**PRINCIPIOS DISTRIBUTIVOS SOBRE LOS INGRESOS:**

Se trata de principios que sirven de orientación para que el legislador nacional o departamental distribuya los ingresos del Estado entre la sociedad. Se ubican en un plano pre jurídico dado que el legislador al determinar un ingreso (precios o tributos) debe considerarlos.

Son criterios rectores generales dentro de los cuales el legislador distribuye u ordena los cargos o ingresos públicos, para que estos tengan valor de ser límites al accionar legislativo tienen que estar previstos en la Constitución.

**Principios relativos al contribuyente:** contraprestación, beneficio y capacidad contributiva.

* + Principio de la contraprestación (aplicables a tasas y precios)
  + Principio del beneficio (aplicable a contribuciones especiales)
  + Principio de capacidad contributiva (aplicable a impuestos)

**Contraprestación.** Este principio se aplica cua­ndo el Estado percibe una compensación a cambio de un ser­vi­cio de natu­raleza económica que proporciona en forma parti­cular o indi­vi­dualizada al usuario o consumidor. Este principio está vinculado a la especie tributaria tasa.

**Beneficio.** Este principio es de aplicación cua­ndo el Estado al realizar una obra o prestar un servicio pú­blico, no sólo satisface una necesidad colectiva, sino que simultáneamente beneficia preferentemente a un grupo de com­po­nentes de la socie­dad; para este grupo se creará una con­tri­bución especial y cuyo monto no puede ser superior al be­nefi­cio reportado, ni tampoco debe cubrir el costo del servi­cio o de la obra. Este principio está vinculado a la especie tributaria contribuciones especiales.

**Capacidad contributiva.** Los miembros de la **so­cie­dad** deben **contribuir** a sufragar los **gastos públicos** desti­nados a satisfacer las necesidades colectivas en **proporción a sus posi­bilidades económicas**. La noción de capacidad contri­butiva con­tiene un elemento objeti­vo y uno subjetivo. El **ele­mento objetivo** sirve para ubicar y definir la riqueza que re­vela la capacidad contributiva; así es necesario definir el ámbito **temporal** (por ej., rentas anua­les), el ámbito **espacial** (nacional o ex­tra nacional), la **cuantía** de la riqueza gravada, la **natura­leza** o calidad de la riqueza (renta, capital, salarios, etc.). El **elemento subje­tivo** sirve para tomar en cuen­ta **niveles mínimos** necesarios para la **subsistencia** y las cargas familiares o socia­les que soporta el contribuyente, lo que de­terminará exenciones, de­ducciones u otras ventajas. Este principio está íntimamente ligado a la especie tributaria impuesto.

**Principios relativos a los usuarios y beneficiarios**

El Estado tomando en consideración valoraciones políti­cas y disposiciones constitucionales puede optar entre **dos princi­pios** relativos a la prestación de sus servicios, el de la **gra­tuidad** y el de la **onerosidad**. Esta decisión requiere que los servicios sean técnicamente individualizables.

* **Servicios gratuitos.** Son los que se prestan **sin** que medie una **contraprestación** a cargo de quienes reciben el servicio. La gratuidad puede asumir tres formas distintas:
* **Servicios necesariamente gratuitos.** Cuando no es posible técnicamente individualizar el beneficio que reci­be cada usuario; por lo tanto esos servicios se cubren con lo recaudado por impuestos; por ejemplo, la seguridad pública o la defensa nacional.
* **Servicios en principios gratuitos.** Son los inhe­rentes a la soberanía del Estado, son los **servicios esen­ciales**, los que si la ley lo dispone y sus características técnicas lo permiten pueden tornarse onerosos (tasas).
* **Servicios excepcionalmente gratuitos.** Son a­que­llos que teniendo un **carácter secundario**, por razones de políti­ca social son declarados gratuitos (ej. enseñanza).
* **Servicios retribuidos.** Son todos los de carác­ter **secundario** y especialmente los de contenido oneroso. Para fi­jar el **precio** correspondiente el Estado no requiere ley, mien­tras que para declararlos gratuitos requiere norma legal ex­presa.

**LA NORMA TRIBUTARIA:**

**FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO:**

1. **Constitución de la República**: la que rige actualmente es del año 1967 con las modificaciones plebiscitadas los días 26 de noviembre de 1989, 27 de noviembre de 1994, 8 de diciembre de 1996 y 31 de octubre de 2004.

Es la norma de principal jerarquía en nuestro ordenamiento jurídico. Contiene:

* 1. los derechos, deberes y garantías que alcanzan a todos los habitantes y a los ciudadanos (algunos de los cuales son preexistentes a la primera Constitución de 1830)
  2. la regulación respecto a la estructura, competencia de los distintos poderes y órganos del Estado, así como el relacionamiento entre éstos y las personas.
  3. la forma y procedimiento que debe seguirse para su modificación (de la propia Constitución)

El resto del ordenamiento jurídico debe respetar sus disposiciones y no puede oponérsele en ninguna forma. Por ejemplo, si una ley se le opone puede ser declara inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia y, por lo tanto, no puede aplicarse respecto al sujeto que así lo solicitó (no es una “desaplicación general).

1. **Leyes:** son las normas dictadas por el Poder Legislativo habiéndose seguido el procedimiento establecido en la Constitución para su sanción.
2. **Decretos de la Junta Departamental con fuerza de ley en su jurisdicción:** son normas con igual jerarquía que las leyes pero dictadas en el ámbito de las Intendencias por las Juntas Departamentales de acuerdo al procedimiento establecido en la Constitución.
3. **Decretos:** son las normas mediante las cuales se pueden reglamentar las leyes estableciendo condiciones, plazos y demás requisitos a efectos de la aplicación de las mismas. En cuanto a los tributos nacionales, son dictados por el Poder Ejecutivo. El Código Tributario se refiere a los mismos en el inciso primero del artículo 3º de la siguiente manera:

*“Además de sus potestades privativas y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el Poder Ejecutivo podrá dictar por decreto normas de carácter general concernientes a la determinación, percepción y fiscalización de los tributos, siempre que no hubiere regulación legal al respecto.”*

1. **Resoluciones:** son normas mediante las cuales se puede facilitar la aplicación de las leyes y los Decretos o establecer situaciones particulares. En lo que respecta a la DGI, y en materia tributaria, se trata de normas destinadas a facilitar la aplicación de las leyes y los decretos. Así lo establece el segundo inciso del artículo 3º del Código Tributario, en los siguientes términos:

*“Los órganos encargados de la recaudación podrán impartir instrucciones de carácter general en los casos en que las leyes o los decretos dictados con arreglo a ellas, lo autoricen y al solo efecto de facilitar la aplicación de dichas normas.”*

En Uruguay frecuentemente los organismos recaudadores (DGI y BPS) dictan resoluciones que desde el punto de vista jurídico tienen naturaleza de ser instrucciones generales pero que se refieren a cuestiones de fondo o que sientan posición respecto de cuestiones de fondo. No quiere decir que la administración respecto de la aplicación de determinado aspecto de la ley. Por ejemplo una resolución que dice que tal operación está gravada por IVA. Esta resolución por ser una instrucción general es obligatoria y jurídicamente vinculada nada más que al seno de la administración pero tiene el valor de poner de manifiesto el criterio de la administración respecto a determinado aspecto de la ley.

