

LA ADMINISTRACIÓN Y SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO

Publicado en:



Cra. Ligia Genoni

1. La base jurídica de la potestad tributaria

1.1 La Constitución

Nuestra Constitución recoge la noción clásica de la separación de funciones legislativa, administrativa y jurisdiccional y su respectiva adjudicación a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Existen excepciones siendo las más importantes, con incidencia en el derecho tributario, las siguientes:

- en materia legislativa, el otorgamiento de potestades a los Gobiernos Departamentales;
- en materia jurisdiccional, la existencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, con competencia exclusiva en lo que respecta a la legalidad de los actos de la Administración relativos a los tributos

Este régimen tiene importantes consecuencias en el derecho tributario porque el Estado es el que crea el tributo, es el acreedor del contribuyente obligado a pagarlo y es el juez que resuelve los conflictos que se susciten entre las partes.

La regulación constitucional del sistema tributario se ha mantenido a través de las distintas Constituciones, estableciendo el ejercicio por parte de la Asamblea General de la potestad tributaria, facultad inherente, indelegable e imprescriptible que tiene el Estado de crear tributos.

En este sentido el artículo 83 y la específica del artículo 85 inc 4º, de la Constitución de la República disponen que:

“Artículo 83.- El Poder Legislativo será ejercido por la Asamblea General.

Artículo 84 – Esta se compondrá de dos Cámaras: una de Representantes y otra de Senadores, las que actuarán separada o conjuntamente, según las distintas disposiciones de la presente Constitución.

Artículo 85.- A la Asamblea General compete:

4º) Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de sus recaudaciones e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes.”

Por lo cuál es la ley y únicamente ella quién debe establecer todos los elementos referentes a la existencia y cuantía de la obligación.

El poder de legislar no reconoce ninguna excepción a favor de los órganos administrativos. Sin embargo se ha presentado una evolución institucional que ha marca importantes diferencias en cuanto a las modalidades de su ejercicio, la que se manifiesta en dos aspectos:

- a) el fortalecimiento del Poder Ejecutivo, en su carácter de colegislador, especialmente en relación al derecho de iniciativa, acompañado de restricciones a las facultades del Parlamento
- b) un segundo aspecto en lo que tiene que ver con la descentralización de la función legislativa a favor de los órganos legislativos de los Gobiernos Departamentales.

En lo que respecta a la potestad legislativa de los Gobiernos departamentales, la misma refleja que la desconcentración de las actividades estatales, en el entendido de asignar la ejecución de alguna de ellas a las comunidades locales, es una constante histórica, por sobre las diferencias que puedan advertirse en su grado de intensidad , como forma de que cuenten con los recursos económicos imprescindibles para la ejecución de sus cometidos. Es así que la referida potestad, ha sido otorgada a texto expreso y con un grado de autonomía variable, por el Estado Central. Por otra parte la legislación departamental está subordinada a los órganos políticos nacionales, a través de recursos de apelación ante el Poder Legislativo - por razones de interés general o de legalidad – que pueden se interpuestos por el Poder Ejecutivo, por la minoría del órgano legislativo departamental o por un número determinado de ciudadanos.

Las características del sistema tributario uruguayo tienen su base jurídica en los principios recogidos en la Constitución, en forma expresa e implícita, a saber:

- 1) LEGALIDAD - El mismo queda de manifiesto en lo editado en el art. 83 ya transcrito y en el artículo 10 de la Constitución Nacional, al expresar que:

*“Artículo 10.- Las acciones privadas de las personas que de ningún modo atacan el orden público ni perjudican a un tercero, están exentas de la autoridad de los magistrados.
Ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”*

Este principio se encuentra recogido en el artículo 2º del Código Tributario, en cuanto dispone que:

“Artículo 2º.- (Principio de legalidad).- Sólo la ley puede:

- 1º) Crear tributos, modificarlos y suprimirlos.*
- 2º) Establecer las bases de cálculo y las alícuotas aplicables.*
- 3º) Establecer exoneraciones totales o parciales.*
- 4º) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones.*
- 5º) Crear privilegios, preferencias y garantías.*
- 6º) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y los administrativos en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de derechos y garantías individuales.*

En los casos de 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.”

- 2) TUTELA JURISDICCIONAL Está recogido en los arts. 233 y 309 de la Carta Magna Nacional al expresar:

“Artículo 233.- El Poder Judicial será ejercido por la Suprema Corte de Justicia y por los Tribunales y Juzgados, en la forma que estableciere la ley”

“Artículo 309.- El Tribunal de lo Contencioso Administrativo conocerá de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos, cumplidos por la Administración, en el ejercicio de sus funciones, contrarios a una regla de derecho o con desviación de poder.

La jurisdicción del Tribunal comprenderá también los actos administrativos definitivos emanados de los demás órganos del Estado, de los Gobiernos Departamentales, de los Entes Autónomos y de los Servicios Descentralizados.

La acción de nulidad sólo podrá ejercitarse por el titular de un derecho o de un interés directo, personal y legítimo, violado o lesionado por el acto administrativo.”

- 3) IGUALDAD ANTE LA LEY Está recogido en el art.8 de la Constitución y supone la igualdad de los contribuyentes entre sí y de los contribuyentes con el Fisco en la relación jurídica patrimonial del crédito y débito.

“Artículo 8º.- Todas las personas son iguales ante la Ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes.”

Sin perjuicio de lo expresado, es dable precisar que existen **limitaciones constitucionales a la potestad tributaria** que pueden ser:

1. Implícitas, que se extienden a todos los derechos inherentes a la personalidad humana, estén o no reglamentados, (artículos 72 y 332 Constitución).

“Artículo 72.- La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución, no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno.”

“Artículo 332.- Los preceptos de la presente Constitución que reconocen derechos a los individuos, así como los que atribuyen facultades e imponen deberes a las autoridades públicas, no dejarán de aplicarse por falta de la reglamentación respectiva, sino que ésta será suplida, recurriendo a los fundamentos de leyes análogas, a los principios generales de derecho y a las doctrinas generalmente admitidas.”

2. Expresas en lo que respecta a la exigencia de mayorías especiales para sancionar impuestos (art.87 Constitución)

- iniciativa privativa del Poder Ejecutivo en materia de determinación de exoneraciones tributarias (art.133 inc.2º)
- la sanción tácita de los proyectos del Poder Ejecutivo “con declaratoria de urgente consideración”(art. 168, 7º).

“Artículo 87.- Para sancionar impuestos se necesitará el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara. “

“Artículo 133. “...Requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo todo proyecto de ley que determine exoneraciones tributarias o que fije salarios mínimos o precios de adquisición a los productos o bienes de la actividad pública o privada.....”

“Artículo 168.- Al Presidente de la República, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, corresponde:...7º) Proponer a las Cámaras proyectos de ley o modificaciones a las leyes anteriormente dictadas. Dichos proyectos podrán ser remitidos con declaratoria de urgente consideración.”

1.2 La Ley

1.2.1 Vigencia

El Decreto - Ley N° 14.306 de fecha 29 de noviembre de 1974 en su artículo 1º aprobó el Código Tributario, comenzando a regir a partir del 1º de enero de 1975 según lo establecido en el artículo 2º del citado decreto-ley.

1.2.2 Características

El Código Tributario plasma en normas legales los principios fundamentales del Derecho Tributario, en concordancia con la doctrina nacional y con los fundamentos de nuestro derecho público vigente. Este Código encara la tributación como ciencia (el concepto de tributos y sus diversas especies, la relación jurídica tributaria, los sujetos de dicha relación, etc.) y los procedimientos administrativos y jurisdiccionales. Quedan al margen los aspectos sustantivos de la tributación, o sea la normativa de los diferentes tributos; los aspectos estructurales de los organismos recaudadores y jurisdiccionales así como las normas generales de procedimientos, ya que en esta materia sólo se introducen normas especiales, que suponen la aplicación en todo lo demás de las normas generales del procedimiento administrativo (Art. 43), así como del derecho procesal común y del contencioso administrativo (Art. 85).

1.2.3 Contenido

El mismo se compone de seis capítulos, uno de Normas Generales y cinco destinados a cada una de las ramas del Derecho Tributario: Derecho Tributario Material; Derecho Tributario Formal; Derecho Procesal Tributario; Infracciones y Sanciones y Derecho Penal Tributario.

Los dos primeros capítulos, contienen lo que la doctrina denomina “principios ordenadores”, es decir las nociones propias de cada rama del Derecho.

Con respecto a los demás capítulos, la doctrina ha llegado a un acuerdo de considerar como un derecho autónomo al Derecho Tributario Material y sus respectivas sanciones (Capítulos 1º, 2º y 5º), en la medida en que se basa en principios propios, mientras que las demás ramas son en realidad disposiciones especiales que suponen la aplicación de otras ramas del Derecho.

1.2.4 *Ámbito de aplicación*

Este Código comprende a todos los tributos, (con excepción de los aduaneros y departamentales), y las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales.



1.2.5 *Modificaciones y legislación complementaria*

En estos años el Código ha sufrido algunas modificaciones, sin perjuicio de que también han surgido una serie de normas legales que se refieren a materias reguladas por el mismo, sin integrarse propiamente a sus disposiciones.

A vía de ejemplo, se han modificado los Arts. 33 (régimen de facilidades), 66 (estimación de oficio), 94 (Mora), 101 (conurrencia formal) y 110 (defraudación tributaria), así como el régimen de recursos administrativos.

Existe una legislación complementaria, que en el Título 1 del Texto Ordenado 1996, se ha organizado siguiendo precisamente la misma división por materias que efectúa el Código Tributario.

1.3 *Reglamentos y Decretos*

Las normas legales referentes a los distintos impuestos de competencia de la Dirección General Impositiva (D.G.I.) han sido ordenadas y coordinadas, con el fin de darle una estructura orgánica al sistema, en un Texto Ordenado, el cual es actualizado con las leyes vigentes.

El Texto Ordenado vigente, aprobado por el Decreto 338/996 del 28/08/1996, se compone de veinte Títulos, siendo el 1º el correspondiente a “Normas Generales del Derecho Tributario Nacional” organizado de acuerdo a la división por materias que efectúa el Código Tributario; Título 2º se refiere al “Derecho Tributario Internacional”; el Título 3º trata de “Algunas Exoneraciones de Interés General” y por último los Títulos 4º a 20º corresponden a los tributos recaudados por la D.G.I.

Estas normas legales, contenidas en el Texto Ordenado, están reglamentadas por decretos que establecen “normas de carácter general concernientes a la determinación, percepción y fiscalización de los tributos, siempre que no hubiere regulación legal al respecto” dictadas por el Poder Ejecutivo, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 3º del Código Tributario.

1.4 *Otros, en su caso*

Cabe señalar en este punto que, de acuerdo a lo establecido en el inciso 2º del Art. 3º del Código Tributario, los órganos encargados de la recaudación tienen la facultad de “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”.

Las instrucciones constituyen decisiones internas de la Administración, comunicadas a los subordinados mediante Resoluciones o Instructivos, que no obligan a los sujetos pasivos.

El Código de Normas y Procedimientos tributarios

2.1 Principios de la jurisdicción tributaria

La Constitución vigente optó por instituir un sistema de distribución de la potestad tributaria por fuentes de imposición, por lo cual en Uruguay existen dos jurisdicciones en lo que a tributos se refiere: una nacional y otra departamental, existiendo un control de la primera sobre la segunda, al tener la facultad de dirimir apelaciones sobre los decretos de origen departamental.

A los gobiernos departamentales se les asignan fuentes de recursos de manera preceptiva o taxativa (artículo 297 de la Constitución), sin perjuicio de que la ley nacional, dictada con mayorías especiales, pueda ampliarlas u otorgarles otras fuentes no establecidas en la Constitución. Sus impuestos están limitados a la materia municipal y al ámbito del territorio del departamento.

El Gobierno Central mantiene potestad tributaria sobre todas las fuentes no atribuidas a los Gobiernos Departamentales. La ley tributaria rige en todo el territorio de la República.

El concepto de tributo, que recién aparece con la Constitución de 1952, es recogido en el art 10, inc 1° del Código Tributario que lo define como “ la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

La definición responde a la doctrina dominante, y como tal ,ha sido reconocida por la jurisprudencia que la proyecta a todo el sistema jurídico. Es exacta , en efecto, al poner de relieve dos aspectos esenciales del instituto: su condición de prestación monetaria, como recurso destinado al cumplimiento de los fines estatales; y su preceptividad, por cuanto se trata de una obligación establecida por el propio Estado en ejercicio de su poder público

Existen tres tipos de tributos:

- **impuesto:** definido por el art. 11 del Código Tributario como “el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.” Se refiere a una prestación pecuniaria establecida por el Estado (o por los Gobiernos Departamentales), en ejercicio de la potestad específica conferida por la Constitución, independientemente de toda actividad respecto del obligado.
- **tasa:** su presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad específica del Estado hacia el contribuyente. Su producto está asociado al servicio público correspondiente.

- **contribución especial:** su presupuesto de hecho es el beneficio económico proporcionado por el Estado al contribuyente por la realización de obras o la ejecución de ciertas actividades estatales. Su destino debe ser para la financiación de esas obras o de las actividades establecidas.

Los tributos que conforman el Sistema Tributario uruguayo, pueden ser clasificados según su ámbito de aplicación en:

- **nacionales**
- **departamentales**

Los **tributos nacionales** son administrados y recaudados por el Gobierno Central mediante las siguientes entidades:

- Impuestos Internos - Dirección General Impositiva (Unidad Ejecutora desconcentrada del Ministerio de Economía y Finanzas)
- Contribuciones Patronales y Obreras sobre salarios e Impuesto a las Retribuciones Personales - Banco de Previsión Social (Organismo autónomo administrado por un Directorio multisectorial).
- Tributos relativos al Comercio Exterior - Dirección Nacional de Aduanas (Unidad Ejecutora desconcentrada del Ministerio de Economía y Finanzas).

Los **tributos departamentales** son administrados y recaudados por los Gobiernos Departamentales los cuales son organismos desconcentrados del poder central.

2.2 Sujetos Pasivos

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria puede ser cualquier persona, física, jurídica, privada o pública.

El Código Tributario lo define en el artículo 16 como “la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable.” Por lo tanto, podemos distinguir dos especies de sujetos pasivos: el contribuyente y el responsable.

* Será considerado contribuyente de conformidad a lo contenido en el art 17 del Código Tributario...” *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 atribuyen la calidad de sujetos de derecho.*”

El contribuyente está obligado por deuda propia, es el que incurre en la obligación de pago, a quién se le imputa la obligación o respecto de la cuál se verifica el hecho generador.

* El responsable necesariamente debe pagar el tributo sin que respecto de él se verifique el hecho generador. Es responsable por una deuda ajena. La norma legal le concede el derecho de resarcimiento en la parte final como “derecho de repetición.”

“Artículo 19.- (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.”

Dentro de los responsables se incluyen:

- aquellos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador o por disposición de la ley
- representantes legales y voluntarios que no actúen con la debida diligencia
- adquirentes de casas de comercio y demás sucesores

“Artículo 21.- (Solidaridad de la deuda).- Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo.”

“Artículo 23.- (Agentes de retención y de percepción).- Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.”

Responsables por obligaciones tributarias de terceros (responsables sustitutos) – Esta figura aparece con el art. 242 de la Ley 17296 (21/2/01) el cual faculta al Poder Ejecutivo a exigir a los deudores de las empresas transportistas contribuyentes de la DGI, pagos a cuenta de las obligaciones tributarias de éstos últimos, cuando de los actos u operaciones que los vinculen, resulte una relación de crédito que les permita ejercer, luego de efectuados los citados pagos a cuenta, el correspondiente derecho a resarcimiento.

Este artículo confiere a los obligados a pagar por deuda ajena, la calidad de responsables por obligaciones tributarias de terceros, o sea, crea la figura del responsable por cuenta ajena.

Actúan “en lugar de”, o sea que pagan por cuenta y orden del contribuyente, a diferencia del agente que actúa “junto al” contribuyente.

Los pagos que realizan no son definitivos, son pagos a cuenta por lo cual luego de efectuados los mismos pueden resarcirse de ellos.

Luego el art. 38 de la Ley 17453 (1/3/02) amplía la facultad establecida en el artículo antes mencionado, la que podrá ser ejercida respecto a exportadores y administradoras de crédito en cuanto sean deudores de contribuyentes de IRIC e IVA. Asimismo extiende esa facultad a los contribuyentes deudores de prestadores de servicios de cualquier naturaleza.

En cuanto a la responsabilidad, existen dos categorías jurídicas diferentes.

