**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).

**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.*