El Código Tributario (como el resto de los Códigos) es una ley. Es decir, que se sancionó por el Poder Legislativo siguiéndose el procedimiento establecido por la Constitución para la creación de las leyes. Por lo tanto, una ley posterior puede modificar el Código Tributario total (derogándolo y sancionando uno nuevo) o parcialmente (sustituyendo, agregando o modificando artículos).

En cuanto al Texto Ordenado, cabe precisar que se trata de un Decreto dictado por el Poder Ejecutivo que recoge las leyes vigentes que refieren al ámbito de su propia competencia. Por eso, debajo de cada texto de los distintos artículos que lo componen se cita la “fuente legal” del mismo. Incluso, algunas leyes cuando modifican leyes tributarias anteriores hacen referencia expresa al propio Texto Ordenado.

**ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO:**

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1º del Código Tributario las disposiciones del mismo son aplicables a todos los tributos **con dos excepciones:**

1. Los tributos aduaneros: *“aquellos cuyo hecho generador es una operación de importación, exportación o tránsito ante las aduanas nacionales”*
2. Los tributos departamentales: *“aquellos cuyo sujeto activo es una administración departamental, cualquiera fuere el órgano competente para su creación, modificación o derogación.”* Pero, esta exclusión no es completa ya que la misma norma establece que respecto a este tipo de tributos, se aplicarán las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional.

El CT también se aplica, salvo disposición expresa en contrario, a las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales. Por lo tanto, y en atención a lo recién expuesto, el CT es aplicable a todos los tributos recaudados por la DGI.

Artículo 1 del CT: “las disposiciones del código se aplican a todos los tributos, con excepción de los aduaneros y los departamentales. También se aplicarán, salvo disposición expresa en contrario, a las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales”.

Para que el CT se aplique a las prestaciones a favor de personas de derecho público no estatales (o paratributos) es necesario nombrarlas expresamente puesto que las mismas no son tributos. Les falta una de las características esenciales del tributo que es que el sujeto activo sea un ente estatal. Estas personas públicas que son los sujetos activos de estas prestaciones no son sujetos estatales ni siquiera en sentido amplio. Entonces si el CT dijera que solo le es aplicable a los tributos estas prestaciones no estarían incluidas.

¿Cuál es la diferencia entre las personas públicas estatales y las no estatales que pueden afectar en lo tributario? En los actos dictados, los actos que dictan las personas públicas no estatales no son actos administrativos por lo que no pueden ser objeto de recursos administrativos o de la acción de nulidad. No hay reglas uniformes para recurrir los actos de estas personas públicas no estatales.

**PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO**

*Como en todo ordenamiento jurídico, existen en el Dere­cho Tributario determinados principios que han existido en toda la historia de esta rama del derecho.*

**PRINCIPIO DE LEGALIDAD:**

El principio de legalidad, refiere principalmente a que la creación, modificación y supresión de los tributos es una materia reservada a la ley.

Este principio deriva principalmente del artículo 10 y de los numerales 4º y 9º del artículo 85 de la Constitución y del artículo 2º del Código Tributario.

En efecto, el artículo 10 de la Constitución establece el principio general estableciendo que: *“Ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”*

A su vez, y específicamente en cuanto a la materia tributaria, el artículo 85 de la Constitución establece (transcripción parcial):

*A la Asamblea General compete:......*

*9º) ...establecer aduanas y derechos de exportación e importación aplicándose, en cuanto a estos últimos, lo dispuesto en el artículo 87...”*

El mencionado artículo 87 dispone una mayoría especial para sancionar impuestos: se necesita el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara. Para los otros tipos de tributos (tasas y contribuciones especiales) no se requiere ninguna mayoría especial.

En cuanto al Código Tributario, este principio está establecido en el artículo 2º del CT disponiendo que sólo la ley puede:

1) Crear tributos, modificarlos y suprimirlos

2) Establecer las bases de cálculo y las alícuotas aplicables.

3) Establecer exoneraciones totales o parciales

4) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones

5) Crear privilegios, preferencias y garantías

6) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y los administrativos en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de derechos y garantías individuales.

De acuerdo al inciso final de dicha norma en los casos señalados en los numerales 2º, 3º y 4º la ley podrá establecer también las condiciones y límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo deberá precisar o determinar las bases de cálculo, alícuotas, exoneraciones y sanciones aplicables.

Un ejemplo de esto último en cuanto a las alícuotas lo encontramos en el IMESI cuyo artículo 1º del Título 11 del TO 96 dispone: *“Créase el Impuesto Específico Interno que gravará la primera enajenación, a cualquier título, de los bienes que se enumeran, con la tasa que fije el Poder Ejecutivo, cuyo valor máximo en cada caso se indica:...”* En este caso, es la propia ley la que establece el límite máximo de la alícuota para cada uno de los bienes gravados por el impuesto y, por otro lado, encomienda al Poder Ejecutivo que la fije (dentro de dicho límite). Esto es totalmente distinto a que el Poder Legislativo delegue en el Poder Ejecutivo su competencia para crear la alícuota, ya que sería inconstitucional.

Como ya se ha señalado, estas leyes tributarias, posteriormente pueden ser objeto de una reglamentación por parte del Poder Ejecutivo a través de los Decretos. Y, los órganos encargados de la recaudación (como ser la DGI) pueden dictar resoluciones de carácter general en los casos en que las leyes o los decretos reglamentarios respectivos lo autoricen a efectos de facilitar la aplicación de dichas normas (artículo 3º del CT).