El sustituto es responsable como cualquier otro contribuyente, en cambio el agente tiene un tipo de responsabilidad especial y agravada en relación al sustituido porque maneja dinero ajeno (del contribuyente), el cual está obligado a entregar a la Administración, por lo tanto es responsable de una deuda ajena ya sea solidaria o subsidiariamente. La omisión de la versión al Fisco de las retenciones efectuadas por el agente hacen presumir una intención de defraudar, lo que es sancionado con una multa de una a quince veces el monto del tributo que se haya pretendido defraudar de acuerdo a lo dispuesto por el art. 96 lit. h del Código Tributario. A su vez este comportamiento tiene una multa por mora del 100% del tributo retenido y no vertido, establecida en el art. 119 Título 1 del Texto Ordenado 1996.

2.3 Formas de tributación: Autoliquidaciones u otras

Existen tres modos diferentes de determinar la obligación tributaria:

- **Determinación Privada o Autodeterminación:** mediante declaración jurada del sujeto pasivo.

La declaración por el sujeto pasivo (autoliquidación) o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente.

Quien determina el Tributo es solamente el Fisco (art. 62 del Código Tributario) teniendo los particulares el deber de iniciativa (art.61 del Código Tributario).

La declaración jurada debe ser realizada por los sujetos pasivos tributarios (contribuyentes, responsables solidarios o sustitutos). Las leyes también hacen extensiva esta obligación a terceros que intervengan de cualquier forma en situaciones gravadas.

El procedimiento es el siguiente: los declarantes completan los formularios de declaración jurada pertinente especificando los elementos relacionados al hecho imponible; posteriormente especifican el importe de acuerdo a la base imponible y alícuota del tributo de que se trate; el paso siguiente consiste en el pago de tributo, de acuerdo a la declaración practicada, con un formulario de pago en el organismo fiscal o en Bancos o locales de cobranza autorizados.

El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a hechos cuya verificación se reconoce e identifica con el hecho generador definido por la ley; también valora el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.

La declaración realizada por el sujeto pasivo lo responsabiliza por sus constancias. Asimismo la ley dispone que el declarante pueda corregir errores de cálculo cometidos en la declaración y reducir de esa forma el importe tributario resultante. Pero fuera de estos errores no hay posibilidad de disminuir dicho monto. La ley responsabiliza al declarante por la exactitud de los datos contenidos, y ella subsiste aún ante una ulterior y voluntaria presentación de rectificación.

- **Determinación Mixta:** La efectúa la Administración con la cooperación del sujeto pasivo.

En nuestro país esta determinación tiene un alcance limitado y es un procedimiento de excepción, aplicable en pocos impuestos. Se utiliza principalmente en los derechos aduaneros, en que el particular involucrado debe presentar los datos solicitados por la autoridad aduanera y valiéndose de esa información y de la documentación que se debe aportar, la Aduana establece el monto cuantitativo de la obligación.

- **Determinación de Oficio:** es realizada por la Administración.

Esta determinación puede ser sobre base cierta o sobre base presunta.

Este tema se tratará con mayor detalle en el punto siguiente

2.4 Facultades fiscalizadoras

2.4.1 Consideraciones generales.

Es a través del Estado en donde los miembros de una colectividad participan en el llamado sostenimiento de las cargas públicas. El mismo persigue la obtención del dinero necesario con el objeto de administrarlo y distribuirlo en el cumplimiento de sus funciones, a través de una variada gama de medios materiales y personales que le sirven para el logro de sus objetivos. Estos últimos realizan la función de

Fiscalización, la cuál es la actividad tendiente al control y vigilancia del cumplimiento de la normativa tributaria mediante actos de prevención, indagación y aún castigo, los cuales se desenvuelven a través de la función administrativa; la comprobación y verificación de las diversas informaciones suministradas por los obligados y finalmente la investigación en la indagación de los hechos generadores que no hayan sido declarados o lo hayan sido en forma parcial: actividad que tiene por objeto el combate de la evasión y la represión del fraude fiscal.

Por tanto, la aplicación efectiva del derecho tributario material corresponde a la Administración Tributaria, la cual posee como norte, averiguar y dejar claro los hechos relevantes a los efectos del tributo, investigar los supuestos con significación tributaria y de esta forma poder llegar a un conocimiento exacto, de la realidad presente en los mismos. A tal efecto, nuestro Código le otorga a la misma una serie de posibilidades de actuación, colocándola en distintas situaciones jurídicas de poder – deber (como titular de diferentes facultades, potestades y derechos subjetivos), en los casos y formas por él previstos.

Estas situaciones jurídicas de la cual es titular la Administración, la ejerce frente a los administrados, quienes se encuentran en las correspondientes situaciones jurídicas de deber o sujeción que le señala el ordenamiento jurídico, las cuales pueden resumirse en el cumplimiento de un deber genérico, que se trasluce en no impedir el ejercicio por parte de la Administración de las facultades de la cual es titular y en un deber concreto, que se materializa en un hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados de conformidad con la ley.

Hay que observar que en la actualidad el tributo se ha masificado, el Estado en la necesidad de obtener recursos para la consecución de sus fines ha gravado un número mayor de supuestos de hecho, trayendo como consecuencia que sean más las personas que están obligadas a contribuir. Este fenómeno ha envuelto a un número cada vez más elevado de ciudadanos que se encuentran sujetos al cumplimiento de deberes tributarios, a los cuales la Administración les requiere a su vez la máxima colaboración a cargo tanto de los sujetos por obligaciones propias, como por aquellos terceros ajenos a dicha obligación.

La colaboración de los administrados en el procedimiento de gestión y aplicación de los tributos, representa para la Administración tributaria la forma de hacerla posible y tornarla tanto efectiva como eficaz, ya que de otro modo le resultaría difícil desempeñar con satisfacción las funciones que a ella se le han encomendado. Esto es así en razón de que los hechos generadores ocurren la mayoría de las veces en la esfera privada del contribuyente, sin que lleguen al conocimiento de las autoridades fiscales de manera directa, con lo cual, se hace necesario el establecimiento y exigencia del cumplimiento de una serie de deberes de cooperación por parte de todos, con el único fin de procurar ese conocimiento indispensable y preciso de los hechos importantes para la imposición.

La contribución económica al sostenimiento de los gastos públicos no sólo se manifiesta por el traslado de dinero a las arcas del Estado, sino también en el cumplimiento de los deberes de colaboración, las cuales se llevan a cabo mediante la aportación de datos que coadyuven a hacer más efectiva la recaudación.

Podemos decir que existe una obligación principal determinada por el pago del tributo o deuda tributaria, la cual ciertamente se encuentra en una posición preponderante dentro de la concepción del tributo como una relación obligatoria, pero por otra parte, no se puede olvidar que a su vez se localizan otras obligaciones –deberes de colaboración- cuyo cumplimiento facilitan el logro y realización de la obligación principal que conlleva el procedimiento de imposición. No obstante, se ha de señalar sin embargo que aparte del sujeto pasivo, existen otros sujetos denominados “terceros” a los que se les exige el cumplimiento de estos mismos deberes auxiliares.

El facilitar la práctica de las funciones de investigación y comprobación, así como el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes con relevancia fiscal a la Administración tributaria, el llevar libros de contabilidad y demás documentos y justificantes, el consentimiento de la práctica de inspecciones y comprobaciones que tengan que ver con el hecho imponible, bien sea por el sujeto pasivo, bien sea por parte de los sujetos ajenos a la obligación tributaria material, constituyen las principales formas en que se puede manifestar la colaboración de los administrados (deber de colaboración emanados del art.70 del Código).

Estos deberes se encuentran subordinados a una serie de limitaciones impuestas por el mismo ordenamiento jurídico, lo que sin embargo no es óbice para que exista un comportamiento activo por parte de los sujetos obligados, para que el Estado pueda lograr la consecución de sus fines, ya que el mismo representa un interés colectivo. De allí se infiere la existencia del deber a cargo no sólo del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, sino también la necesidad del concurso de terceros en el procedimiento de gestión fiscal.

El fundamento de los deberes de colaboración reside en la necesidad de la Administración de contar con la información oportuna. Como se expuso ellos no poseen como finalidad inmediata enriquecer el patrimonio del Estado, ni tienen lugar en razón de un derecho de crédito a favor de éste último, sino que los mismos se basan en el ejercicio del poder que ostenta la Administración, para proteger los intereses colectivos que representa.

El objeto de los deberes de colaboración viene a estar constituido por todos aquellos datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal.

La **colaboración** a que están llamados a prestar los administrados, encuentra su **fundamento**, en la propia calificación del **Estado como Social de Derecho** (art.1 de la Constitución).

2.4.2 Actividad fiscalizadora.

La actividad fiscalizadora puede definirse como : “ El cometido administrativo que tiene por fin el control del cumplimiento de la normativa tributaria, a través de acciones preventivas y represivas que se concretan mediante el ejercicio de las facultades que le confiere el derecho a los órganos encargados de su ejecución”.

La decisión de inspeccionar a un contribuyente o responsable, real o presunto, es un acto discrecional de la Administración Fiscal.

En nuestro sistema no hay limitaciones cuantitativas al número de inspecciones que un contribuyente pueda tener.

En cuanto a las inspecciones en sí no existen normas legales expresas que reglamenten el plazo de duración y realización.

El Fisco dispone de las más amplias facultades de investigación y fiscalización, esto es que se poseen las facultades de contralor de todo órgano que ejerce función fiscalizadora.

Estas facultades están establecidas en el art. 68 del Código Tributario que tiene su contracara en el art. 70 que legisla acerca de las obligaciones de los particulares. Estas disposiciones se complementan con los arts. 55 relativo a diligencias probatorias de oficio y 57 sobre prueba de testigo.

En lo que respecta a las facultades de la Administración, el art 68 del Código Tributario establece que podrá:

“A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones.”

La potestad fiscalizadora se extiende por tanto a los contribuyentes y responsables reales y presuntos, en el sentido que, verificadas las inspecciones del caso, puede que la Administración haya de concluir que la persona investigada no inviste ni una ni otra calidad, sin que por ello la actividad inspectiva deba ser calificada como ilícita.

La administración en el ejercicio de su potestad puede obtener los datos relevantes del propio sujeto pasivo obligado al pago, pero los mismos pueden resultar insuficientes, con lo cuál, necesita la colaboración de terceras personas que le aporten el conocimiento que tengan de determinados hechos con trascendencia tributaria. Los deberes de información tributaria sobre terceros, esto es, el aportar datos fiscalmente relevantes surgen por mandato de la ley(arts. 70 y 68 del Código Tributario).

En relación con la obtención directa de información sobre un tercero, la normativa le otorga a la Administración tributaria una verdadera potestad de inspección que va más allá de concederle una mera facultad de requerimiento de datos. La información que se obtiene de un tercero con ocasión de una actuación inspectiva, puede ser utilizada por la Administración como prueba en un momento dado.

Por tanto, no depende de la voluntad del inspeccionado, seleccionar los documentos a exhibir, sino que debe brindar toda la información que tenga en su poder.

Esta facultad otorgada a la Administración se explica por el querer puesto de manifiesto por el legislador de que se llegue a una liquidación de impuestos sobre base real, en consonancia con lo contenido en el art. 65 del Código Tributario

“B) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.”

La intervención debe ser debidamente documentada mediante actas circunstanciadas (art.45 Código Tributario) con participación del sujeto pasivo, por ejemplo, constancia de los folios escriturados o de la última escrituración realizada en libros.

Las medidas de seguridad no implican el desapoderamiento de la documentación, por el contrario, se constituye al sujeto pasivo en depositario de los libros o documentos (sellados, lacrados y firmado por los contribuyentes o responsables y los funcionarios intervinientes).

Una vez que la Administración y sus funcionarios estén en posesión de la información obtenida a través de la actuación inspectiva, debe mantener el secreto de la misma, conforme a lo dispuesto por el art 47 del Código Tributario. El límite a la facultad de la Administración esta dado, en el delito de utilización privilegiada previsto en el art 163 bis del Código Penal.

“C) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requiera y hasta por un lapso de seis días hábiles; la medida será debidamente documentada y sólo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando sea imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración”

La necesidad o pertinencia de proceder a la incautación de la documentación es considerada por los propios inspectores actuantes y debe documentarse por medio de actas. En este extremo es necesario precisar que la misma no debe de permanecer en poder del servicio inspectivo por un lapso mayor, salvo que acreditada la necesidad del hecho, dicho plazo sea prorrogado por la sede judicial competente. Este aspecto es una manifestación más del cuidado que ha tenido nuestro legislador de dotar al sistema de las debidas garantías a efectos de proteger los derechos del contribuyente, y a su vez otorgar una mayor cristalinidad a la actuación de la Administración.

Si el sujeto pasivo se negare a que se le incaute la documentación deberá requerirse el auxilio de la fuerza pública y eventualmente comunicarse cualquier conducta de tipo delictivo en que se incurra a la Sede Judicial.

“D) Practicar inspecciones en bienes muebles o inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento.”

“E) Requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma.”

En lo que refiere al requerimiento de informaciones a terceros, es un punto de gran importancia como elemento de control en el desarrollo de las fiscalizaciones, ya que permite obtener información proveniente de una fuente ajena a la empresa. Recientemente la ley 17930 del 19 de diciembre de 2005 Presupuesto Nacional 2005-2009 (art 469) se estableció que “todos los órganos u organismos públicos estatales o no estatales , estan obligados a aportar, sin contraprestación alguna, los datos que no se encuentren amparados por el secreto bancario o estadístico y que le sean requeridos por escrito por la Dirección General Impositiva (DGI) para el control de los tributos. El Poder Judicial y el Poder Legislativo quedan exceptuadas de brindar información, datos o documentos correspondientes a actuaciones de carácter secreto o reservado”.

“F) Solicitar la constitución de garantía suficiente respecto de los créditos determinados cuyo adeudo esté pendiente.”

Este literal está relacionado con el **Art. 88 del Código Tributario** referido a “constitución de garantías” El mismo prevé que si la Administración estima que existe riesgo para el cobro de un crédito, puede exigir a quien resulta obligado, a constituir garantía suficiente en un plazo de diez días. Si el interesado no constituyese garantías en ese lapso, la Administración podrá solicitar al juzgado competente Medidas Cautelares.

La disposición legal ha ampliado el campo de aplicación del Art .88 del C.T. en materia de exigencia de constitución de garantías por la Administración. A vía de ejemplo, en el **Art. 116 del Título 1, Texto Ordenado 1996** se dispone que en los casos de **establecimientos de temporada**, la Dirección General Impositiva estará habilitada para exigir garantías suficientes que acrediten el regular cumplimiento de sus obligaciones tributarias tomando en cuenta los antecedentes del contribuyente. El no cumplimiento de esta disposición habilitará a la D.G.I. por Resolución fundada, a solicitar las medidas precautorias a que hace referencia el Art. 87 del C.T. La Ley define además, qué debe entenderse por establecimiento de temporada (únicos a los que puede aplicarse la presente norma), a los instalados en zonas balnearias, delimitadas por los Gobiernos Departamentales respectivos fuera de los límites del Departamento de Montevideo. Este es un régimen excepcional donde se procura evitar que tanto empresas nacionales como extranjeras, que se conocen como “golondrinas”, logren ausentarse sin abonar los tributos correspondientes. Recientemente la ley 17930

del 19 de diciembre de 2005 Presupuesto Nacional 2005-2009 (art 462) estableció que en referencia a las garantías solicitadas “...De no cumplirse , la Dirección General Impositiva podrá solicitar ante la sede judicial competente la clausura del establecimiento o empresa incurso en tal hipótesis , hasta por un período de treinta días hábiles.”....

“G) Intervenir o incautarse de los bienes muebles cuando éstos carezcan de los elementos externos de contralor o de las estampillas, sellos o cuños de valor que acrediten el correcto pago del tributo.

Cuando sea necesario para el cumplimiento de las diligencias precedentes, la Administración requerirá orden judicial de allanamiento.”

El **artículo 70 del C.T** establece las obligaciones de los particulares:

“Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración ; y en especial deberán

- A) Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores.*
- B) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.*
- C) Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo, según lo dispuesto por las normas pertinentes.*
- D) Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, domicilios, establecimientos industriales o comerciales, oficinas, depósitos y medios de transporte.*
- E) Presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, comprobantes de legítima procedencia de mercaderías, y toda documentación relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.*
- F) Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria.*
- G) Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida.*

2.4.3 Determinación tributaria

El **artículo 65 del C.T** establece los casos en que corresponde que sea la propia Administración la que intervenga en el acto de determinación tributaria, los cuales son:

- Cuando la ley así lo establezca.
- Cuando las declaraciones no sean presentadas.

