financiar una obra pública.

***Límites de la contribución por mejoras: Art. 13 inc. 2.***

1. Limite individual: el monto de la contribución por mejora no puede superar el incremento de valor del inmueble beneficiado.

El incremento de valor del inmueble se mide a través de dos sistemas:

a) Doble tasación: se tasa el inmueble antes y después de la obra,

b) Sistema de la presunción: se proyecta cual será el incremento luego de la obra.

2. Limite global o consto total de la obra: todo lo que recauda la contribución por mejora no puede superar el costo de la obra.

Blanco considera exigible solo el primer requisito, ya que el segundo no lo exige la Constitución y es materia presupuestal.

**Contribuciones especiales a la Seguridad Social (CESS)**

Dentro de esta categoría, la más importante es la contribución por el servicio de seguridad social, que deben empleados y patronos. El Estado brida un servicio de seguridad social con el fin de beneficiar a toda la colectividad. Se benefician económicamente y en forma particular los trabajadores. Lo recaudado debe destinarse a la financiación del servicio.

En Uruguay los aportes para financiar la Seguridad Social son considerados contribuciones especiales (art. 67 de la Constitución, art. 13 inc. 3º del CT y ley Nº 16.713).

Son tributos que están a cargo de patronos y trabajadores hacia Estado, como forma de financiar la cobertura de Seguridad Social en su beneficio o de sus causahabientes.

Quedan fuera de esta categoría los aportes efectuados a personas públicas no estatales, siendo paratributos (Caja Profesional, notarial y Bancaria).