**Principio de igual­dad.** Este principio engloba a su vez tres subprincipios:

a) **Igualdad ante la ley**: la ley tributaria debe asegurar un igual tratamiento a todos los contribuyentes, la norma debe aplicarse con criterio de igualdad a todos los a­fectados por ella;

b) **Igualdad en la ley**: la ley debe dar un trata­mie­nto igual, respetando las desigualdades de las personas. Todas las personas son iguales y la ley no debe hacer discri­mina­cio­nes en perjuicio de determinados individuos o grupos de indi­viduos y

c) **Igualdad por la ley**: la imposición puede ser utiliza­da como un instrumento para lograr la igualdad entre los ciu­dadanos. Su fin es lograr la justicia social por la vía de la distribución de la riqueza y el empleo de la impo­sición con fines de intervención económica, por ejemplo, incentivar cie­rtas actividades o desalentar otras.

**Pri­ncipio de no con­fiscación.** Mediante este principio se determina que no se pueden establecer gravámenes que conlleven a una confiscación, es decir una eliminación del derecho de propiedad a través de la imposición. Este princi­pio surge de la Constitución, cuando en su art. 32º establece la inviolabilidad del derecho de propie­dad. La doctrina no se ha puesto de acuerdo sobre que debe considerarse como confis­cación, o sea que monto puede alcanzar un impuesto sin consi­derarse confiscatorio.

**Pri­nci­pio de tu­te­la jurisdic­cional.** Este principio significa que cuando se planteen contro­versias entre las partes de la relación jurídica tributaria, serán resueltas por un tercero ajeno a ellas. Este principio es el que tutela la aplicación de los enunciados anteriormen­te, en la medida que un órgano ajeno a la administración tri­butaria, dirime las controversias y determina en definitiva sobre la aplicación del derecho.

**DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL**

***La relación jurídica tributaria:***

***Es la relación jurídica obligacional entre un sujeto activo (Estado) y un sujeto pa­sivo (contribuyente o responsable). Existe un número impor­tan­te de relaciones y la principal es la obligación tributa­ria, que es la obligación de pagar el tributo.***

El vínculo entre el estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder. Cuando un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico se conviene en relación jurídica, en consecuencia es un conflicto de intereses regulado por el derecho. La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado por la constitución. “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin que la ley lo establezca”.

**Contenido de la relación:**

Tiene como vínculo principal la obligación de crédito y débito consistente en pagar una suma de dinero por concepto de tributo y sus accesorios. Es una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley la que debe establecer todos los elementos necesarios para determinar la existencia y la cuantía de la misma. Al conjunto de estas normas se le llama derecho tributario material al que reconocemos autonomía científica.

El impuesto da lugar a otro tipo de relaciones además de la de pagar una suma de dinero, por ejemplo las de carácter accesorio, las que regulan las garantías reales, las que establecen otros sujetos pasivos responsables, solidarios o sustitutos , las que establecen recargos y multas por mora cuando estas no tienen carácter punitivo. Además existen otras relaciones que no tienen carácter de accesorio pero que están vinculadas a la obligación principal de pagar la suma de dinero y que tienen como característica que pueden subsistir aunque no exista la obligación principal. En estas se incluyen las relativas a la percepción y contralor de esos impuestos. Por ejemplo presentación de declaraciones juradas.

Están también las relaciones de derecho represivo tributario o de derecho penal y las relaciones de derecho procesal tributario.

En cuanto a su objeto todas estas relaciones a que puede dar lugar el impuesto pueden clasificarse en obligaciones de dar, hacer o de no hacer.

Artículo 14 del CT: “La obligación es el vínculo de carácter personal que surge entre el estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.” Al hablar de un “vínculo de carácter personal” se rechaza expresamente la posible pretensión de que exista un derecho real sobre el objeto gravado.

“Le son aplicables normas propias o específicas de la materia, correspondiendo las del derecho privado, en caso de disposición expresa o subsidio.”

“Su existencia no será afectada por las siguientes situaciones:

• validez de los actos o contratos

• naturaleza del objetivo perseguido por las partes en éstos

• efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas (los enriquecimientos ilícitos están gravados)

• convenios que celebren entre si los particulares.”

**Características de la obligación tributaria:**

• surge por mandato legal, vincula en forma obligatoria las dos partes, no hay acuerdo de voluntades.

• Hay autonomía de la obligación respecto de los negocios jurídicos que a veces sustituyen el presupuesto de hecho.

• Es una relación de derecho y no de poder

• Es un vínculo de carácter personal y no real (una obligación que se exige a las personas y no es un derecho contra las cosas)

• Es una relación de carácter obligacional, comprende derechos y obligaciones tanto del estado hacia el sujeto pasivo como del sujeto pasivo hacia el estado.

• Nace con la ocurrencia o configuración del hecho generador

• Es una obligación pecuniaria

• Es una relación de débito y crédito Última parte del artículo 14 del CT:

“Se consideran también de naturaleza tributaria las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros referentes al pago de anticipos, intereses o sanciones o al cumplimiento de deberes formales.”

Más allá de la obligación tributaria en sentido propio hay otras obligaciones relacionadas al fenómeno de la tributación que son accesorias (por ejemplo sanciones, deberes formales, etc). Hay una fuerte discusión sobre si estas obligaciones forman parte de la obligación tributaria o son obligaciones diferentes. Nuestro código tributario se afirma a que son obligaciones distintas.

Hay que distinguir entonces el presupuesto de hecho de la obligación tributaria de los presupuestos de hecho de las otras obligaciones, hay por supuesto una interconexión entre ellos pero son distintos. La obligación principal es el pago del tributo.

* 1. ***EL HECHO GENERADOR: CONCEPTO; ELEMENTOS MATERIAL, SUBJETIVO, ESPACIAL Y TEMPORAL***

El artículo 24 del CT define el hecho generador: “*El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación. Se considera ocurrido y existentes sus resultados:*

*1º) En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.*

*2º) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable*”.

El hecho generador o presupuesto de hecho, es el presu­puesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una per­sona, da pie para que el Estado pretenda un tributo; es el hecho cuyo acaecimiento la ley considera como causa necesaria y suficiente para el nacimiento de la obligación y las exone­raciones correspondientes

El hecho generador al ser consagrado en la ley debe con­templar diversos elementos o aspecto imprescindibles, el ma­terial, personal, espacial y temporal.

El hecho generador también recibe otras denominaciones: presupuesto de hecho, hecho imponible, hecho gravado, etc. La norma legal confiere un precepto abstracto, general, dirigido a todos los particulares. Para que la obligación tributaria tenga origen es imprescindible que se produzcan en la vida real, los hechos, actos, situaciones o negocios descritos en la misma.