- Cuando no se proporcionen en tiempo y forma las reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones requeridas.
- Cuando las declaraciones y reliquidaciones aceptadas expresa o tácitamente ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud.

En nuestra legislación tributaria, el principio rector es efectuar las liquidaciones sobre base cierta. El **artículo 66 del C.T.** establece: *“Las actuaciones administrativas tendientes a la determinación del tributo, deberán dirigirse al conocimiento cierto y directo previstos en la ley como generadores de la obligación. Si no fuera posible conocer de manera cierta y directa aquellos hechos, el organismo recaudador deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación mediante presunciones”*.

Por lo tanto, la determinación sobre base presunta es un procedimiento de excepción y supletorio en la medida que no resulte posible la determinación sobre base cierta.

De acuerdo al artículo 66 del C.T. la Administración queda habilitada para realizar la determinación sobre base presunta cuando:

- no exista en forma total o parcial o no se exhiban los registros o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias;
- la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable;
- la documentación y la contabilidad no concuerdan con la realidad;
- los registros contables o la documentación resulten ilegibles o ininteligibles.

Se establecen los siguientes literales para fundar la determinación sobre base presunta:

“A) Coeficientes o relaciones comprobados por la Administración para el contribuyente sujeto determinación o establecidos con carácter general para grupos de empresas o actividades análogas, que se aplicarán sobre el total de compras o de ventas, sueldos y jornales, consumo de energía u otros insumos representativos que se relacionen con la actividad desarrollada. La Administración, si lo considera necesario, podrá recurrir a otros índices elaborados por los organismos estatales o paraestatales competentes.

B) Cuando se comprueben una o más operaciones no documentadas, total o parcialmente, se podrá determinar el monto total de las realizadas incrementando las operaciones documentadas o registradas por el contribuyente, en el porcentaje que surja de comparar las primeramente mencionadas con el promedio diario de las documentadas o registradas, en el mes anterior al de la comprobación. El porcentaje así establecido se aplicará al ejercicio en el que se comprobó la referida irregularidad.

En el caso de actividades zafrales o similares, dicho porcentaje no podrá superar el que resulte de efectuar la misma comparación con las operaciones del mismo mes calendario en que se comprobó la omisión, correspondiente al ejercicio inmediato anterior, actualizadas por la variación del Índice de Precios al por Mayor registrada en el período.

C) Notorias diferencias físicas o de valuación comprobadas con relación al inventario registrado o declarado que se considerarán respecto del ejercicio en que se comprueben, según corresponda: renta neta gravada en los impuestos que gravan la circulación de bienes o prestación de servicios y activo computable en los impuestos que gravan al patrimonio.

Los resultados de los controles que se practiquen sobre bienes que representen por lo menos el 10%, (diez por ciento), del valor total del inventario registrado o declarado, podrán generalizarse porcentualmente a la totalidad del mismo a los efectos de la aplicación del párrafo anterior.

D) Cuando se realicen controles de las operaciones, la determinación presunta de las ventas, prestaciones de servicios o cualquiera otra prestación, podrá determinarse promediando el monto de las operaciones controladas en no menos de cinco días de un mismo mes, multiplicados por el total de días hábiles comerciales, que representarán las operaciones presuntas del sujeto pasivo bajo control durante ese mes. Si el mencionado control se efectuara en cuatro meses de un mismo ejercicio fiscal, de los cuales tres al menos deben ser alternados, el promedio se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo ejercicio fiscal.

E) Cualquier otro hecho o circunstancia debidamente comprobado que normalmente estuviere vinculado o tuviera vinculación con el hecho generador.

En todos los casos deberá fundamentarse en forma circunstanciada la aplicación del criterio presuntivo a la situación de hecho. En caso de liquidación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad del obligado por las diferencias en más que puedan corresponder respecto de la deuda realmente generada.

Los sujetos pasivos que no superen las veinte personas ocupadas entre patronos y empleados, también podrán producir prueba en contrario fundándose en índices generales elaborados para su actividad por organizaciones especializadas de Derecho Privado sin fines de lucro.” (Texto parcial del Art. 66 precitado)

Cada organismo administrador de tributos dispone de departamentos especializados en la fiscalización de los tributos a su cargo. En el caso de la Dirección General Impositiva la función de fiscalización de los impuestos que ella administra, es desempeñada por la División Fiscalización.

2.5 Infracciones tributarias y Régimen sancionador

Conceptualmente el término infracción se encuentra referido a la violación de una ley o de un orden jurídico. En este caso es la violación a una norma de carácter tributario.

El Capítulo V del Código Tributario legisla sobre las infracciones tributarias, tipificando en el artículo 93 cinco tipos, con sus respectivas sanciones, todas de carácter pecuniario, aplicadas por la Administración y el Capítulo VI regula los delitos tributarios, con aplicación del régimen jurídico del Código Penal.

Extra código otras leyes tributarias han consagrado otro tipo de infracciones, algunas de ellas muy semejantes a las incluidas en el mismo.

2.5.1 *Infracciones administrativas*

El **artículo 93 del Código Tributario** establece: “Son infracciones tributarias: la mora, la contravención, la defraudación, la omisión de pago y la instigación pública a no pagar los tributos.”

- “La mora 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”(Art. 94 C.T.)

Configurada esta infracción, la norma prevé dos tipos de **sanciones**:

1. la **multa** es una pena, cuyo quantum varía de acuerdo al tiempo en que sea integrada la deuda por tributo, a saber:
 - a) 5% del importe del tributo no pagado en plazo, cuando el mismo se abonare dentro de los cinco días hábiles siguientes al de su vencimiento.
 - b) 20% cuando se pague posteriormente.
 - c) 100% cuando el obligado sea agente de retención y de percepción de los impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva.
 - d) 10% cuando se soliciten facilidades de pago dentro del término establecido para pagar el tributo.
2. Los **recargos** se consideran como una sanción indemnizatoria que compensarían al Fisco del perjuicio sufrido por la demora en el percibimiento del crédito fiscal que le correspondía en su momento.

Configurada la infracción, estos son aplicados unilateralmente por la Administración con carácter mensual calculados día por día, fijados por el Poder Ejecutivo, el que no podrá superar en más del 50% 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.

- “La **contravención** es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales. Constituye también contravención, la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración.” (**Artículo 95 C.T.**)

La **sanción** prevista es de carácter pecuniario regulada en cuanto a su graduación a las circunstancias previstas en el artículo 100 del C.T.(el que se transcribe más adelante).

- **La infracción de defraudación** se encuentra prevista en **Artículo 96 del Código Tributario**:

“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.

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.

Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando ocurra alguna de las circunstancias siguientes:

- A) *Contradicción evidente entre las declaraciones juradas presentadas y la documentación en base a la cual deben ser formuladas aquéllas.*
- B) *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.*
- C) *Exclusión de bienes que impliquen una disminución de la materia imponible.*
- D) *Informaciones inexactas que disminuyan el importe del crédito fiscal.*
- E) *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.*
- F) *Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control.*
- G) *Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.*
- H) *Omitir la versión de las retenciones efectuadas.*
- I) *Omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.*

Para que se configure la infracción de defraudación se requieren dos elementos:

- 1) elemento subjetivo: dolo (es la conciencia y voluntad de violar la norma).
- 2) elemento objetivo: fraude (es el accionar del sujeto pasivo que tiene por objeto esconder o falsear la realidad de los hechos, o sea la maniobra para defraudar).

Por tanto los caracteres de ocultación y engaño requeridos por el artículo precitado como conductas materialmente perceptibles para que se configure el elemento material de la defraudación, esto es, el fraude, entendiéndose por tal aquél acto engañoso que tiene como calificante esencial el ser susceptible de inducir en error a la Administración Fiscal, deben de estar acreditados por los servicios de la misma.

El fraude es definido tipológicamente en la ley como engaño y ocultación; conductas ambas que implican un hacer del actor presentando falsedades o escondiendo realidades para provocar el error del Fisco (cf. Dr. Federico Berro” Los ilícitos tributarios y sus sanciones”, 2da Edición, FCU.1985, pág 78) Sabido es que el acto fraudulento descrito en la figura infraccional referida, por su misma estructura no se concibe hecho en forma negligente, sino con la expresa conciencia y voluntad de realizarlo.

Por tanto, la figura tipificada, requiere que el ilícito se haya cometido con dolo, ya que el fraude por su propia naturaleza no puede cometerse en forma culposa. Se necesita voluntad y conciencia para obtener el enriquecimiento indebido.

La **sanción** consiste en una multa que asciende de una a quince veces el monto del tributo defraudado o que se haya pretendido defraudar. La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada, y de acuerdo a las circunstancias de cada caso.

- El Título 1, Art. 124 Texto Ordenado 1996 establece otra hipótesis de la intención de defraudar, referida a los sujetos pasivos Agentes de Percepción y Retención, que no viertan en tiempo y forma los impuestos recaudados por la DGI. Se sanciona con una multa, que asciende de 5 a 15 veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar.
- **Omisión de pago:** *“... 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. Será sancionada con una multa entre una y cinco veces el valor del tributo omitido.” (Art. 97 C.T.)*

Esta infracción es un ilícito de los llamados “residuales” dado que su definición y su texto recogen en forma subsidiaria aquellas faltas que queden fuera de las definiciones que figuran previamente en el Código.

La “*omisión de pago*” se refiere a una evasión, es decir, un acto ilícito que implica un enriquecimiento indebido a expensas del Fisco y no a un retraso en el pago como es el caso de la mora.

Se diferencia de la defraudación en que el elemento culpabilidad no requiere las características del fraude ya que en este caso basta el simple dolo o las diferentes formas culposas, en especial la negligencia.

- La **instigación pública a no pagar tributos**: La infracción se configura a través de inducir activamente a otros, en forma masiva, a hacer algo tal como la negativa o la demora en el pago de los tributos. Comprende a cualquier persona, sea sujeto pasivo tributario o no. (Art. 98 C.T.)

La instigación debe ser pública. La publicidad puede ser por cualquier vía, como por ejemplo en una asamblea u otro lugar público o con multitud de personas, prensa u otros medios públicos de comunicación. En definitiva es la publicidad la que da importancia al ilícito.

No es necesario que la instigación produzca el fin propuesto, ya que es la conducta la que es penada.

La sanción consiste en una multa, al igual que en la contravención.

Por otra parte el Código establece una **graduación de las sanciones**.

“Artículo 100 - Las sanciones se graduarán teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

- 1) *La reiteración, la que se configurará por la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de cinco años.*
- 2) *La continuidad, entendiéndose por tal la violación repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma resolución dolosa.*
- 3) *La reincidencia, la que se configurará por la comisión de una nueva infracción del mismo tipo antes de transcurridos cinco años de la aplicación por la Administración, por resolución firme, de la sanción correspondiente a la infracción anterior.*
- 4) *La condición de funcionario público del infractor cuando ésta ha sido utilizada para facilitar la infracción.*
- 5) *El grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance.*
- 6) *La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.*
- 7) *La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos.*
- 8) *La presentación espontánea del infractor con regularización de la deuda tributaria. No se reputa espontánea la presentación motivada por una inspección efectuada u ordenada por la Administración.*
- 9) *Las demás circunstancias atenuantes o agravantes que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por la ley.*

Por el artículo 471 de la Ley 17930 del Presupuesto Nacional se estableció que : “Facúltase a la Dirección General Impositiva (DGI) a realizar acuerdos con los contribuyentes que sean objeto de fiscalización . Dichos acuerdos podrán ser financiados hasta en 60 meses, en unidades indexadas, y con el interés que corresponda de acuerdo a lo que establezca la reglamentación que deberá dictar el Poder Ejecutivo a efectos de su implementación.”.....

2.5.1.1 Otras Infracciones

- **Título 1, Art. 123 Texto Ordenado 1996:** Faculta a la Administración a que por Resolución fundada dictada por la Dirección General, se promueva ante los órganos jurisdiccionales competentes, la clausura hasta por un lapso de seis días hábiles, de los establecimientos o empresas de los sujetos pasivos respecto de los cuales se comprobare que realizaron ventas o prestaron servicios sin emitir factura o documento equivalente cuando corresponda, o escrituren facturas por un importe menor al real o transgredan el régimen general de documentación, de forma tal que hagan presumible la configuración de defraudación. (Texto actual dado por el art 469 de la nte la ley 17930 del 19 de diciembre de 2005 Presupuesto Nacional 2005-2009).
- **Título 1, Art. 76 Texto Ordenado 1996:** La omisión de inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes o de comunicar cualquier modificación que se produzca posteriormente, puede ser sancionada con la **suspensión de las actividades del contribuyente**, dispuesta por la Administración hasta por un lapso de seis días hábiles, prorrogables posteriormente por los órganos jurisdiccionales competentes.
- **Art. 83, Título 10 del Texto Ordenado 1996:** Cuando el Poder Ejecutivo dispone que determinados bienes cuya comercialización este gravada con IVA , deben estar identificados con signos tales como estampillas, marcas, sellos u otros similares que podrán ser aplicados en el ocasión de la importación, fabricación o fraccionamiento, dicha omisión será pasible de una multa equivalente a dos veces el impuesto defraudado, decretándose además el comiso de la mercadería.

2.5.2 Ilícitos penales

Como dijimos anteriormente estos ilícitos, por su especial trascendencia social, la ley los somete al régimen penal común organizado por el Código Penal y el de Procedimiento Penal (artículo 109 del Código Tributario).

La tipificación del delito de **defraudación tributaria** se establece en el Artículo 110 del Código Tributario y es castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.

*“Artículo 110.- (Defraudación tributaria).- 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”.

El texto actual del art 110 precitado que fue dado por el Decreto-Ley 15.294 de fecha 23 de junio de 1982, utiliza la expresión “engaño”, en lugar de “fraude”. Como observa el prestigioso penalista Dr. Bayardo Bengoa citando a Escriche, existe entre engaño y fraude una relación de medio a fin: el engaño puede considerarse como el medio de arribar al fraude y éste como el fin u objeto que uno se propone lograra con el engaño (Derecho Penal Uruguayo, Tomo IV, 1965, pág 206).

En cuanto al requisito típico (proceder con engaño), expresa el autor antes citado, refiriéndose al delito de fraude (art.160 del Código Penal), que “ la conceptualización resulta mucho más amplia que la de los medios típicos en el delito de estafa (art. 347 del Código Penal), ya que éste-en efecto- aparecen perfilados en forma de estratagemas o sea engaños que impostan una manipulación objetiva (engaño artificioso), de suyo más restricta que el mero engaño, el que puede involucrar desde la falsa persuasión y la mentira, hasta el montaje artificioso inclusive...” (ob. citada págs 209 y ss).

En el mismo sentido, pero con referencia al delito de defraudación tributaria, el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 3er Turno, sostuvo que para la configuración de este delito” no se necesita un engaño artificioso o estratagema, expresamente, lo que significa que cualquier engaño que sirva para inducir en error a los funcionarios encargados de la recaudación tributaria, es suficiente. Una posición similar a la indicada es la que sustenta la Profesora Dra. Adela Reta, cuando señala:”El engaño consiste en una simulación o disimulación de la verdad que induzca en error a los representantes de la Administración Tributaria...” (Sentencia del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de fecha 4/10/1991, LJU Caso 12.048).

En otro aspecto, se ha observado que el art. 96 del Código Tributario define el fraude como el engaño u ocultación, por lo que al hablar solamente de engaño el art. 110 ha eliminado de la figura la acción de ocultar, salvo que la misma también constituya un engaño. El Dr Cairoli citando al Dr. Preza, señala que el concepto de engaño está muy próximo al de estratagemas o engaños artificiosos de la estafa; y que no basta cualquier engaño, porque no se trata de inducir en error a cualquiera, sino a la propia Administración Tributaria, que es experiente en esto, por lo que la simple ocultación no sirve.

El profesor Valdés Costa a su vez, entiende que “la supresión de la ocultación como elemento de la conducta delictiva, no tiene mayor trascendencia. Creemos que la simple omisión, es decir el callarse, no es ocultación, la que requiere alguna maniobra”. (Cf. Código Tributario anotado y concordado, reimp. de la 3º Edición 1991, pág 447).

En definitiva, de todas esta opiniones emerge que, se requiere una conducta que, sin necesidad de llegar a las estratagemas o engaños artificiosos, sea idónea para inducir en error a los funcionarios de la Administración Tributaria, pudiendo tratarse de una ocultación-aunque no de una simple omisión-siempre que posea la idoneidad antes mencionada.