Es decir, el hecho generador es el hecho o conjunto de hechos de naturaleza económica, descritos en la norma legal y cuya verificación da nacimiento a la obligación tributaria. La ley, al crear el tributo, establece una hipótesis. Una vez que en el mundo real existe una situación que encuadra en la hipótesis legal, nace la obligación de pagar el tributo.

Para verificar la hipótesis planteada en la norma tributaria, es necesario que se den cuatro aspectos o elementos:

**Elemento material:** es el hecho en sí mismo, es decir la materia gravada.

Consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el sujeto pasivo realiza; sie­mpre supone un verbo, es un hacer, un dar, un transferir, un entregar, etc.

**Elemento subjetivo**: es la persona que realiza el elemento material. Establece quien será el suje­to pasivo de la obligación tributaria, mediante la descrip­ción de la relación que debe existir entre aquél y la mate­rialidad del hecho gravado.

**Elemento temporal:** son las circunstancias de tiempo en que debe dar la situación analizada. La tipificación del hecho gra­vado exige la delimitación de su dimensión temporal; sirve para determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Del Código Tributario surgen tres posibles estructura­cio­nes temporales del hecho generador:

* **Instantáneos**.
* **Periódicos**, que son los que requieren el transcurso de un período para configurarse y que se conside­ran ocu­rridos al finalizar el mismo.
* **Permanentes**, que son aquellos que por perma­necer el hecho inalterable, permite que el legislador los dis­cipline como instantáneos, pero estableciendo un lapso de tie­mpo entre uno y otro instante; se considera realizado al co­mienzo del año civil, salvo disposición legal en contrario.

**Elemento espacial:** es el lugar donde debe realizarse el hecho generador. Debe incluirse la previsión del territorio en el cual se considera acaecido el hecho gra­vado, lo cual es fundamental porque pone de manifiesto la ex­tensión espacial que arroga la potestad tributaria del Es­ta­do.

Si alguna de estas cuatro circunstancias no quedan comprendidas en las hipótesis de la ley, el hecho generador no se configura y la obligación de pagar no nace.

El Código Tributario clasifica los hechos generadores de acuerdo al aspecto temporal: en permanentes y periódicos. Los hechos generadores periódicos, son aquellos que para su configuración requieren el transcurso de un período. El hecho generador permanente se considera ocurrido al comienzo de cada año civil.

* 1. ***Sujetos de la relación jurídico-tributaria: sujeto activo y sujeto pasivo***

El artículo 15, define al **sujeto activo**: “*Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público acreedor del tributo*”.

Es el que tiene derecho al cobro, aquel que puede exigir el cumplimiento de la obligación por parte del sujeto pasivo. El sujeto activo es el Estado. En relación a la mayor parte de los impuestos, la Dirección General Impositiva es el órgano recaudador. Hay impuestos que son recaudados por otros organismos, ejemplo, el Impuesto de Enseñanza Primaria, que lo recauda ANEP.

El artículo 16, define al **sujeto pasivo: “***Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”.

Es el que debe dar cumplimiento a la obligación tributaria. Tiene distintos tipo de obligaciones:

* La **obligación principal** es pagar el tributo, decir la prestación pecuniaria.
* Las **obligaciones formales** son todas aquellas, que el estado pone a su cargo para poder hacer efectivo el cobro y el control de los tributos.

Ejemplos: presentar declaraciones juradas, inscribirse, denunciar el acaecimiento del hecho generador, llevar libros, emitir facturas, etc.

* 1. ***Tipos de sujetos pasivos: contribuyente, responsable, agente de retención, agente de percepción, responsable sustituto, responsable por obligaciones tributarias de terceros***

Contribuyente y responsable son las dos especies que integran el género sujeto pasivo. Tienen en común, que ambos están obligados al pago y al cumplimiento de los deberes formales. El artículo 17, define al **contribuyente**: “*Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*

*Dicha calidad puede recaer:*

*1º) En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.*

*2º) En las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyan la calidad de sujetos de derecho*”.

El contribuyente es aquella persona respecto de la cual se verifica el hecho generador. El contribuyente es deudor por deuda propia, paga su propia obligación, la que la ley el impone.

El artículo 19, define al **responsable**: “*Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición*.”

El **responsable** es la persona que por expresa disposición legal, debe cumplir con las obligaciones atribuidas al contribuyente, con la finalidad de asegurar la percepción exacta y oportuna de los tributos. El responsable es deudor por deuda ajena. Si bien está obligado al pagar el tributo, se le otorga derecho de repetición contra el contribuyente, esto implica que de haber cumplido él con la obligación tributaria, podrá reclamar inmediatamente al contribuyente que se le restituya el monto total abonado al Fisco. El contribuyente es un sujeto necesario de la relación jurídica tributaria, el responsable es un sujeto eventual.

**Tipos de responsables**

Responsabilidad solidaria: El responsable solidario es aquél que la ley designa como obligado al pago del tributo, de la misma manera que está obligado el contribuyente.

El responsable solidario y el contribuyente coexisten, como sujetos pasivos indistintos de la relación jurídica tributaria. Las consecuencias jurídicas de la solidaridad son:

* + 1. Que el sujeto activo (acreedor) puede reclamar la totalidad de la deuda indistintamente, al contribuyente como al responsable, o a ambos;
    2. Si la deuda se extingue respecto a uno de los deudores, la extinción opera para ambos.

En consecuencia, podemos decir, que el responsable solidario se encuentra *al lado del contribuyente*, respecto de la obligación tributaria.

Responsabilidad sustituta: El responsable sustituto es aquel sujeto, que por disposición de la ley, ocupa el lugar del contribuyente, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. Por ende, el sujeto activo debe reclamar el pago del impuesto directamente al sustituto, dejando de lado al contribuyente. Tenemos entonces que el sujeto se pone *en lugar del contribuyente*.

Responsabilidad subsidiaria: El responsable subsidiario se caracteriza por adquirir la calidad de sujeto pasivo (o deudor) de la relación jurídica tributaria recién en caso de que el contribuyente no cumpla con la obligación tributaria. En consecuencia, el sujeto activo (o acreedor) deberá reclamar el pago al contribuyente, y sólo en caso de que éste incumpla podrá ir contra el responsable subsidiario. Se encuentra *detrás del contribuyente*.

Responsables por obligaciones tributarias de terceros: Es otra figura más dentro del tipo de responsables. La norma les atribuye la calidad de responsables y no de agentes de retención. Deben recibir de los terceros contribuyentes los importes generados, sea mediante percepción o retención y verterlos independientemente se su efectiva recepción.