El delito de **apropiación indebida** está previsto en el art. 127 del Título 1 del Texto Ordenado 1996:” *los agentes de retención y percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva que no*

viertan el impuesto retenido o percibido dentro del término previsto por las normas vigentes, incurrirán en el delito de apropiación indebida.”

También considera como delito la **instigación pública a no pagar tributos**. La hipótesis de instigación pública da lugar a la aplicación de dos normas: por un lado la definida en el artículo 98 vista en el punto anterior y por otro el delito definido por el artículo 111 incluido en el Capítulo VI (Derecho Penal Tributario) del Código Tributario.

“Artículo 111.- (Instigación pública a no pagar tributos).- El que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos o efectuare maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría.”

2.6 Procedimientos de reclamos

La multiplicidad y complejidad de la actividad administrativa de los entes públicos, hace imprescindible la existencia de procedimientos de contralor, destinados a asegurar que aquella se realice conforme a derecho y a los principios de buena administración.

Estos procedimientos son muy variados, pero tienen una finalidad común: llegar a un pronunciamiento sobre la actividad administrativa controlada.

La diversidad de los procedimientos de contralor radica en distintos elementos: órganos que los ejercen, naturaleza del pronunciamiento que dictan, actividad objeto de contralor, modalidades del procedimiento, etc. Esta diversidad hace necesario examinar brevemente las distintas clases de contralores.

Atendiendo al órgano que actúa. La actividad de la Administración puede ser sujeta al contralor parlamentario, administrativo y jurisdiccional.

Atendiendo a la forma del acto, tenemos que pueden ser Legislativos (ley), Administrativos (actos y hechos de la Administración) y Jurisdiccionales (sentencias).

Atendiendo al objeto del control. Se puede controlar a las personas o a la actividad administrativa. Los procedimientos de contralor a cargo de órganos de administración más frecuentemente utilizados son: las consultas, asesoramientos previos, las autorizaciones, las aprobaciones, los recursos administrativos, la extinción o sustitución de los actos, la acción de oficio, las rendiciones de cuenta, etc.

Con respecto a este contralor administrativo es de destacar los Recursos Administrativos incoados por el administrado contra un acto que lesione su interés directo, personal y legítimo, en la medida que los mismos permiten que el mismo órgano (recurso de revocación) o el jerárquicamente superior, examinen la validez o conveniencia del acto impugnado, sin perjuicio del control de legalidad y mérito que luego realice un órgano jurisdiccional independiente (Tribunal de lo Contencioso Administrativo).

Por tanto los recursos administrativos tienen su razón de existir, en la necesidad de establecer los medios necesarios para que la Administración proceda a revisar sus propios actos, revisándolos y confirmándolos, o modificándolos y revocándolos.

Para interponer un recurso administrativo es necesario que nos encontremos frente a un acto administrativo, considerando tal a toda declaración unilateral de voluntad de la Administración, que produce efectos jurídicos subjetivos. Si dicho acto es contrario a la Constitución, la ley o un reglamento, o si un reglamento es contrario a la Constitución o la ley, se podrá obtener su revocación (sede administrativa) o su anulación (ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo); para o cual el legislador ha establecido determinados plazos para el accionamiento de los mismos, vencidos lo cuales opera la caducidad de la acción. En este caso el acto administrativo deviene firme y por ende inatacable ni directa, ni indirectamente, por medios

El Artículo 4 de la Ley N° 15.869 se refiere a los diferentes recursos y el plazo para su interposición:

- **Recurso de Revocación:** Los actos administrativos deberán ser impugnados con el recurso de revocación ante el mismo órgano que los haya dictado, dentro de los diez días corridos y siguientes de su notificación personal o su publicación en el Diario Oficial. El interesado podrá recurrirlo en cualquier momento si el acto administrativo no ha sido notificado personalmente ni publicado en el Diario Oficial.
- **Recurso Jerárquico:** Cuando el acto haya sido dictado por un órgano sometido a jerarquía deberá interponerse además, en forma conjunta y subsidiaria, el recurso jerárquico ante el jerarca máximo de dicho órgano, Ministerio de Economía y Finanzas.
- **Recurso de Anulación:** Cuando el acto administrativo haya sido confirmado por el órgano superior jerárquico, deberá interponerse además, el recurso de anulación ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que se limitará a apreciar el acto en sí mismo, confirmándolo o anulándolo, sin reformarlo, como lo establece el artículo 310 de la Constitución de la República.

En principio todo acto administrativo es pasible de ser impugnado por la vía recursiva pertinente, pero sin perjuicio de ello el contribuyente esta habilitado constitucionalmente a plantear una Petición Administrativa. En este sentido el artículo 318 de la Constitución dispone:

“Toda autoridad administrativa está obligada a decidir sobre cualquier petición que le formule el titular de un interés legítimo en la ejecución de un determinado acto administrativo, y a resolver los recursos administrativos que se interpongan contra sus decisiones...”

En este sentido el artículo 8 de la ley 15.869 de fecha 22/06/987 establece que las peticiones que el titular de un derecho o interés directo, personal y legítimo formule ante cualquier órgano administrativo, se tendrán por desechadas si al cabo de ciento cincuenta días siguientes al de la presentación no se dictó resolución expresa sobre el pedido. La decisión expresa o ficta sobre la petición, podrá ser impugnada de conformidad con las disposiciones vigentes.

Dentro de las posibles peticiones incoadas por el administrado observamos las siguientes:

- **Repetición de pago (Artículo 75 del Código Tributario):** *“En aquellos casos en que el contribuyente tenga derecho a devolución, ya sea por pago indebido o por disposición de leyes o reglamentos aplicables, la solicitud deberá presentarse ante la oficina recaudadora correspondiente. La petición deberá individualizar el pago que la motiva, citar las disposiciones legales en que se funda y determinar el importe reclamado.”*
- **Consultas vinculantes (Artículos 71 a 74 del Código Tributario):** Se establece que quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar al organismo recaudador correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación real y actual. La presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante. La oficina se expedirá dentro del término de noventa días y estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución ; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación.

Si la Administración no se hubiere expedido en el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva.

2.7 La prescripción

En nuestro Código Tributario se regula el instituto de la prescripción en el ámbito tributario en los artículos 38 a 40.

2.7.1 Período de prescripción

En el **artículo 38** se establecen los plazos para el derecho al cobro de los tributos. Este derecho 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 diez 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 determina por el organismo recaudador, cuando éste no tuvo conocimiento del hecho gravado.

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 las sanciones por contravención y por instigación pública a no pagar los tributos, en los cuales dicho término será siempre de cinco años.

Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación, por contravención y por instigación pública a no pagar 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.

2.7.2 Interrupción de la prescripción

Para que una obligación tributaria se extinga por el modo prescripción, es necesario que transcurra determinado período de tiempo sin que la administración realice algún acto tendiente a obtener la satisfacción de su crédito. De esto se desprende que si actúa y en consecuencia hace valer su derecho al cobro de los tributos, la prescripción que eventualmente hubiese comenzado a correr queda interrumpida.

El **artículo 39** establece una serie de causas por las cuales se considera interrumpida la prescripción, algunas de ellas provienen de la Administración y otras de la actividad de la propia persona del deudor. Entre las primeras puede mencionarse el acta final de inspección, la notificación de la Resolución de la que resulte

un crédito contra el sujeto pasivo, la demanda judicial, mientras que las segundas son el reconocimiento de la deuda o el pago de la misma.

El efecto de la interposición de alguno de los actos antes mencionados, es que se tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corría con anterioridad al acontecimiento interruptor y el plazo vuelve a computarse completo, a partir del cese del mismo.

2.7.3 *Suspensión de la prescripción*

A diferencia de la interrupción, la suspensión de la prescripción no hace decaer el término corrido con anterioridad al acto suspensivo, sino que éste se computa junto con el nuevo, que comenzará a correr una vez que la causa que decretó la suspensión finalice.

En el **artículo 40** se establecen los modos de suspensión de la prescripción. Estos actos suspensivos son las acciones o recursos administrativos o bien las acciones o recursos jurisdiccionales.

2.8 *Otros aspectos relevantes recogidos en el Código*

2.8.1 *Medidas cautelares*

Las medidas cautelares son un instrumento para la Administración Fiscal que se configura cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que podría devenir en infructuoso el cobro del crédito.

Se encuentran reguladas en los Arts. 87 a 90 del Código Tributario.

Art. 87:” La solicitud de medidas cautelares sólo podrá efectuarse mediante resolución fundada del jerarca del organismo recaudador o de la Dirección General Impositiva en todos los casos en los cuales exista riesgo para la percepción de sus créditos determinados o en vía de determinación.

Debe ser acompañada del expediente administrativo que sirva de fundamento a la gestión o de un testimonio del mismo, o testimonio de la resolución a que se refiere el inciso precedente.

Para decretar las medidas el juez no exigirá la prestación de garantía o caución de especie alguna. Deberá considerar las circunstancias del caso sin dar vista al contribuyente o responsable, pudiendo requerir información complementaria. Fijará asimismo el término durante el cual se mantendrán las medidas decretadas, el que no podrá ser menor de seis meses y será prorrogado cuando resultare insuficiente por causas no imputables a la Administración.”

Se debe precisar que el “crédito fiscal determinado o en vías de determinación” es un crédito determinado.

El acto de determinación está definido en el artículo 62 del Código Tributario como “el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía”.

El artículo 65 del C.T. establece en qué casos procederá la determinación del tributo:

- a) cuando la ley así lo establezca
- b) cuando las declaraciones no sean presentadas
- c) cuando no se proporcionen en tiempo y forma las reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones requeridas.
- d) Cuando las aclaraciones y reliquidaciones aceptadas expresa o tácitamente ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud.

De lo referido se infiere que no siempre existe un acto administrativo de determinación del que surja un tributo líquido y exigible. Las sanciones y particularmente las punitivas en materia tributaria las impone la propia administración, y se pueden graduar entre un mínimo y un máximo.

Pero también pueden solicitarse medidas cautelares cuando el crédito se encuentre en vía de determinación, lo que significa que todavía no se conoce el monto exacto del crédito que se procura cautelar. En este caso, el sujeto activo deberá hacer una estimación del crédito en vía de determinación al disponer solicitar la medida cautelar. Cabe destacar que los créditos acerca de los cuales se pueden solicitar medidas cautelares no revisten la calidad de créditos firmes.

Si el crédito está en vía de determinación y se solicita esta medida para evitar el riesgo de su percepción es porque el sujeto activo tiene la convicción de que existe el derecho.

La Administración debe fundamentar mediante los elementos de juicio fácticos jurídicos con que cuenta en su vía administrativa y que le hace presumir que tiene un derecho de crédito, que corre riesgos por hechos concretos, objetivos y precisos, atribuibles al sujeto contra quien se solicita las cautelas haciendo necesaria la adopción de precauciones.

El Juez deberá realizar un examen preeliminar de la requisitoria, y si a su juicio no se acreditaron adecuadamente los elementos propios de todo proceso cautelar, exigirá la información complementaria a que alude el inciso 3° del art. 87.

2.8.2 Juicio Ejecutivo

Este es un procedimiento mediante el cual la Administración tiene acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que tienen resolución firme. Está plasmado en los artículos 91 y 92 del Código Tributario, los cuales se transcriben parcialmente a continuación:

Artículo 91. – *La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes. A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de las mismas y los documentos que de acuerdo con la legislación vigente tengan esa calidad siempre que correspondan a resoluciones firmes.*

Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República. Sólo serán admisibles las excepciones de inhabilidad del título, falta de legitimación pasiva, nulidad del acto declarada en vía contencioso administrativa, extinción de la deuda, espera concedida con anterioridad al embargo, y las previstas en el artículo 246 del Código de Procedimiento Civil.

Artículo 92.- *El mismo detalla los requisitos formales que debe contener el documento administrativo para que constituya título ejecutivo.*

2.8.3 Interpretación del Hecho Generador

Con relación a este tema el artículo 6° del Código Tributario establece que:

“Cuando la norma relativa al hecho generado se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica”.

Este artículo estructura un instrumento para la interpretación de la ley tributaria de modo que el intérprete queda facultado para prescindir de las formas jurídicas y atender más a la realidad de las situaciones y actos ocurridos que a la forma adoptada por el contribuyente.

El principio de la realidad no sólo tiene por objeto anular las simulaciones en perjuicio de terceros sino que también alcanza a todo desacuerdo entre la realidad y las formas, con la finalidad de que la ley se aplique de acuerdo a su verdadero significado, ya sea a favor de la Administración Tributaria o del contribuyente.

2.8.3.1 Interpretación de la norma cuando existe discrepancia entre la realidad y la forma jurídica

Respecto a la forma jurídica, complementando al art. 6º., este aspecto está contemplado en el inciso 3º del artículo 14 del C.T. donde dice que la existencia de la obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos, o a la naturaleza del objeto perseguidos por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre sí los particulares.

Es decir que puede haber un negocio que jurídicamente sea válido y obligue a las partes de acuerdo a las normas de derecho común, no obstante lo cual, si resulta que el negocio jurídico tiene detrás una realidad económica que no condice con el negocio jurídico en los efectos de aplicar los tributos, el intérprete puede prescindir de la forma jurídica y liquidar el impuesto atendiendo a la realidad económica.

Dentro de los casos de inadecuación de las formas jurídicas a la realidad podemos distinguir dos situaciones en un ámbito estrictamente doctrinario:

- 1) inadecuación propiamente dicha
- 2) abuso del negocio y fraude a la ley fiscal

Cuando se da el caso 1) lo que se hace es apartarse de la ley, ocultando la realidad, prescindiendo de la forma jurídica adoptada por las partes, a través de una imagen que no refleja la realidad económica- negocial. En este caso el intérprete debe prescindir de la forma jurídica y calificar la situación en función de la realidad económica subyacente. Se pueden distinguir dos modalidades: simulación o error.

La simulación puede ser absoluta, cuando no existe ningún negocio, o relativa, cuando el negocio existente sea distinto del que se exterioriza.

El error generalmente en la práctica no se da.

El segundo caso es una situación más delicada en la cual no existe estrictamente una inadecuación de la forma jurídica a la realidad económica pero se atenta contra el espíritu de la ley, esto es lo que se llama fraude a la ley fiscal. Es hacer algo que es real pero que tiene como único propósito liquidar el impuesto de una forma diferente a la que debería ser de acuerdo a la realidad económica. En este caso se incluyen entre otros los negocios indirectos, y los negocios fiduciarios realizados con el propósito de disminuir la carga fiscal.

Las limitaciones a la aplicación del principio de la realidad económica están incluidas en el propio artículo 6º. En primer lugar solo tiene aplicación en aquellos tributos cuyo hecho generador ha sido definido atendiendo a la realidad económica, pero no la tiene cuando el hecho se definió atendiendo a la forma jurídica. En segundo lugar para que el método sea usado con justicia debe aplicarse aunque no haya existido la intención de evadir y aunque sea el fisco el que salga perjudicado; puesto que sería jurídicamente inaceptable si solos se utiliza en contra del contribuyente y a favor del fisco.

2.8.3.2 *Elusión fiscal o economía de opción*

El contribuyente tiene derecho a buscar su mejor situación fiscal y puede realizar negocios que cumplan legítimamente el propósito de reducir su carga fiscal. Tiene la opción de ubicarse desde el punto de vista de las normas tributarias en la posición más favorable.

La elusión propiamente dicha constituye el propósito que tiene el contribuyente de evitar la configuración del hecho generador del tributo, mediante una conducta lícita, es decir, en la que no existe fraude fiscal ni uso de formas jurídicas inapropiadas. Por ende, dentro de la figura “economía de opción” se incluye lo que la doctrina califica de elusión lícita.

En cambio cuando la elusión es ilícita estaríamos frente a un caso de evasión.



3. Principales impuestos nacionales

El sistema tributario uruguayo se basa en impuestos que gravan la renta, el capital, el gasto, el comercio exterior, el trabajo y en contribuciones especiales destinadas a financiar el sistema de seguridad social.

Los hechos más destacables que marcan los cambios acaecidos en la normativa legal a partir del año 1974 son: reducción del número de tributos antieconómicos medidos en términos de costo / beneficio, eliminación de tributos técnicamente cuestionables, sustituyéndolos por otros de características más idóneas y ordenamiento de la legislación mediante la aprobación del Código Tributario. A vía de ejemplo, se derogó el Impuesto a la Renta de la Persona Física en 1974 y se sustituyeron impuestos a las ventas y a las entradas brutas por el IVA.

A partir de ese momento, y hasta el presente, se acentúa la imposición al gasto a través de impuestos indirectos, constatándose en la actualidad un claro predominio en los ingresos tributarios de este tipo de impuestos.

El incremento de la tributación al consumo, sustituyó la reducción de aportes de seguridad social, con lo que una parte importante del peso tributario que soportaban los asalariados se trasladó al conjunto de la población.

El Sistema Tributario Uruguayo ha evolucionado hacia una mayor neutralidad, que se manifiesta en lo siguiente:

- Preeminencia del Impuesto al Valor Agregado, desplazando a otros impuestos generales a las ventas de efectos distorsionantes. El modelo de I.V.A. adoptado favorece la neutralidad en tanto posee una generalidad relativamente amplia al abarcar, tanto a los bienes como a los servicios, incluso financieros, a las importaciones y al agro. Asimismo es neutro en cuanto a la integración vertical del proceso productivo- comercial.
- Eliminación de gravámenes a las exportaciones, rebaja de aranceles y sustitución de cargas sociales por I.V.A.
- Sustitución de la tributación ficta al agro por imposición sobre las rentas reales.
- Eliminación de incentivos contenidos en diversos impuestos (exoneración de las rentas de exportaciones, intereses de valores públicos, etc., del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio).

Sin perjuicio de lo expuesto, el sistema ha mantenido algunos elementos de corte finalista, con respecto a la orientación de la inversión y con fines redistributivos. En este sentido se destacan:

- Régimen general de promoción industrial, con exenciones para el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, Impuesto al Patrimonio, aranceles y otros tributos. Reducción de aportes a la Seguridad Social para la Industria Manufacturera.
- Regímenes particulares de fomento de varias actividades, entre otras: forestación, pesca, transporte internacional, empresas periodísticas, actividades financieras externas, cooperativas y zonas francas.
- Exoneraciones de los impuestos a la renta por inversiones en la industria, agro, sector turístico y bienes muebles del equipo industrial.
- Aranceles de importación, con tasas diferenciales en función del destino final del bien.
- Exoneraciones y alícuotas reducidas del Impuesto al Valor Agregado para bienes de primera necesidad, bienes a emplearse en la actividad agropecuaria, etc.
- Régimen de alícuotas progresivas en el Impuesto al Patrimonio para la persona física.
- Impuestos específicos internos que gravan, entre otros, bienes cuyo consumo se quiere desestimular por motivos sociales (bebidas alcohólicas, tabacos, etc.) así como bienes representativos de cierta capacidad de consumo (cosméticos, automóviles, etc.).

Actualmente los impuestos que administra y recauda la Dirección General Impositiva son veinticinco:

- Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC)
- Impuestos a las Rentas Agropecuarias (IRA)
- Impuesto al Patrimonio (I.P)
- Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión (SAFI)
- Impuesto a las Comisiones
- Impuesto Específico Interno (IMESI)
- Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA)
- Impuesto a la Constitución y Contralor de las Sociedades Anónimas (ICOSA)
- Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP)
- Impuesto para el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS)
- Impuesto Específico a los Servicios de Salud (IMESSA)
- Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS)
- Impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas
- Impuesto a las Tarjetas de Crédito
- Impuesto a las Retribuciones Personales
- Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOSIFI)
- Impuesto a los ingresos de los organizadores de sorteos
- Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras (SEG)

- Impuesto a las Ventas Forzadas (IVF)
- Impuesto a las Telecomunicaciones (ITEL)
- Impuesto a la Compra de Moneda Extranjera (ICOME)
- Impuesto a la Compraventa de bienes muebles en Remate Público (REM)
- Impuesto a las Pequeñas Empresas

Hay algunos que por su incidencia en la recaudación no se justificaría que existieran, pero fueron creados para actuar como impuestos de control, ya sea en una actividad, o de otros impuestos y en ciertos casos con fines recaudatorios.

3.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En Uruguay rigió este impuesto desde el año 1961 hasta el año 1974 en que se derogó.

Este impuesto era de carácter global, gravando la renta personal y en forma progresiva en cabeza de las personas físicas.

Si bien dividía las rentas en distintas categorías dándoles un tratamiento diferente a cada una de ellas, los resultados de estas categorías, en definitiva, se unificaban en una renta total donde se compensaban eventuales resultados negativos y positivos de aquellas. Sobre ella se aplicaba las deducciones (mínimo no imponible y deducciones de cargas de familia) y después se empezaban a aplicar las alícuotas progresivas del impuesto.

Actualmente existe el Impuesto a las Retribuciones Personales, el que se abona como un porcentaje de los salarios y se abona junto a las cargas sociales (Ley 17.502 de 29.05.2002, artículo 5°).



3.2 Impuesto sobre beneficios de Sociedades

3.2.1 Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (I.R.I.C.)

3.2.1.1 Ámbito de aplicación

El I.R.I.C. es un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya, derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza.

Se consideran de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Las rentas se imputan al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual de la empresa, si lleva contabilidad suficiente. De lo contrario coincide con el año civil.

Desde el punto de vista formal es un solo impuesto, pero desde el punto de vista conceptual podemos dividirlo en dos: periódico (Literal A) e instantáneo (Literal B a E).

3.2.1.2 Hecho generador

Constituyen rentas comprendidas:

- Las derivadas de actividades lucrativas realizadas por empresas. Se entiende por empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno.
- Las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y del arrendamiento, del uso, cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, realizados a sujetos pasivos de este impuesto, cualquiera sea el domicilio del beneficiario, salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto domiciliado en el país.
- Las derivadas de remuneraciones de servicios técnicos prestados a los sujetos pasivos de este impuesto por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior. Dichas rentas estarán exentas en caso de que se hallen gravadas en el país del domicilio del titular y que no exista crédito fiscal en dicho país por el impuesto abonado en el Uruguay.

- Dividendos o utilidades acreditados o pagados por los sujetos pasivos de este impuesto a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, cuando se hallen gravados en el país del domicilio del titular y exista crédito fiscal en el mismo por el impuesto abonado en el Uruguay. Cuando la persona jurídica del exterior no pueda hacer uso del referido crédito fiscal por haber obtenido renta fiscal negativa, la renta se considerará exenta.
- Las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas realizados a sujetos pasivos de este impuesto por titulares domiciliados en el exterior.

Las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones por la parte de su capital accionario, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados y las personas jurídicas constituidas en el extranjero computarán todas sus rentas con excepción de las gravadas por el Impuesto a las Rentas Agropecuarias.

3.2.1.3 Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos de este impuesto:

- a) las sociedades con o sin personería jurídica,
- b) los titulares de empresas unipersonales,
- c) las asociaciones y fundaciones por las actividades que no estén directamente relacionadas con sus fines específicos,
- d) quienes obtengan rentas de las mencionadas en los numerales b, c, d y e del apartado anterior.
- e) los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio comercial e industrial del Estado.
- f) los fondos de inversión cerrados de crédito.

Los sujetos pasivos de este impuesto mencionados en el apartado d), tributarán el impuesto por vía de retención.

3.2.1.4 Base Imponible

El monto imponible del impuesto lo constituye la renta neta obtenida de restarle a los resultados brutos, los gastos documentados necesarios para obtenerla y conservarla, así como otras deducciones establecidas por las normas vigentes.

Los contribuyentes que poseen contabilidad suficiente determinan el impuesto mediante un balance contable ajustado fiscalmente por los criterios establecidos en la ley, decreto reglamentario y resoluciones de la Administración.

Para contribuyentes sin contabilidad suficiente se establecen regímenes fictos de liquidación, y para determinados giros de actividad se fijan porcentajes diferenciales de utilidad, admitiéndose deducciones de gastos de distinta naturaleza.

Rige un sistema global y estático de ajuste de resultados por los cambios de valor de la moneda nacional. Este sistema se basa en la variación del índice de precios al por mayor entre los meses de cierre del ejercicio anterior y el que se liquida, lo cual se recoge en un coeficiente que se aplica a la diferencia entre el activo y pasivo fiscalmente ajustados al inicio del ejercicio. Del activo se deducen los bienes afectados a la producción de rentas no gravadas y el activo fijo, objeto de un ajuste por separado utilizando también la variación del índice de precios al por mayor.

Se admite deducir de la renta neta ajustada fiscalmente las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores hasta un máximo de tres años, actualizadas por el índice de precios mayoristas.

Existen exoneraciones parciales con el fin de incentivar inversiones en activos fijos:

- Se exonera hasta un máximo del 40 % de la inversión realizada en el ejercicio, las rentas que se destinen a la compra de maquinarias e instalaciones industriales, vehículos utilitarios, equipamiento de la industria hotelera, bienes de capital destinados al turismo, equipos para el procesamiento electrónico de datos y comunicaciones.
- Se exonera hasta un máximo del 20 % de la inversión realizada en el ejercicio, las rentas que se destinen a la construcción y ampliación de hoteles y similares y de edificios destinados a la industria.

Las rentas que se exoneren por estas inversiones no pueden superar el 40 % de las rentas netas del ejercicio.

Se hallan exonerados de este impuesto los contribuyentes que hayan obtenido ingresos inferiores a un tope establecido anualmente por el Poder Ejecutivo los cuales están gravados por el Impuesto a las Pequeñas Empresas, las instituciones culturales o de enseñanza, las federaciones o asociaciones deportivas, los organismos oficiales de países extranjeros a condición de reciprocidad, los organismos internacionales a los que se halla afiliado Uruguay y los consorcios para la construcción de obras públicas.

Asimismo, están exentas, entre otras, las rentas gravadas por el Impuesto a las Rentas Agropecuarias, por el Impuesto a las Comisiones, las rentas correspondientes a las compañías de navegación marítima o aérea (a condición de reciprocidad en caso de compañías extranjeras) y los dividendos o utilidades no incluidos en las rentas comprendidas del tributo.

3.2.1.5 Tasa del impuesto

La tasa del impuesto es proporcional y actualmente asciende al 30 %. Esta alícuota se estableció para los ejercicios finalizados a partir del 31 de agosto de 2004. Anteriormente regía una tasa del 35%, la cual había sido establecida en forma extraordinaria por un determinado período. La reducción la estableció el Decreto N° 270/004 de 30 de julio de 2004.



3.2.1.6 Regímenes especiales de liquidación

Los contribuyentes que no poseen contabilidad suficiente determinan sus rentas netas en forma ficta. A estos efectos la Dirección General Impositiva ha establecido regímenes especiales de liquidación teniendo en cuenta la modalidad de los distintos giros de actividad y el nivel de ingresos. A título de ejemplo se enumeran los siguientes:

- distribuidores (cigarrillos, leche, productos porcinos, etc., que comercializan productos con márgenes fijos de utilidad).
- estaciones de servicio,
- carnicerías,
- almacenes minoristas,
- bancas de cubierta colectiva de quiniela,
- transporte colectivo de pasajeros,
- contribuyentes no incluidos en numerales anteriores con márgenes fijos de utilidad.

3.2.1.7 Gestión del Impuesto

La Administración Tributaria efectúa cruzamientos de los datos contenidos en las declaraciones juradas del I.R.I.C. con datos que surgen de declaraciones juradas de otros impuestos, fundamentalmente I.V.A. e Impuesto al Patrimonio. También se efectúan periódicamente controles a partir de índices que tienen relación con los ingresos de cada rama de actividad.

3.2.1.8 Declaración Jurada y pago

Existe un régimen de anticipos mensuales para aquellos contribuyentes que en el ejercicio anterior obtuvieron utilidad fiscal. Para el cálculo de estos anticipos se aplica un coeficiente, que surge de la relación entre el monto del impuesto y los ingresos que originaron rentas gravadas en el ejercicio anterior, a los ingresos mensuales del ejercicio en curso. A partir del 1º. de mayo de 1995 se creó un Impuesto mínimo mensual obligatorio para todos los contribuyentes del impuesto (incluso para los que no obtuvieron utilidad fiscal), exceptuando a aquellos que tengan la totalidad de sus rentas no gravadas. Actualmente este mínimo se establece según una escala en función de los ingresos del ejercicio anterior.

El IRIC se declara y paga en forma anual; de la declaración se deduce el monto abonado por la suma de los impuestos mínimos y los anticipos. Si los mismos superan el impuesto, se devuelve el monto que exceda la suma de los Impuestos mínimos; éstos no se devuelven.

3.2.2 *Impuesto a las Pequeñas Empresas*

Este impuesto fue establecido por la Ley 16.170 del 28/02/90 y reglamentado por el Decreto 56/991 del 28/01/91.

Los contribuyentes de IRIC cuyos ingresos no superen el monto establecido anualmente por el Poder Ejecutivo (Lit. E. Art. 33 Título 4 T.O.96) podrán optar por no quedar comprendidos en el mismo tributando consecuentemente el IRIC y el IVA, y pagar un impuesto fijo mensual que se actualiza según el artículo 99 del Código Tributario. Cuando se haya dejado de estar comprendido en el literal referido, sea de pleno derecho o por haber hecho uso de la opción, no se podrá volver a estarlo.

El impuesto se paga en el mes siguiente al que se hubiera devengado, ascendiendo actualmente al equivalente a U\$S 52.

El tope de los ingresos para los ejercicios iniciados desde el 1/1/03 está fijado en el equivalente a U\$S 17.200.

3.2.3 *Impuesto a las Rentas Agropecuarias (I.R.A)*

3.2.3.1 *Ambito de aplicación*

El I.R.A. es un impuesto anual que grava las rentas netas de fuente uruguaya obtenidas en el ejercicio de actividades agropecuarias.

El ejercicio fiscal se cierra el 30 de junio de cada año. Para los sujetos pasivos que realicen a la vez actividades industriales y agropecuarias, el ejercicio económico coincidirá con el ejercicio fiscal.

3.2.3.2 *Hecho Generador*

Constituyen rentas comprendidas en este impuesto:

- Las derivadas de la explotación agropecuaria Las provenientes de arrendamientos y las derivadas de actividades agropecuarias realizadas bajo la forma de aparcería, pastoreo y similares
- El resultado de la enajenación de bienes de activo fijo, excepto la tierra y mejoras rurales.
- Las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios que directa o indirectamente deriven de la explotación agropecuaria.
- Se entiende por explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como cría o engorde de ganado ; producción agrícola, frutícola y hortícola; producción de lanas, cerdas, cueros y leche; floricultura ;avicultura, apicultura y cunicultura.

Las rentas gravadas alcanzadas por el IRA no están gravadas por el IRIC.

3.2.3.3 Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos de este impuesto en cuanto sean titulares de rentas gravadas:

- las personas físicas
- los núcleos familiares
- los condominios ,incluidas las sucesiones indivisas
- las sociedades con o sin personería jurídica,
- las asociaciones y fundaciones.
- quienes intervengan en actividades de aparcería, pastoreo y similares

3.2.3.4 Opción IRA - IMEBA

Los contribuyentes que obtengan rentas comprendidas en el IRA podrán optar entre liquidar este impuesto o dar carácter definitivo al Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).

En todos los casos los contribuyentes deberán liquidar un mismo impuesto por todas las explotaciones de que sean titulares.

Para los ejercicios cerrados a partir del 1/7/96, una vez ejercida la opción de tributar IRA, mediante la presentación de la correspondiente declaración jurada, se considera que la referida opción es de carácter definitivo.

El IMEBA será computado como pago a cuenta por quienes opten por liquidar IRA.

Los demás contribuyentes que hayan optado por dar carácter definitivo al IMEBA no deberán presentar declaración jurada de este impuesto.

3.2.3.5 Base Imponible

La determinación de la renta gravada se realiza en función de los ingresos reales y la variación en los inventarios de bienes de cambio, deducidos los gastos admitidos fiscalmente.

Los contribuyentes determinan la renta tomando como base los inventarios, las ventas, las compras y los gastos documentados y admitidos fiscalmente. La renta gravada surge de ajustar la renta real, así determinada, por los criterios establecidos en la ley, decretos reglamentarios y resoluciones.

Se contemplan las variaciones de resultados por los cambios de valor de la moneda nacional. Este ajuste fiscal del resultado obtenido se realiza con las mismas pautas que en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio.

Asimismo se admite deducir a la renta neta ajustada fiscalmente las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores hasta un máximo de tres años, actualizadas por el índice de precios mayoristas.

En el caso que la renta neta resulte positiva, se podrá exonerar hasta un máximo del 40% del valor de los siguientes bienes adquiridos: maquinaria agrícola utilizada para la producción de bienes primarios; mejoras fijas en el sector agropecuario (tajamares, represas, molinos de viento, pozos y perforaciones, tanques australianos); vehículos utilitarios; equipo para el procesamiento electrónico de datos (excluido el software); equipos para comunicaciones. Dicha exoneración no podrá superar el 40% de la renta neta.