Agentes de retención y percepción: Estos agentes son una especie dentro del género de los responsables, definidos en el artículo 19 del Código Tributario. Se caracterizan por su deber de retener o percibir, del sujeto pasivo contribuyente, el importe del tributo correspondiente. Su obligación de pagar la cumple, en principio, con el dinero del contribuyente, a quién se retuviera, o de quien lo percibieran.

Razones de economía fiscal y simplicidad administrativa, son las que el legislador ha tenido en cuenta para crear este tipo de responsables por deuda ajena, con la finalidad de facilitar una mejor recaudación. En materia de infracciones y delitos los agentes de retención y percepción tienen un régimen más severo que los demás responsables.

La diferencia conceptual entre agente de retención y agente de percepción es la siguiente: El agente de retención no recibe dinero del contribuyente sino que, por el contrario, debe abonar algo al contribuyente, y por eso puede retener. En cambio el agente de percepción recibe el monto de tributo del contribuyente.

Un ejemplo de agente de retención, son los patronos por los aportes a la seguridad social de sus empleados. Un ejemplo de agente de percepción, son los escribanos públicos en el ITP y en el IRPF.

Desde el punto de vista del tratamiento jurídico de ambos tipos de agentes, no existen diferencias.

El artículo 23 del Código Tributario distingue dos situaciones:

1. Cuando el agente no efectúa la retención o percepción, que le permita cubrirse económicamente de la carga que le impone la ley, queda como obligado solidario al pago junto con el contribuyente (hipótesis d responsabilidad solidaria).
2. Cuando el agente efectúa la retención o percepción, el contribuyente queda liberado de la deuda tributaria que mantenía con el sujeto activo, y sólo subiste la obligación del agente al pago del tributo.

**EXONERACIONES:**

Artículo 41: “Constituye exoneración o exención la liberación total o parcial de la obligación tributaria, establecida por la ley a favor de determinadas personas comprendidas en la definición del hecho generador”.

Artículo 42: “La exoneración puede ser derogada en cualquier momento o modificada por ley posterior, aún cuando fuera concedida con plazo cierto de duración o en función de determinadas condiciones de hecho, sin perjuicio de la responsabilidad en que el Estado pueda incurrir en estos casos. La exoneración de carácter general de tributos o de alguna de sus especies, establecidas a favor de determinadas personas o actividades se extiende a los tributos de la misma especie, creados con posterioridad a su otorgamiento, salvo disposición legal expresa en contrario.”

Hay que distinguir el concepto de exoneración de otras figuras semejantes, que si bien pueden tener efectos similares son diferentes desde el punto de vista jurídico.

• Inmunidad: una barrera impuesta al ejercicio de la potestad tributaria y una barrera puesta al legislador con lo cual es evidente que esta inmunidad debe emanar de la constitución. Existe discusión acerca de la inmunidad del estado y el art. 69 de la constitución establece inmunidad impositiva para las entidades culturales y de enseñanza.

• No inclusión: se produce cuando un sujeto o un hecho o un cuadro no encuadra por alguna circunstancia en la descripción del hecho generador del tributo entonces no nace la obligación.

Muchas veces la exoneración tiene el propósito de subvención, el Estado se priva de recaudar con el fin de favorecer o incentivar una determinada actividad o un determinado acto. El problema que se ha planteado es si la exoneración supone que la obligación nace pero que la ley anticipadamente libera del pago de la misma (libera del cumplimiento de la misma) o si directamente la norma exoneratoria impide que nazca desde el inicio de la obligación tributaria o sea que nunca hay obligación tributaria a pesar de que se verifique el hecho generador. La discusión surge de que hay veces nuestras leyes establecen obligaciones tributarias que dependen de la calidad de contribuyente del sujeto participe de algún modo en esa operación, aún cuando no sea el sujeto obligado al pago. Por ejemplo IMABA, el hecho generador del IMABA comprendía los préstamos otorgados por un sujeto del exterior a contribuyentes de IRIC y lo que ocurre con un contribuyente de IRIC que se encuentra exonerado (es decir verifica el hecho generador por lo que sería contribuyente pero una norma lo exonera expresamente) es que hay discrepancias sobre si ese sujeto es contribuyente de IRIC exonerado o no es contribuyente. Algunos consideran (entre ellos Valdés Costa) que si es contribuyente xq la obligación nace, no tiene que pagarla xq el estado lo exoneró de pagarla pero esto no significa que la obligación no haya nacido. Algunos dicen que no se trata de un contribuyente xq sería un modo más de extinguir una obligación y no habría necesidad de preverlo expresamente. Si se lo considera contribuyente exonerado del pago, el sujeto debería actuar como agente de retención del IMABA, en caso de que se lo considere como no contribuyente no debería actuar como agente de retención.

En resumen la doctrina entiende que como la exoneración es regulada por nuestro CT y es reconocida como un instituto distinto de la remisión entonces cabe concluir que no supone simplemente una liberación o no es una especie de modo de extinción se entiende que el efecto que tiene la exoneración es impedir el nacimiento de la obligación tributaria directamente, en consecuencia los sujetos exentos nunca sería contribuyentes del tributo.

El TCA habló del tema en una sola sentencia y en un solo párrafo sin fundamentarlo ni meterse en la opinión de la doctrina pero se inclinó por la posición de que no nace la obligación.

¿Qué pasa con esta postura y las exoneraciones parciales?

Valdés Costa piensa que hay una liberación anticipada de parte de la obligación tributaria y otros autores piensan que la supuesta exoneración no es tal sino que es simplemente reducción de la cuantía. La tesis de que la obligación tributaria no nace solo es válida para las exoneraciones totales.

**MODOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:**

Son hechos o actos jurídicos que tienen por objeto o consecuencia liberar al deudor de la prestación a que se ha obligado o por la cual se encuentra sujeta al acreedor. Son 5 los modos de extinción:

1. Pago

2. compensación

3. confusión

4. remisión

5. prescripción

**1. Pago:** es el modo de extinción típico de las obligaciones tributarias. La ley es quien debería fijar el plazo para el pago de las mismas, como consecuencia de la reserva de ley pero este razonamiento no se ve reflejado en la realidad normativa de nuestro país. El CT no hace ninguna referencia a esto y en la mayoría de las leyes vigentes para cada impuesto nacional la mayoría de ellas no establece el mismo sino que delegan la facultad de establecerlo al PE. En la mayoría de los casos los plazos están establecidos por la administración ya que el PE derivó su facultad a la DGI. Si se trata de algo ilegal o no, es la misma discusión que vimos antes en otros casos como los agentes de retención y percepción.

¿Quién puede realizar el pago? Que lo haga el contribuyente o el responsable no hace la diferencia. El tema está en los casos en que lo paga un tercero, nuestro CT admite que se realice el pago por terceros lo que nos lleva a una figura que es la SUBROGACIÓN: que ese tercero que pagó una deuda que no era propia sino ajena queda como acreedor del deudor por la deuda que pagó. Lo que llama la atención es que cuando hay subrogación ese tercero que pagó queda en lugar de la administración, como acreedor, pero solo respecto al crédito, no ocupa el lugar de la administración en el resto de las prerrogativas especiales que otorga el CT atendiendo a su condición estatal.

Además, en aquellos casos en que las leyes establezcan que la obligación tributaria está garantizada por una garantía real de origen legal, la subrogación no indica que esa garantía real beneficia a ese tercero xq este tiene solamente el derecho de crédito.

El art. 32 establece los convenios de facilidad: el CT prevé un plazo máximo durante el cual se extienden estos convenios que son 36 meses. El CT dice además que las prórrogas y demás facilidades solo podrán concederse cuando a juicio del organismo recaudador existan causas que impidan el normal cumplimiento de la obligación. El CT no establece criterios concretos y positivos por lo que lo deja a juicio de la administración.

El art. 33 establece que si la solicitud del convenio se presentase antes del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, los importes a pagar solo devengarán el interés cuya tasa fija anualmente el PE y que será inferior al recargo por mora. Además el monto de las cuotas y fecha a partir de la cual deben abonarse serán fijados por el organismo recaudador. Cuando las solicitudes se presentan con posterioridad la vencimiento del plazo de pago del tributo, para el otorgamiento de las respectivas facilidades, las obligaciones devengarán el interés que fija el PE el cual se calculará sobre la deuda total por tributos y sanciones cuando correspondieren.

El art. 34 establece que la administración podrá dejar sin efecto las facilidades otorgadas si el interesado no abonare regularmente las cuotas fijadas, así como los tributos recaudados por la misma oficina recaudadora que se devengaren posteriormente. El tal caso, se considerará anulado el régimen otorgado respecto al saldo deudor aplicándose los recargos que correspondieren a cada tributo. Los pagos que se hagan se imputarán en primer término a los intereses devengados y el saldo a cada uno de los adeudos incluidos en las facilidades otorgadas y en la misma proporción que las integren.

Relacionado con los pagos aparece el concepto de anticipos:

Las personas que presuntamente configuran o van a configurar el presupuesto de hecho de este impuesto antes de que se configure ese hecho generador van a tener que hacer pagos anticipados a cuenta de esa hipotética obligación tributaria que todavía no nació, no se generó y que va a nacer en determinado momento.

Artículo 31: “Los pagos anticipados constituyen obligaciones tributarias sometidas a condición resolutoria y deben ser dispuestos o autorizados expresamente por la ley. Para los tributos de carácter periódico o permanente que se liquiden por declaraciones juradas, la cuantía del anticipo se fijará teniendo en cuenta, entre otros índices, las estimaciones del contribuyente o el importe del tributo correspondiente al período precedente, salvo que el obligado pruebe que la situación se ha modificado.”

**Características de los anticipos:**

1. Es una obligación subordinada o accesoria a la obligación tributaria en sentido estricto y que le precede en su ocurrencia cronológica. Las razones son las siguientes, el art. 14 cuando define la obligación tributaria dice que es la que nace como producto del acaecimiento del hecho generador y al momento de generarse el anticipo el hecho generador todavía no ocurrió; el 2do inciso del mismo artículo se refiere a los anticipos como una de esas obligaciones junto con las sanciones o intereses o deberes formales por lo que los excluye de la obligación en sentido propio; el art. 31 establece que el anticipo es una obligación sometida a condición resolutoria que es la obligación tributaria propiamente dicha y que es una obligación subordinada a la tributaria

2. Están sujetos a condición.

3. El presupuesto de hecho del anticipo no es el hecho generador del tributo

4. Pertenece al derecho material

5. Reserva legal, aún cuando no sea la obligación tributaria en sentido estricto es una obligación que emerge de la voluntad unilateral del Estado, al margen de que tenga un carácter subordinado.

**2. Compensación:** artículo 35 del CT. “Son compensables de oficio o a petición de parte los créditos del sujeto pasivo relativos a tributos, intereses o sanciones, reconocidos en vía administrativa o jurisdiccional, con las deudas tributarias liquidadas por aquél o con las determinadas de oficio, referentes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que el sujeto activo de éstos sea el mismo. A efectos del cálculo de intereses o recargos, se considerará que el pago de los créditos a favor del Estado se efectuó en el momento en que se hizo exigible el crédito contra el estado que se compensa.”

¿Cuáles son los requisitos para que opere la compensación?

• El crédito del sujeto pasivo tiene que estar reconocido por la administración o por la vía jurisdiccional, no puede sostenerse que en materia tributaria pueda haber una compensación de pleno derecho por la sola existencia de un crédito contra la administración.

• Tiene que ser un crédito existente, los créditos contra el estado tiene un plazo de caducidad de 4 años. Las obligaciones tributarias prescriben a los 5 años por lo que puede pasar que un crédito y una obligación nacidas simultáneamente puedan no compensarse.

• La obligación y el derecho de crédito deben ser en principio con el mismo sujeto activo del tributo (DGI o BPS pero no puedo compensar una deuda con DGI con un crédito que tengo con BPS, en principio).

• Identidad de objeto: aún teniendo el sujeto pasivo un crédito con el mismo sujeto activo no es cualquier crédito el que se puede compensar con la obligación tributaria, tiene que ser un crédito originado en tributos o en obligaciones vinculadas a lo tributario como puede ser las sanciones o lo intereses. El crédito tiene que ser un crédito generado por pagos en demasía o pagos por error efectuados por ese sujeto pasivo a favor del sujeto activo. Por ejemplo un proveedor del estado a quien el estado ha diferido el pago de los suministros que el empresario ha hecho no puede compensar esa deuda del estado con su deuda por impuestos.

Al solicitar un crédito contra el estado y este aprobarlo la fecha de exigibilidad no es la de la aprobación sino la del momento en que el crédito se hizo exigible, de alguna manera tiene efecto retroactivo. Si al compensar hay un desfasaje entre el nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad del crédito contra el estado por ese lapso se van a generar multas y recargos pero más allá de ese momento no.

**3. Confusión:** se da cuando llegan a coincidir la calidad de deudor y acreedor, es decir cuando el acreedor se vuelve deudor de la misma obligación. Artículo 36: “La confusión se opera cuando el sujeto activo de la relación tributaria queda colocado en la situación del deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo.”