Están derogadas, para este impuesto, las exoneraciones legales genéricas en favor de determinadas personas, entidades o actividades.

Existe el beneficio tributario de no computar ingresos derivados de la explotación de bosques.

Al igual que en el I.R.I.C. se prevé un régimen de liquidación ficta para aquellos contribuyentes que carezcan de los elementos exigidos para la determinación de la renta real.

3.2.3.6 Tasa del Impuesto

La tasa del impuesto es proporcional y actualmente asciende al 30%. Corresponde a esta alícuota las mismas precisiones que para el IRIC.

3.2.3.7 Declaración y pago

El impuesto se declara y paga en forma anual, con un ejercicio fiscal que finaliza el 30 de junio de cada año.

A partir del 5 de enero de 1996, los créditos por retenciones o pagos por concepto del Impuesto a las Enajenaciones de Bienes Agropecuarios se imputan como pago a cuenta del IRA. Efectuadas estas deducciones surge el saldo a pagar o el crédito. En caso de que surja un crédito por el IMEBA se podrán

solicitar certificados de crédito que podrán utilizarse para el pago de tributos recaudados por la DGI. O de aportes al B.P.S.

Su Consultor Jurídico Tributario Vía Web



3.3 *La imposición patrimonial de las personas físicas*

3.3.1 *Impuesto al Patrimonio de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas*

3.3.1.1. Ambito de aplicación

Es un impuesto de carácter anual que recae sobre el patrimonio fiscal de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas.

3.3.1.2 Hecho Generador

El patrimonio comprende todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el Uruguay, independientemente de la nacionalidad o domicilio del titular.

La determinación del patrimonio fiscal se realiza por la diferencia de activo y pasivo ajustado fiscalmente de acuerdo a las normas.

3.3.1.3. Sujetos Pasivos

Personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas que no sean sujetos pasivos del Impuesto a la Renta de Industria y Comercio ni titulares de explotación agropecuaria, y cuyo patrimonio fiscal al 31 de diciembre exceda el mínimo no imponible correspondiente.

3.3.1.4. Base Imponible

La base imponible es el patrimonio neto determinado por la diferencia entre activo y pasivo ajustado de acuerdo a las normas legales.

El activo está integrado, en principio, por todos los bienes de los que sea titular el contribuyente tanto corporales como incorporales.

No se computan para la determinación del patrimonio:

- títulos de Deuda Publica nacional o municipal, Bonos y Letras de tesorería, acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo;
- acciones de sociedades o participaciones en empresas sujetas al pago de este impuesto;

- depósitos en instituciones bancarias;
- títulos de ahorro y valores al portador;
- obligaciones al portador emitidas por empresas y obligaciones nominativas solo cuando se cotizan en la Bolsa de Valores.

Respecto del pasivo solo se permite deducir como tal el promedio mensual de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con bancos y casas financieras.

Al patrimonio así determinado se le deduce un mínimo no imponible resultando el patrimonio fiscal gravado al 31 de diciembre de cada año (para Personas Físicas y Sucesiones Indivisas se fija aproximadamente en U\$S 60.040 en el año 2005, siendo el doble para Núcleos familiares).

3.3.1.5 Tasa del impuesto

Para las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas las tasas aplicables son de carácter progresivo, estructuradas según el sistema de escalonamientos progresivos, situándose entre un 0.7% y 3%.

3.3.1.6 Gestión del Impuesto

La fiscalización del impuesto se efectúa a partir de cruzamientos de información proporcionada por organismos públicos o bien procesada en la propia Dirección General Impositiva.

Básicamente se tienen en cuenta titulares de empresas con patrimonios en sociedades jurídicas y la información del Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales donde constan los datos de todos los intervinientes en la operación.

3.3.1.7 Declaración jurada y Pago

El contribuyente tiene la obligación de presentar anualmente la declaración jurada del impuesto.

La Administración fija un régimen de anticipos del impuesto calculado sobre el impuesto del ejercicio anterior (tres anticipos anuales). El saldo resultante del cálculo del impuesto se paga entre el quinto y sexto mes del año siguiente al que se declara.

3.4 Otras figuras de la tributación directa, en su caso

3.4.1 Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)

3.4.1.1. Ambito de aplicación

Se trata de un impuesto nacional de carácter selectivo, creado en 1984, que durante varios ejercicios estuvo vigente pero con una tasa de 0% y que ha sido reestructurado en 1996.

Actualmente grava la enajenación de bienes agropecuarios por parte de los productores, pudiendo optar los contribuyentes por tributar este impuesto o el Impuesto a las Rentas Agropecuarias. En caso de optar por este último, los pagos por IMEBA serán computados como pagos a cuenta del mismo.

3.4.1.2. Hecho Generador

Grava la primera enajenación a cualquier título realizada por los productores, a quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, a las Administraciones Municipales y a Organismos Estatales, las exportaciones realizadas por productores, la manufactura, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen contribuyentes del IRIC de:

- lanas y cueros ovinos y bovinos,
- ganado bovino, ovino y suino,
- cereales y oleaginosos,
- leche,
- productos derivados de la avicultura, apicultura y cunicultura,
- flores y semillas,
- productos hortícolas, frutícolas y cítricos.

El hecho generador se considera configurado cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega de bienes, la afectación al ciclo industrial o al uso propio, y en caso de exportaciones, con el despacho de los bienes.

3.4.1.3. Sujetos Pasivos y Responsables

Son sujetos pasivos:

- Quienes no siendo sujetos pasivos de IRIC enajenen los bienes gravados a sujetos pasivos del citado impuesto, administraciones municipales u organismos estatales.
- Quienes exporten bienes gravados de su propia producción.
- Los productores de bienes gravados que sean sujetos pasivos del IRIC y manufacturen, enajenen o afecten al uso propio dichos bienes.

Son agentes de retención quienes se encuentren comprendidos en el IRIC, las Administraciones Municipales y los Organismos Estatales que adquieran bienes gravados a quienes no sean contribuyentes del IRIC, los rematadores intervinientes en remates de ganado ovino y bovino cuando los compradores sean sujetos pasivos de IRIC, administraciones municipales u organismos estatales y quienes exporten bienes gravados por cuenta de productores.

Los agentes de retención deberán presentar declaraciones juradas en donde consten los datos relativos a las retenciones practicadas.

3.4.1.4. Base imponible

El monto imponible estará dado por el precio de venta de los bienes gravados, excluido el impuesto. En el caso de la exportación, se tendrá en cuenta el precio de venta FOB. En el caso de manufactura o afectación al uso propio, el impuesto se aplicará sobre el precio corriente en plaza.

3.4.1.5. Tasa del impuesto

- Las tasas del impuesto para todos los hechos generadores, son:
- Lanas y cueros ovinos y bovinos: 2.5%
- Ganado bovino: 2.5 %
- Ganado ovino: 2.15 %
- Cereales y oleaginosos, leche, y productos cítricos: 2 %
- Ganado suino, productos derivados de la avicultura, apicultura y cunicultura, flores y semillas: 1.5%
- Productos hortícolas y frutícolas: 1.5 %

3.4.1.6. Declaración Jurada y Pago

Los sujetos pasivos contribuyentes y responsables deberán realizar el pago del Impuesto resultante dentro del mes siguiente al de realización de las operaciones gravadas. Efectuarán su declaración jurada en forma trimestral, debiendo presentarla dentro del mes siguiente al último de cada trimestre.

3.4.2 *Impuesto a las Comisiones*

3.4.2.1. Ambito de aplicación

Es un tributo que grava los ingresos devengados por los sujetos pasivos de este impuesto en concepto de comisiones u otro tipo de retribuciones.

3.4.2.2. Hecho Generador

El hecho generador se configura cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la realización del servicio gravado.

Dichas prestaciones se presumirán realizadas en la fecha de la factura respectiva, sin perjuicio de las facultades de la Administración de fijar la misma cuando exista omisión, retardo o anticipación en la factura.

3.4.2.3 Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos quienes obtengan los ingresos de referencia en su calidad de: mandatarios, comisionistas, consignatarios, mediadores, corredores de cambio, agentes de comercio exterior, despachantes de aduana, corredores, rematadores y quienes desempeñen actividades de similar naturaleza aunque tengan otra denominación, siempre que tales ingresos constituyan la contraprestación de su actividad habitual y principal.

Los ingresos comprendidos en este Impuesto, están exentos del IRIC.

Asimismo están exceptuados del pago de este Impuesto los profesionales universitarios en el ejercicio de su profesión.

3.4.2.4 Base Imponible

La base imponible está constituida por la contraprestación devengada correspondiente a la prestación del servicio gravado.

3.4.2.5 Tasa del impuesto

La alícuota asciende actualmente al 9 % (vigencia 01/08/04), conjuntamente con las alícuotas del IRIC e IRA, la misma fue reducida del 10.5%

3.4.2.6 Declaración Jurada y pago

El Impuesto es de liquidación mensual para los grandes contribuyentes y anual para los restantes. En todos los casos el pago es mensual.

3.4.3 *Impuesto al Patrimonio de las Personas Jurídicas*

3.4.3.1 Ambito de aplicación

Es un impuesto de carácter anual que recae sobre el patrimonio fiscal de las empresas.

3.4.3.2 Hecho Generador

El patrimonio comprende todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el Uruguay, independientemente de la nacionalidad o domicilio del titular.

La determinación del patrimonio fiscal se realiza por la diferencia de activo y pasivo ajustado fiscalmente de acuerdo a las normas vigentes.

3.4.3.3 Sujetos Pasivos

Son sujetos Pasivos de este impuesto:

- los sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio (con excepción de los pequeños Contribuyentes).
- los titulares de explotaciones agropecuarias (si el capital afectado supera cierto tope).
- sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones y personas jurídicas constituidas en el extranjero, en todos los casos.

Las exoneraciones que rigen para el impuesto al patrimonio neto de las personas físicas también tienen validez para el impuesto que grava el patrimonio neto de las personas jurídicas salvo que el propio texto establezca una solución diferente (ver 3.3.1.4)

Para aliviar la presión fiscal sobre el sector agropecuario se considera activo exento al valor del patrimonio destinado a la explotación agropecuaria. Asimismo se consideran exentos los bienes muebles afectados directamente al ciclo productivo industrial.

3.4.3.4. Base Imponible

El Patrimonio de las personas jurídicas se determina a la fecha de cierre de su ejercicio económico gravándose la totalidad de su patrimonio ajustado fiscalmente.

Para la determinación del Patrimonio son aplicables las normas de valuación del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio con restricciones en la deducción de pasivos, admitiéndose únicamente: las deudas con proveedores de bienes y servicios; pasivos por tributos devengados no vencidos; y el promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas con bancos y casas financieras en el país.

Cuando existan activos en el exterior, activos exentos y no computables, se computará como pasivo el importe de las deudas deducibles que exceda el valor de dichos activos.

3.4.3.5. Tasa del impuesto

- Por el patrimonio afectado a obtener rentas comprendidas en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, Impuesto a las Rentas Agropecuarias o Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios la alícuota es el 1.5%.
- Por el resto del patrimonio: 2%
- Los bancos y casas bancarias: 2.8%

3.4.3.6. Declaración jurada y Pago

La declaración jurada anual del Impuesto se presenta con el cierre del balance de la empresa dentro del cuarto mes de cierre de su ejercicio económico.

En dicho mes se debe pagar el saldo resultante del impuesto.

Los sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio abatirán el impuesto en el monto generado en igual ejercicio por el IRIC. Este abatimiento no podrá superar el 1% del Impuesto al Patrimonio liquidado.

El régimen de anticipos prevé un pago mensual del 11% del impuesto que se liquidó el ejercicio anterior.

3.4.4 **Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión**

Las sociedades anónimas regidas por la Ley No. 11.073 del 24/6/48 cuyo único activo en el país esté formado por acciones de otras sociedades de la misma clase, por saldos en cuentas bancarias en suma inferior

al 10% de su activo, o por títulos de deuda pública, abonarán éste como único impuesto con una alícuota del 0,3 % aplicada sobre su capital y reservas.

Los activos pertenecientes a las cuentas bancarias con denominación impersonal, invertidos o depositados en el extranjero, pero administrados por bancos nacionales, también pagarán este impuesto. El responsable del pago será el depositario. Los bancos deberán liquidarlo y pagarlo sobre el promedio anual de los saldos activos de dichas cuentas.

Los contribuyentes deberán presentar declaración jurada del impuesto por cada ejercicio económico.

3.4.5 Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA)

Son sujetos pasivos de este impuesto: el Banco de la República Oriental del Uruguay, el Banco Hipotecario del Uruguay, los bancos privados y las casas financieras.

La materia gravada de este impuesto son las disponibilidades rentables, la tenencia de activos realizables, los créditos exigibles y eventuales y las inversiones ajenas al giro de bancos, casas financieras, cooperativas de ahorro y crédito y empresas administradoras de créditos.

El monto imponible está constituido por los saldos a fin de cada mes de los activos gravados, clasificados según las alícuotas que los gravan.

Las alícuotas del impuesto son:

- De hasta el 0,01 % para los créditos correspondientes a operaciones de financiación de exportaciones.
- De hasta el 2 % para el resto de los activos gravados.

Este impuesto es de liquidación mensual mediante declaración jurada aplicándose el doceavo de la alícuota que corresponda sobre los respectivos montos imponibles.

A partir del 01/03/02 están gravados los préstamos otorgados a contribuyentes de IRIC por personas físicas domiciliadas en el exterior o personas jurídicas constituidas en el exterior que no actúen en el país mediante sucursal, agencia o establecimiento. Se designan responsables sustitutos a los deudores de dichos préstamos, quienes pagan el tributo mensualmente por los saldos a fin de cada mes. La tasa del impuesto se establece en un 2%.

3.4.6 Impuesto de Control del Sistema Financiero

Este impuesto fue creado por la Ley No. 17.296 del 21/2/2001.

Grava la tenencia de créditos que sean computables para la liquidación del IMABA con excepción de los créditos provenientes de operaciones hipotecarias con destino a vivienda concedidos antes de la vigencia de la Ley y los derivados de colocaciones realizadas por un sujeto pasivo de este impuesto en otro sujeto pasivo del mismo.

Son contribuyentes de este impuesto, los contribuyentes del IMABA.

Las tasas anuales serán:

- 0.01% en caso de préstamos destinados al financiamiento de exportaciones
- 0.36 % para los restantes activos gravados

Este impuesto se liquida mensualmente mediante declaración jurada aplicando el doceavo de la tasa sobre los respectivos montos imponible.

Los importes pagados, correspondientes al tributo devengado en el ejercicio, podrán ser deducidos del monto devengado en el mismo período por concepto de I.R.I.C. hasta la concurrencia con el mismo.

Vigencia. 1/3/01

3.4.7 Impuesto a la Compraventa de Bienes Muebles en Remate Público

Es un impuesto que grava la compraventa de bienes muebles en remate público y a cargo por mitades de ambas partes contratantes sobre los correspondientes precios de venta.

La **tasa** es del 0,2% (dos por mil).

Los martilleros, inversionistas e intermediarios según los casos son los agentes de retención del impuesto.

3.4.8 Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP)

3.4.8.1. Ámbito de aplicación

Es un impuesto que grava las transmisiones patrimoniales de bienes ubicados en el país.

3.4.8.2. Hecho Generador

El impuesto grava:

- Enajenaciones, promesas de enajenaciones y cesiones de promesas de: bienes inmuebles, derechos de usufructo, nuda propiedad, uso y habitación.
- Cesiones de derechos hereditarios y de derechos posesorios sobre bienes inmuebles.
- Sentencias declarativas de prescripción adquisitiva de bienes inmuebles.
- Transmisión de bienes inmuebles operada por causa de muerte o como consecuencia de la posesión definitiva de los bienes del ausente.

El hecho generador se considera configurado en la fecha del contrato o documento correspondiente o en la fecha en que queda ejecutoriada la sentencia o con el fallecimiento del causante o cuando quede ejecutoriado el auto que declare definitiva la posesión de los bienes de ausente.

3.4.8.3. Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos de este impuesto:

- los otorgantes, excepto en los negocios gratuitos en los cuales el contribuyente es el beneficiario.
- quienes hayan sido declarados beneficiarios en las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva.
- los herederos y legatarios en el caso de sucesiones por causa de muerte.
- los beneficiarios en los casos de posesión definitiva de los bienes del ausente.

Están exentas del pago de este impuesto:

- las enajenaciones de bienes inmuebles por expropiación a favor del Estado, los Municipios, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados.
- los actos en que el Banco Hipotecario del Uruguay intervenga como parte otorgante.
- la Comisión Honoraria Pro-Eradicación de la Vivienda Rural Insalubre en las adquisiciones que realice, así como la referida Comisión y los adquirentes en las enajenaciones que efectúe dicha comisión.
- la primera enajenación de bienes inmuebles que realicen las cooperativas de vivienda.
- la primera enajenación de bienes inmuebles que realice el ministerio de Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente y los gobiernos departamentales en el marco de su política de regularización de asentamientos.
- Las enajenaciones que se realicen en cumplimiento de promesas inscriptas antes de la vigencia de la ley que creó este impuesto, o posteriores a la vigencia de la ley que hubieran pagado el impuesto.

3.4.8.4 Base imponible

La base imponible es el valor real del inmueble fijado por la Dirección General del Catastro Nacional actualizado al momento de configurarse el hecho gravado.

En caso de enajenación de derechos hereditarios y cesión de derechos posesorios la base imponible es el precio fijado por las partes.

3.4.8.5. Tasa del impuesto

Las tasas aplicables en los contratos onerosos es de 2% para cada una de las partes intervinientes en la operación, 4% en los contratos gratuitos y 3% para la transmisión de inmuebles por causa de muerte.

3.4.8.6. Declaraciones Juradas y pagos

Con relación a este impuesto, se designa como agentes de retención y percepción a los escribanos intervinientes en la operación.

El agente de retención y percepción debe presentar la declaración jurada y efectuar el pago en un plazo de quince días a partir de la fecha de otorgamiento del acto o de la fecha en que quedó ejecutoriada la sentencia.

En caso de sucesiones por causa de muerte el plazo máximo para abonar el tributo y presentar la declaración jurada es de un año, contado a partir del momento en que se configure el hecho generador, o de quince días a partir del momento en que quede firme la declaratoria de herederos.

En caso de la posesión definitiva de los bienes del ausente, el plazo es de quince días contados desde que quede firme la sentencia respectiva.

La Dirección General Impositiva examina la exactitud de la declaración efectuada. El Registro que inscribe la transferencia del inmueble controla la coincidencia de los datos establecidos en la declaración con los del instrumento presentado a inscribir. No se inscriben documentos relativos a actos y hechos gravados si no están acompañados de la declaración jurada y pago respectivos.

3.4.9 *Impuesto a la Constitución y Contralor de las Sociedades Anónimas*

Es un impuesto de contralor de las sociedades anónimas que se aplica en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal.

El hecho generador acaecerá a la fecha del acto de constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal. La base imponible está constituida por el monto del capital contractual mínimo vigente para las sociedades anónimas al momento del acaecimiento de los hechos generadores.

Las tasas son: 1,5% para la constitución de la sociedad y 0,75% para cada cierre de ejercicio.

El impuesto correspondiente al cierre del ejercicio fiscal podrá imputarse al Impuesto al Patrimonio de dicho período. Si resultara un excedente por tal concepto, el mismo no dará derecho a devolución.

3.4.10 Impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas

Este impuesto fue creado por la Ley No. 17.296 del 21/2/01.

Grava las cesiones o permutas de los derechos sobre la prestación de la actividad de un deportista, a personas jurídicas del exterior, realizadas a partir del 1º. de abril de 2001.

Son contribuyentes:

- las instituciones afiliadas a las asociaciones o federaciones reconocidas oficialmente
- las restantes instituciones con personería jurídica inscrita en el registro respectivo.

Se designan agentes de percepción a las asociaciones reconocidas oficialmente que agrupen a las instituciones contribuyentes o en su defecto, las personas físicas o jurídicas que intervengan en las operaciones gravadas en carácter de intermediarios, gestores o representantes.

El monto imponible está constituido por el total de las contraprestaciones, en dinero o en especie, correspondientes a los derechos cedidos o permutados por los contribuyentes.

La tasa es del 5%.

3.4.11 Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP)

Fue creado por la ley 17.502 del 29/05/02.

Grava las retribuciones y prestaciones nominales, en efectivo o en especie, derivadas de servicios personales prestados al Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales o no estatales, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la relación, quedando comprendidas las emergentes de contratos que se celebren a través de organismos internacionales.

Son sujetos pasivos en calidad de responsables los empleadores, quienes deben retener el impuesto en el momento del pago de las retribuciones y prestaciones gravadas.

El impuesto se liquida y paga mensualmente y la tasa es del:

- 0% hasta aprox. US\$ 130
- 2% hasta aprox. US\$ 260
- 6% más de US\$ 260



3.5 El Impuesto sobre el Volumen de Ventas o Valor Agregado.

3.5.1 Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

El modelo de impuesto al valor agregado adoptado se caracteriza por ser un impuesto general al consumo, de etapas múltiples, plurifásico, no acumulativo, de base amplia y que sigue el método de sustracción sobre base financiera.

El I.V.A. es el impuesto base de la tributación indirecta y se caracteriza por su generalidad. Ésta se manifiesta en que el impuesto llega hasta la etapa minorista e incluye al sector agropecuario.

Es el tributo de mayor recaudación ya que en el año 2003, la misma ascendió aproximadamente al 51,9 % de los ingresos totales de la Dirección General Impositiva.

3.5.1.1. Ambito de aplicación

Este tributo grava la circulación interna de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes. Al igual que en la imposición a la renta y al capital se consagra el principio de la territorialidad, gravando la entrega de bienes a título oneroso y la prestación de servicios realizados en el territorio nacional así como la introducción definitiva de bienes al país.

Se excluye la circulación de bienes y la prestación de servicios realizados en recintos aduaneros y zonas francas.

3.5.1.2. Hecho Generador

El hecho gravado se considera configurado cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega o la introducción de los bienes o la prestación del servicio.

3.5.1.3. Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos del impuesto:

- los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio y del Impuesto a las Rentas Agropecuarias.
- quienes perciban retribuciones por servicios personales fuera de la relación de dependencia o por su actividad de profesionales universitarios.

- los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
- los importadores que no se encuentren comprendidos en los numerales anteriores.
- los Gobiernos Departamentales por las actividades que desarrollen en competencia con la actividad privada.
- las asociaciones y fundaciones por las actividades que no estén directamente relacionadas con sus fines específicos.
- las cooperativas de ahorro y crédito.
- las Cajas de Jubilaciones Notarial, Profesional y Bancaria.
- los contribuyentes de IMEBA que vendan frutas, flores y hortalizas.

Las disposiciones legales han designado específicamente agentes de percepción a: fabricantes e importadores de vehículos en caso de ventas a revendedores; fabricantes e importadores de grasas y lubricantes en ventas a estaciones de servicio; fabricantes e importadores que utilicen el sistema de venta directa a través de revendedores independientes para la comercialización de sus productos; frigoríficos y mataderos por el impuesto correspondiente a la comercialización de la carne fresca cualquiera sea su destino o adquirente, Instituto Nacional de Vitivinicultura por las enajenaciones de vino que realicen productores e importadores, fabricantes e importadores de bebidas sin alcohol, importadores de calzado por enajenaciones a quienes no sean consumidores finales, contribuyentes de IVA que enajenen gas oil a estaciones de servicio.

También se han designado agentes de retención a organismos estatales o paraestatales por contratos suscritos con determinados contribuyentes de I.V.A. (agentes de seguros, consultores particulares, etc.), contribuyentes de IRIC que contraten empresas de seguridad, vigilancia y limpieza, a quienes paguen retribuciones por servicios prestados a personas físicas, instituciones, agrupaciones y entidades domiciliadas en el exterior y a los entes autónomos y servicios descentralizados por el IVA incluido en sus adquisiciones de bienes y servicios.

Están derogadas para este impuesto todas las exoneraciones genéricas establecidas, con anterioridad a su creación, en favor de determinadas entidades o actividades, salvo instituciones culturales, deportivas, religiosas, partidos políticos, sindicatos obreros y entidades gremiales de empleadores, sociedades financieras de inversión, empresas de aviación nacional y pequeños contribuyentes.

Se exonera en forma taxativa la enajenación de ciertos bienes, entre otros, libros, diarios, folletos, cigarrillos, inmuebles, moneda extranjera, metales preciosos, maquinaria agrícola, leche, combustibles (excepto fuel oil y gasoil), etc.

También se exonera la prestación de determinados servicios como: arrendamiento de inmuebles, intereses de valores públicos, operaciones bancarias efectuadas por los bancos y casas bancarias, con

excepción de intereses de préstamos a no contribuyentes, servicios prestados por hoteles fuera de alta temporada, etc.

Los créditos y financiaciones otorgados mediante sistemas de tarjetas de crédito, órdenes de compra y similares estarán gravados en todos los casos.

Asimismo están exoneradas las importaciones de petróleo crudo y de todos los bienes cuya enajenación está exonerada.

3.5.1.4. Base Imponible

La base imponible del impuesto está constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega del bien, la prestación del servicio o por el valor del bien importado. En todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación.

Para las importaciones la base imponible la constituye el valor en Aduanas más los recargos de importación. De tratarse de no contribuyentes de IVA, la base imponible anteriormente descrita se incrementa en un 50%.

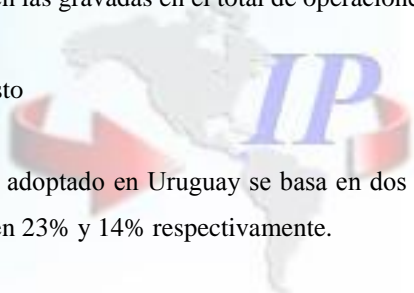
El impuesto se determina siguiendo el método de sustracción sobre base financiera, es decir se determina por diferencia entre el impuesto facturado (débito fiscal) y el impuesto incluido en las adquisiciones de bienes y servicios y/o el abonado en las operaciones de importación (crédito fiscal). En caso de tener ventas gravadas y exentas y el impuesto por compras que no se pueda asociar directamente a unas u otras, se deducirá en la proporción que representen las gravadas en el total de operaciones.

3.5.1.5. Tasa del impuesto

El modelo de I.V.A. adoptado en Uruguay se basa en dos alícuotas denominadas “básica” y “mínima”, situadas en la actualidad en 23% y 14% respectivamente.

Los bienes y servicios gravados con la alícuota mínima están taxativamente enunciados en la ley, los restantes, por exclusión, están gravados a la básica o se encuentran dentro de los exonerados; estos últimos también definidos por ley.

La inclusión de bienes y servicios dentro de la alícuota mínima responde a objetivos de política económica. Se aplica sobre bienes de primera necesidad, medicamentos, canasta familiar, etc., con el objetivo de no incrementar los precios de esos bienes en el consumo final o de orientar la demanda hacia determinados bienes o servicios.



Las exportaciones se consideran gravadas con “alícuota cero” dado que, en el modelo adoptado, rige el principio de imposición en el país de destino. Se reintegra el impuesto incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la producción de bienes exportados.

3.5.1.6. Regímenes Especiales

Existe un régimen de IVA en suspenso aplicado fundamentalmente a la circulación de bienes agropecuarios, que tiende a desgravar a ese sector, permitiéndole al productor solicitar la devolución del tributo asociado a sus ventas de productos en su estado natural, mientras el impuesto queda en suspenso hasta que los bienes ingresan al ciclo industrial.

También existen regímenes especiales de liquidación para bares, farmacias, supermercados y almacenes minoristas, en tanto no posean contabilidad suficiente.

3.5.1.7. Control del Impuesto

Todos los contribuyentes de tributos recaudados por la D.G.I., deben inscribirse en ésta al iniciar sus actividades gravadas.

Los sujetos pasivos de este impuesto deben emitir obligatoriamente comprobantes que respalden sus operaciones; los que tienen que cumplir requisitos formales específicos en cuanto a la inclusión de ciertos datos, ubicación y tamaño de los mismos, y cuya impresión debe ser autorizada por la D.G.I.

Los contribuyentes deben llevar en sus registros contables una cuenta especialmente identificada, en la que se acreditará el impuesto devengado en cada operación de venta o prestación de servicios y otra en la que se debitará el monto de los impuestos que surjan de las adquisiciones, importaciones o servicios recibidos. Los contribuyentes deberán discriminar en sus registraciones contables las operaciones gravadas a la tasa básica, a la mínima y las exentas.

A los efectos del cómputo del crédito fiscal por el impuesto incluido en las compras, el comprobante respectivo debe cumplir con todos los requisitos formales, debe tener discriminado el I.V.A. y contener el nombre y número de inscripción del comprador en el registro de contribuyentes de la Dirección General Impositiva.

Determinados contribuyentes que desarrollen actividades específicamente detalladas pueden documentar sus operaciones por medio de máquinas registradoras de caja autorizadas por la D.G.I., que cumplan con todas las disposiciones reglamentarias.

La Administración Tributaria efectúa cruzamientos de los datos contenidos en las declaraciones juradas del I.V.A. con datos que surgen de declaraciones juradas de otros impuestos y con datos aportados por empresas administradoras de crédito sobre las ventas de empresas afiliadas. También se efectúan periódicamente controles a partir de determinados elementos como por ejemplo el índice débito/crédito de cada rama de actividad, la información del sistema integral de control de impresión de documentación o cifras de importaciones.

3.5.1.8. Declaración Jurada y pago

El impuesto es de liquidación anual, excepto para los contribuyentes comprendidos en el Registro de la Unidad CEDE (Contralor Especial de Empresas) que lo tributan por el régimen de liquidación mensual. Se declara en forma mensual o anual según lo determine la Administración por la dimensión económica, el giro, etc. El pago, en la mayoría de los casos, es mensual siendo bimensual para los contribuyentes por servicios personales y anual para los del Impuesto a las Rentas Agropecuarias.

Para el caso de importaciones, la liquidación y pago se realiza en forma puntual para cada acto, debiéndose realizar en forma previa a la desaduanización.

3.5.2 *Impuesto de Contribución al financiamiento de la Seguridad Social (COFIS)*

Este impuesto entró en vigencia a partir del 1º de junio de 2001.

3.5.2.1. Ambito de aplicación

Es un impuesto plurifásico, es decir grava todas las etapas desde la importación o su producción local hasta la etapa previa de comercialización al consumidor final.

Grava las importaciones y las enajenaciones a cualquier título de productos industrializados realizadas a organismos estatales, a empresas y a quienes se encuentren incluidos en el hecho generador del IVA, quedando incluidas por lo tanto las donaciones.

En una primera instancia gravaba solo bienes, a partir del año 2002 se incluyeron las importaciones de agua y energía eléctrica, y las enajenaciones y prestaciones de bienes y servicios públicos de suministros de agua, servicio de telecomunicaciones y de energía eléctrica, cualquiera sea el adquirente o usuario.

3.5.2.2. Hecho Generador

Se considera configurado en el momento de la entrega del bien, prestación del servicio o de la introducción de bien (para el caso de las importaciones). Constituye de esta forma un hecho generador de carácter instantáneo que se configura cuando ocurre alguna de las situaciones previstas por la ley.

3.5.2.3. Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos del impuesto:

- Los contribuyentes de IVA y del IMESI que enajenen los bienes y presten servicios gravados por este impuesto.
- Los que introduzcan al país los bienes gravados y no se encuentren comprendidos en los puntos anteriores.

3.5.2.4. Base imponible

En el caso de entrega de bienes, la base imponible está constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa. La tasa se aplicará sobre el importe neto contratado o facturado, excluido el IVA.

En el caso de importaciones, estará dado por el valor del bien importado. En estos casos la alícuota se aplicará sobre la suma del valor en ADUANA más el arancel, incrementada en un 21,75%.

En cuanto a su liquidación, el impuesto a pagar se determinará partiendo del total del impuesto facturado deduciéndole el impuesto incluido en las compras e importaciones de los bienes destinados a integrar directa o indirectamente el costo de las operaciones gravadas.

En dicho sentido la forma de liquidación es de carácter financiero, similar a la del IVA, de deducción en base de impuesto contra impuesto.

Cuando se realicen a la vez operaciones gravadas y no gravadas, la deducción del COFIS no destinado exclusivamente a unas y otras (COFIS indirecto), se efectuará proporcionalmente al monto de las operaciones gravadas.

3.5.2.5. Tasa del impuesto

La norma legal le otorgó facultades al Poder Ejecutivo para fijar una tasa de hasta el 3%, pudiendo modificarla dentro de dicho límite. El decreto reglamentario fijó la misma en el límite máximo del 3%.