Por ejemplo en el caso de que tuviéramos una obligación por el hecho de tener determinado bien y le vendiéramos ese bien al Estado, el anterior deudor perdería su calidad de tal y el Estado pasaría a ser deudor de si mismo. Otro ejemplo podría ser una herencia adyacente, cuando muere una persona que una casa pero no tiene herederos es el estado quien la hereda pero hay que pagar el impuesto a las sucesiones, opera la confusión. Es un modo de escasa aplicación práctica.

**4. Remisión:** el artículo 37 dice lo siguiente: “La obligación tributaria de pago sólo puede ser remitida por ley. Los intereses y las sanciones pueden ser reducidos o condonados por resolución administrativa en la forma y condiciones que la ley establezca”.

Puede haber una remisión administrativa o una actuación discrecional de la administración dentro de los límites establecidos por la ley para hacer remisión no de la obligación tributaria principal ,pero si de un componente importante como son los intereses e incluso las sanciones. Si acá se admite un margen discrecional de la administración en definitiva se estaría violando el principio de igualdad ante la ley. Una remisión hecha directamente por ley también podría tener el problema de inconstitucionalidad, como ser las leyes de amnistías. En definitiva la única remisión que sería aceptable sería una remisión general y absoluta respecto de un tributo y además no podría ser solo de obligaciones pendientes de cancelación sino que para respetar el principio de igualdad se debería reconocer también un derecho de repetición de obligaciones ya canceladas. ¿Que pasa con los buenos pagadores cuando salen leyes que perdonan o alargan plazos con condiciones de pago diferentes para los malos pagadores? No pasa nada, razón por la cual el modo de remisión prácticamente debería descartarse.

**5. Prescripción:**

Artículo 38: “ I- El derecho al cobro de los tributos prescribirá a los cinco años contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado, para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio económico. El término de prescripción se ampliará a los 10 años cuando el contribuyente o responsable haya incurrido en defraudación, no cumpla con las obligaciones de inscribirse, de denunciar el acaecimiento del hecho generador, de presentar las declaraciones y en los casos en que el tributo se determinara por el organismo recaudador, cuando éste no tuvo conocimiento del hecho.

II- El derecho al cobro de las sanciones e intereses tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo, salvo en el caso de las sanciones por contravención y por instigación pública a no pagar los tributos, en los que el término será siempre de cinco años. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación, por contravención y por instigación pública a no pagar los tributos, a partir de la terminación del año civil en que se cometieron las infracciones, para los recargos e intereses, desde la terminación del año civil en que se generaron.”

En materia civil lo que se extingue es la acción pero en materia tributaria lo que se extingue es el derecho de fondo que es el derecho al cobro. Esto es muy importante para definir cuando puede alegarse la prescripción o sea en que oportunidad procedimental. Si fuera un modo de extinguir la acción entonces la oportunidad sería en el juicio ejecutivo tributario o sea cuando se persigue el cobro coactivo de la deuda (no podría obtenerse por vía administrativa ni tampoco en la acción de nulidad ante el TCA). Si es un modo de extinguir la obligación (consideración apoyada por la doctrina y particularmente por Valdés Costa) desaparece como tal.

El plazo de prescripción es de 5 años pero el CT admite la posibilidad de extenderlo a 10 en los casos de defraudación, no presentación de las declaraciones y si el tributo se determina administrativamente cuando la administración no tuvo conocimiento.

La prescripción empieza a computar a partir del 31 de diciembre, al finalizar el año civil en que se produjo el hecho generador. Por ejemplo en los hechos generadores instantáneos como el IVA el cómputo de la prescripción empieza a fin de ese año, por esta razón en realidad la prescripción podría durar 6 años menos un día si se hizo la venta el 1º de enero. El plazo de las sanciones coincide con el plazo de prescripción del tributo al cual se vincula la sanción salvo en el caso de contravención o instigación pública a no pagar el tributo porque estas son infracciones que no se vinculan con una obligación tributaria material o al menos no necesariamente.

El CT prevé hipótesis de suspensión o interrupción de la prescripción. Cuando se suspende y después se recomienza sigue el mismo plazo en que quedó la situación anterior y en el caso de interrupción comienza de cero cuando se retoma. Las causales de suspensión son las siguientes: Artículo 40: “La interposición por el interesado de cualquier recurso administrativo o de acciones o recursos jurisdiccionales, suspenderá el curso de la prescripción hasta que se configure resolución definitiva ficta; se notifique la resolución definitiva expresa, o hasta que quede ejecutoriada la sentencia, en su caso.”

Cuando se da la interrupción ello significa que verificada la causal el plazo automáticamente empieza a correr desde cero. Las causales son las siguientes:

Articulo 39: “El termino de prescripción del derecho al cobro de los tributos se interrumpirá por acta final de inspección, por notificación de la resolución del organismo competente de la que resulte un crédito contra el sujeto pasivo, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor, por cualquier pago o consignación parcial o total de la deuda, cuando ella proceda, por el emplazamiento judicial y por todos los demás medios del derecho común. En el tributo de sellos, el curso de la prescripción del derecho al cobro se interrumpirá también por la incautación de los resguardos incursos en infracción.

La prescripción del derecho al cobro de las sanciones y de los intereses se interrumpirá por los mismos medios indicados en el inciso anterior así como en todos los casos en que se interrumpa el curso de la prescripción de los tributos respectivos

**INFRACCIONES Y SANCIONES:**

Las infracciones y sanciones están establecidas en el Capítulo V del Código Tributario y son las siguientes:

***A)* mora (artículo 94 CT**): esta infracción es de carácter objetivo ya que “se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido”.

No obstante ello, cabe señalar que el inciso final del artículo referido consagra las figuras denominadas “buen pagador” y “maniobras dolosas de terceros” que implican un plano de subjetividad que se aparta de la regla general. Por eso, fue necesario el dictado de una ley para su aplicación.

La sanción a esta infracción implica una multa y recargos mensuales. En cuanto a la multa, dice la norma:

*“La multa sobre el tributo no pagado en plazo será:*

1. *5% (cinco por ciento) cuando el tributo se abonare dentro de los cinco días hábiles siguientes al de su vencimiento.*
2. *10% (diez por ciento) cuando el tributo se abonare con posterioridad a los cinco días hábiles siguientes y hasta los noventa días corridos de su vencimiento.*
3. *20% (veinte por ciento) cuando el tributo se abonare con posterioridad a los noventa días corridos de su vencimiento.*

*Cuando se soliciten facilidades de pago dentro del término establecido para abonar el tributo la multa será del 10% (diez por ciento). Igual porcentaje se aplicará a las solicitudes de facilidades realizadas en los plazos referidos en el literal A) del inciso precedente.”*

Cabe precisar que para los agentes de retención y de percepción, cuando hubieran retenido o percibido una suma determinada y no la hubieran vertido al Fisco, la multa por mora será del 100% de dicho monto (artículo 119, Título 1, TO 96). Todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad penal que les pudiere corresponder (apropiación indebida, artículo 127 del mismo Título). Si no hubieran realizado la retención o la percepción se les aplica la multa de acuerdo al régimen general.

En cuanto al recargo mensual, el artículo dispone que *“se calculará día por día, será fijado por el Poder Ejecutivo y no podrá superar en más de un 10% (diez por ciento) las tasas máximas fijadas por el Banco Central del Uruguay o, en su defecto, las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores de un año.”*

Como ya habíamos adelantado, el inciso final de la norma consagra dos figuras:

* 1. “buen pagador”: *“Los organismos recaudadores podrán, por acto fundado, en la forma que establezca la reglamentación, aceptar el pago sin multa ni recargos, realizado por aquellos contribuyentes con antecedentes de buen pagador, de por lo menos un año, siempre que lo efectúen dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria”*. El “mes de vencimiento de la obligación” significa el mes que corre cuando ocurre el mismo. Es decir, si por ejemplo la obligación vence el día 20 de enero, tendrá plazo hasta el 31 de enero. Esta figura está reglamentada por la Resolución de la DGI Nº 1546/009 de fecha 23/9/2009 con la modificación dada por la Resolución de la DGI Nº 518/011 del 22 de marzo 2011 la cual establece las condiciones para acceder al régimen y a cuya lectura nos remitimos por exceder la temática de este trabajo.
  2. “maniobras dolosas de terceros”: Refiere a que también se puede aceptar por los organismos recaudadores el pago sin multa ni recargos *“en aquellos casos de contribuyentes afectados directamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en mérito a actuaciones dolosas de terceros que hubieran culminado con el procesamiento de los responsables”. Las condiciones para acceder a este régimen están establecidas en el Decreto Nº 185/006 de 16/6/2006.*

**Contravención (artículo 95 CT):** El artículo 95 CT establece la infracción de contravención diciendo en su inciso primero que *“es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales.”* Por ejemplo, un deber formal es la presentación de declaraciones juradas y, por lo tanto, su incumplimiento da lugar a una multa por contravención.

El inciso segundo dispone que también *“Constituye también contravención, la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración.”*

*La multa de esta infracción está establecida en el inciso tercero estableciendo un monto mínimo y uno máximo, siendo actualizado de acuerdo al artículo 99 CT.*

*También existen montos de la multa establecidos específicamente para determinadas situaciones, siendo los actuales los siguientes: y de acuerdo a la infracción concreta.*

***Defraudación (artículo 96 CT):*** *Según el artículo 96 CT, la “Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.”*

*Es decir, que debe existir un acto material que es el acto fraudulento y, además, un elemento subjetivo que es la intención de obtener un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a percibir los tributos. Este enriquecimiento puede ser tanto para el que realiza el acto material o para un tercero.*

*El segundo inciso establece el concepto de fraude (para completar el concepto de “acto fraudulento”) diciendo que: “Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.”*

Estas presunciones del elemento subjetivo son las siguientes:

* Contradicción evidente entre las declaraciones juradas presentadas y la documentación en base a la cual deben ser formuladas aquellas.
* Manifiesta disconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al determinar el tributo o al producir las informaciones ante la Administración.
* Exclusión de bienes que impliquen una disminución de la materia imponible.
* Informaciones inexactas que disminuyan el importe del crédito fiscal.
* Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.
* Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control.
* Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.
* Omitir la versión de las retenciones efectuadas.
* Omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y
* de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.”
* La sanción es una multa correspondiente a un rango de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar.

Cabe mencionar que el artículo 124 del Título 1 TO 96 establece una presunción especial de intención de defraudar para los agentes de percepción que no viertan en tiempo y forma los impuestos recaudados por la DGI, estableciendo además una multa específica ya que su mínimo es de cinco veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar, manteniéndose el máximo de quince veces

Finalmente, el último inciso del artículo 96 CT dispone que: “*La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada y de acuerdo a las circunstancias de cada caso.*”

**Omisión de pago (artículo 97 CT):** La omisión de pago es una infracción de carácter residual ya que es “todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentemente tipificados, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación respectiva.”

A diferencia de la mora en la cual hay un simple atraso en el pago del tributo, en la omisión de pago hay una intencionalidad en la negativa contumaz a abonar los tributos y que se continúa en el tiempo. La multa establecida es entre una y cinco veces el valor del tributo omitido.

**Instigación pública a no pagar tributos (artículo 98 CT):** Esta infracción castiga al que “instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos al margen de los recursos regulados por este Código”.

La instigación debe ser pública por lo que no comprende los actos realizados privadamente y debe estar dirigida a provocar que los sujetos pasivos no cumplan con sus obligaciones tributarias pecuniarias privando al Estado la obtención de las mismas. Cabe aclarar que no importa si la instigación tuvo éxito o no; basta con la realización de las acciones señaladas anteriormente

***DELITOS TRIBUTARIOS***

*Los delitos tributarios están previstos en el Capítulo VI del CT y son los siguientes:*

1. ***defraudación tributaria (artículo 110 CT):*** *el artículo 110 CT establece el delito de defraudación tributaria siendo competentes para entender en dichos asuntos los Juzgados Letrados en lo Penal especializados en Crimen Organizado.*

*Dicha norma establece: “El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.*

*Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada”*

*De acuerdo al inciso final transcripto, es un requisito de procesabilidad que sea presentada una denuncia por la Administración Tributaria. Es decir, es un delito que no puede ser denunciado por un particular u otro organismo público que no pertenezca a dicha Administración.*

*Se trata de un delito de peligro ya que no se pena cuando se obtiene efectivamente el provecho indebido sino que, basta el proceder con engaño con el fin de obtenerlo aunque no se logre el objetivo. Otras características que podemos destacar de este delito es que puede ser realizado directamente o por interpuesta persona y el fin puede ser para sí o para un tercero. La pena es de seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.*

1. ***instigación pública a no pagar tributos (artículo 111 CT):*** *Este delito está dispuesto por el artículo 111 CT y se pena la instigación pública a:*
   1. *rehusar el pago de los tributos*
   2. *demorar el pago de los tributos*
   3. *“efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias”*

*La pena es de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría.*