A partir del 1° de agosto de 2005 se fijó en 0% la tasa para las importaciones de agua y de energía eléctrica, y enajenaciones y prestaciones de bienes y servicios públicos, cualquiera sea el adquirente o usuario:

3.5.2.6. Control del impuesto

Los contribuyentes del impuesto deben discriminarlo obligatoriamente en las facturas.

La Dirección General Impositiva está facultada a establecer excepciones debidamente justificadas, por las características de las operaciones o por la naturaleza de los sujetos pasivos.

La falta de discriminación del impuesto, cuando corresponda, o la carencia de los requisitos formales que deban reunir los documentos emitidos, hará perder la posibilidad de deducir el crédito fiscal al adquirente, sin perjuicio de las sanciones que correspondan.

3.5.2.7. Declaración Jurada y pago

La forma de presentación de declaración jurada es anual, y los plazos para realizar los pagos son los mismos que para el Impuesto al Valor Agregado.



3.6 Impuestos Especiales sobre determinadas ventas y consumos (Alcohol, tabaco, petróleos, otros)

3.6.1 Impuesto Especifico Interno (IM.ES.I.)

Se trata de un impuesto selectivo al consumo de determinados bienes, creado en la década del 70. Con anterioridad a la creación de este impuesto el régimen de impuestos indirectos selectivos era confuso y deficiente. El sistema se componía por una serie de tributos creados en diversas épocas y modificados sucesivamente en forma inorgánica.

3.6.1.1. Ambito de aplicación

Es un impuesto de tipo monofásico que grava la primera enajenación a cualquier título de determinados bienes y su importación por no contribuyentes. Es indirecto y objetivo ya que incide sobre bienes en particular sin tener en cuenta capacidades contributivas.

3.6.1.2. Hecho Generador

Están gravadas por el impuesto las siguientes operaciones con relación a los bienes gravados:

- la primera enajenación a cualquier título que realicen los fabricantes o importadores,
- la afectación al uso propio efectuada por los importadores o fabricantes,
- la importación realizada por no contribuyentes,

El hecho gravado se considera configurado cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega del bien y con la introducción definitiva de los bienes en el mercado por no contribuyentes.

Los bienes que se gravan con el impuesto son: alcoholes potables, incluso vónicos, combustibles y otros derivados del petróleo, tabacos y cigarrillos, bebidas alcohólicas, vehículos automotores, bebidas sin alcohol, cervezas, grasas y lubricantes, cosméticos, vinos finos, motores diesel y azúcar con destino al consumo.

3.6.1.3. Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos del impuesto los fabricantes e importadores de los bienes gravados.

3.6.1.4. Base imponible

El impuesto se liquida sobre los valores reales o los valores fictos fijados por el Poder Ejecutivo.

El Poder Ejecutivo tiene la potestad de determinar fictos para que, sobre la base de ellos, se liquide el impuesto y en los hechos así lo dispuso para muchos de los bienes gravados.

Los valores fictos se fijan sobre la base de los precios de venta corrientes al consumo. Éstos se establecen semestralmente como precios básicos y son objeto de ajuste bimensual por parte de la Administración.

Las exoneraciones genéricas de impuestos están derogadas para el IMESI. Existen exoneraciones para la importación de vehículos por personal diplomático, lisiados, taxis, etc., en determinadas condiciones.

3.6.1.5. Tasa del impuesto

La ley define alícuotas distintas para cada una de las categorías de bienes gravados, autorizando al Poder Ejecutivo a fijar alícuotas diferenciales para las bebidas, cosméticos, tabacos, cigarros y cigarrillos, lubricantes y grasas lubricantes, si los hechos generadores se configuran en departamentos donde se encuentren fronteras terrestres.

Dentro de cada categoría existen tasas diferenciales por tipo de bienes.

3.6.1.6. Declaración Jurada y pago

El impuesto se declara y paga en forma mensual por todos los contribuyentes.

Los no contribuyentes deben tributar por las importaciones de bienes gravados que realicen previamente al despacho.

3.7 *Otras figuras tributarias de la imposición indirecta, en su caso.*

3.7.1 *Impuesto a la Compra de Moneda Extranjera (ICOME)*

Es un impuesto que grava la compra de moneda extranjera que realicen las personas *de* Derecho Público estatales las cuales son los contribuyentes del impuesto.

La liquidación y pago del impuesto así como la presentación de la declaración jurada es de carácter mensual siendo la tasa el 2% (dos por ciento).

Se encuentra a estudio su derogación.

3.7.2 *Fondo de Inspección Sanitaria (FIS)*

El Fondo de Inspección Sanitaria se forma de tres recursos según el detalle siguiente:

- a) Un impuesto del 1% (uno por ciento) que grava las exportaciones de carne de las especies bovina, ovina, suina, equina, de aves y de animales de caza menor en todas sus formas excepto conservadas. Los contribuyentes son los frigoríficos autorizados y el monto imponible es la contraprestación en moneda nacional del valor FOB declarado. El Banco de la República Oriental del Uruguay liquida el impuesto descontándolo del monto de la exportación.
- b) Un impuesto del 1% (uno por ciento) sobre el precio de la carne de origen vacuno y ovino con destino al consumo interno. Son contribuyentes quienes expiden la carne gravada liquidando, declarando y pagando mensualmente por los kilos vendidos.
- c) Un impuesto del 1% (uno por ciento) del valor de venta de carne bovina y suina destinada a la industria. Son contribuyentes quienes realicen la expedición de dicha carne liquidando, declarando y pagando mensualmente el impuesto aplicado a los kilos de carne gravada.

3.7.3 *Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras*

Es un impuesto que grava los ingresos brutos percibidos por las entidades públicas o privadas que desarrollen actividad aseguradora.

Son contribuyentes del impuesto el Banco de Seguros del Estado y las demás entidades aseguradoras, sus sucursales o agencias.

Constituye hecho generador del impuesto la percepción de ingresos brutos derivados de la contratación, renovación, prórroga o ampliación de seguros o reaseguros que cubran riesgos radicados en el país o que refieran a personas residentes en el país.

Las tasas varían según sean compañías nacionales o extranjeras. En general la tasa es del 5% y 7% respectivamente. Para los seguros marítimos el 2% y 4% y para los seguros de vida 0.5% y 2% respectivamente.

Los contribuyentes deben presentar declaración jurada y pagar el impuesto mensualmente.

3.7.4 Impuesto a las Ventas Forzadas

Este impuesto grava las ventas forzadas realizadas mediante remate judicial de bienes muebles o inmuebles en todo el territorio nacional. La tasa del impuesto es del 2% (dos por ciento) calculado sobre el precio obtenido en el remate.

Los rematadores intervinientes son agentes de percepción del tributo.

3.7.5 Impuesto a los ingresos de los organizadores de sorteos

La Ley 17.166 del 10/09/99 establece el marco jurídico de los concursos, sorteos o competencias que se efectúen mediante la utilización de servicios telefónicos, postales o similares, en los que la participación de los interesados se sujeta a que éstos realicen un desembolso que habilite su intervención, y en los que el ganador se determina mediante una elección aleatoria.

El hecho generador se considerará configurado cuando los usuarios domiciliados en el territorio nacional, hagan efectiva su participación a través de la utilización de los servicios telefónicos, postales o similares, independientemente del lugar de realización del sorteo, concurso o competencia.

Son contribuyentes del tributo quienes organicen los eventos.

Se designan agentes de retención a quienes presten servicios telefónicos, postales o similares para la realización de las actividades gravadas, condicionada a que exista algún tipo de acuerdo por el cual el agente de retención reciba de los apostantes, concursantes o competidores, los ingresos que correspondan al organizador del evento.

El monto imponible estará constituido por los ingresos totales que obtengan los organizadores de los eventos, excluidos el I.V.A. y este impuesto.

La alícuota del tributo es del 20%.

Los agentes de retención deben verter mensualmente las retenciones practicadas, las cuales tienen carácter definitivo. En el caso que no se hubiera designado agente de retención, los contribuyentes deberán liquidar el tributo mensualmente.

Vigencia: 11/11/99.

3.7.6 Impuesto a las Telecomunicaciones

Fue creado por la Ley No.17.453 del 28/02/02.

Se gravan las comunicaciones salientes realizadas mediante la utilización de líneas de teléfonos celulares y las realizadas desde telefonía fija a teléfonos celulares móviles. El hecho generador acaece con la realización de cada llamada.

El Decreto 70 del 28/02/02 excluye los servicios gratuitos y los servicios de tráfico de datos (mensajería e Internet)

Son contribuyentes los sujetos pasivos del IVA que presten los referidos servicios de telefonía y comunicación.

Se designan agentes de retención a las empresas prestadoras de servicios telefónicos por los servicios 0900 prestados por sujetos pasivos de IVA. Dicha retención se determina aplicando al precio del servicio excluido el IVA, la tasa del 10% y cuando los servicios 0900 estén destinados a donaciones es 0%.

El impuesto correspondiente a la utilización de líneas fijas y celulares es de base específica, la que se determina por la cantidad de minutos en el aire y varía de acuerdo al tipo de operación.

El impuesto se liquida y paga mensualmente.

3.7.7 Impuesto a las tarjetas de crédito

Fue creado por la Ley No.17.453 del 28/02/02.

Grava las tarjetas de crédito vigentes al cierre de cada mes.

Son contribuyentes las entidades emisoras de las mismas, no pudiendo trasladar el impuesto a los titulares de las tarjetas de crédito.

Su determinación es de base específica, para tarjetas de uso exclusivo en el país es de 0.03 unidades reajustables y para las restantes tarjetas es de 0.07.

Se liquida y paga mensualmente.

3.7.8 *Impuesto Específico a los Servicios de Salud (IMESSA)*

Este impuesto fue creado por la ley 17309, que entró en vigencia desde el 1° de abril de 2001.

3.7.8.1 Ambito de aplicación

Estarán gravadas las prestaciones de servicios vinculadas a la salud de los seres humanos.

No se encuentran gravadas las referidas prestaciones cuando sean insumo de otros prestadores de servicios de salud gravados.

3.7.8.2 Hecho Generador

El hecho se considerará configurado cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la prestación de los servicios gravados.

3.7.8.3 Sujetos Pasivos

La ley define que serán contribuyentes los prestadores de los servicios gravados. En particular médicos, instituciones de asistencia médica colectiva, sociedades médicas, emergencias móviles, laboratorios de análisis clínicos, etc.

También considera contribuyente al Fondo Nacional de Recursos.

3.7.8.4 Base Imponible

La materia imponible estará constituida por la contraprestación por el servicio que se brinda, y debe incluirse el monto de otros tributos que eventualmente afecten la operación.

3.7.8.5 Tasa del Impuesto

La tasa del impuesto es del 5 %.

3.7.8.6 Declaración Jurada y pago

La declaración jurada será anual.

Los prestadores unipersonales de servicios gravados pagarán el impuesto en forma bimestral.

Los restantes contribuyentes pagaran el impuesto en forma mensual.



3.8 La Seguridad Social como tributo

El Banco de Previsión Social es un organismo autónomo cuyo cometido es coordinar los servicios estatales de previsión social de la forma establecida por la Constitución y las leyes. Recauda los tributos de seguridad social para lo cual corresponde destacar de la legislación vigente las definiciones específicas que para ello existen.

3.8.1 Concepto de Tributo

Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

3.8.2 Las Contribuciones Especiales. Definición

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 del valor del inmueble beneficiado.

Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social.

3.8.3 Las Contribuciones Especiales de Seguridad Social

Concepto General

A los efectos de las contribuciones especiales de seguridad social recaudadas por el Banco de Previsión Social, constituye materia gravada todo ingreso que, en forma regular y permanente, sea en dinero o en especie, susceptible de apreciación pecuniaria, perciba el trabajador dependiente o no dependiente, en concepto de retribución y con motivo de su actividad personal, dentro del respectivo ámbito de afiliación.

Principio de Universalidad

El sistema previsional que se crea por ley se basa en el principio de universalidad y comprende en forma inmediata y obligatoria a todas las actividades amparadas por el Banco de Previsión Social.

Principio de primacía de la remuneración real

Las contribuciones especiales de seguridad social destinadas al Banco de Previsión Social se aplicarán sobre las remuneraciones realmente percibidas por los sujetos pasivos de dichos tributos, con la sola excepción de aquellos casos en los que la materia gravada y las asignaciones computables se rijan por remuneraciones fictas.

Principio de actividad. Hecho generador

Las contribuciones especiales de seguridad social destinadas al Banco de Previsión Social, se generarán por el desarrollo de actividad personal remunerada de cualquier naturaleza, comprendida en el ámbito de afiliación del citado Banco.



4 *Los tributos censales*

4.1 *Censos existentes (Inmuebles rústicos y urbanos, Actividades económicas u otros).*

En Uruguay existen dos censos que tienen utilización fiscal en los tributos administrados por la Dirección General Impositiva. A los efectos del cálculo del Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas, Núcleos Familiares y Sucesiones Indivisas se toman en consideración:

- Censo de bienes inmuebles urbanos y rurales
- Censo de vehículos automotores y medios de transporte marítimos y aéreos

Estos censos son utilizados a los efectos de la determinación del valor fiscal de estos bienes. Este impuesto se liquida anualmente, de acuerdo a la situación patrimonial de los contribuyentes al treinta y uno de diciembre de cada año.

El censo de bienes inmuebles urbanos y rurales también es utilizado a los efectos del cálculo del impuesto a las Transmisiones Patrimoniales

4.2 *Elaboración, contenido y mantenimiento de los diferentes censos.*

El censo de bienes inmuebles es elaborado y mantenido por la Dirección General del Catastro Nacional y comprende los inmuebles urbanos y rurales.

El valor de los bienes se revalúa a fin de cada año por un índice, el que varía según se trate de inmuebles rurales o urbanos y suburbanos.

En el ámbito de cada gobierno departamental, existe un censo de bienes inmuebles de su jurisdicción. Los valores que surgen del censo departamental son muy semejantes a los del censo de bienes inmuebles elaborado por la Dirección General del Catastro Nacional.

El censo de vehículos automotores y medios de transporte marítimos y aéreos es elaborado y mantenido por el Banco de Seguros del Estado.

Este censo se utiliza a los efectos del cálculo de la contribución inmobiliaria urbana y suburbana, tributo administrado y recaudado por dichas administraciones.

La contribución inmobiliaria rural es regulada por el gobierno nacional, pero su recaudación y la totalidad de su producido corresponden a los gobiernos departamentales respectivos. También se calcula en base al censo departamental.

4.3 Contribución Inmobiliaria

En el Uruguay el único tributo Censal que existe es la Contribución Inmobiliaria.

a) Naturaleza y ámbito de aplicación:

La contribución Inmobiliaria urbana es administrada y recaudada por los gobiernos departamentales.

La Contribución Inmobiliaria Rural es regulada por el gobierno nacional pero su recaudación y la totalidad de su producido corresponden a los gobiernos departamentales.

b) Hecho imponible:

Este impuesto grava la propiedad de bienes inmobiliarios.

c) Sujetos pasivos:

Los propietarios de dichos bienes.

d) Base de tributación:

Los valores que surgen del censo departamental de bienes inmuebles.

e) Rebajas y disminuciones:

La Contribución Inmobiliaria tiene distintas exoneraciones de acuerdo con las disposiciones de la Administración departamental que corresponda.

f) Tasa del impuesto:

En el caso de la Contribución Inmobiliaria urbana y suburbana las alícuotas vigentes, son algunas veces proporcionales y otras progresivas. Oscilan entre el 0,5% y el 1,5%. En la Contribución Inmobiliaria rural la alícuota es proporcional y asciende a 1,25%.

g) Cuota tributaria:

Se realiza anualmente en tres cuotas.

h) Gestión e inspección

El gobierno departamental efectúa la liquidación del tributo siendo responsabilidad del contribuyente el pago.

Su Consultor Jurídico Tributario Vía Web



5 *Papel de la Contabilidad o registros contables y de los boletos o facturas en la gestión de los diferentes impuestos*

5.1 *Registros contables y documentación en la legislación tributaria uruguaya*

Según el Código de Comercio todo comerciante está obligado a tener libros de registración de su contabilidad señalándose indispensables y obligatorios el libro Diario, el libro de Inventarios y el Copiador de Cartas.

A continuación se hace referencia a las disposiciones que sobre registros contables y documentación existen en nuestra legislación tributaria y las disposiciones reglamentarias correspondientes.

➤ **Facultades de la Administración (art. 68, Código Tributario)**

"A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones."

"B) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación."

"C) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requieran....."

➤ **Obligaciones de los Particulares (art. 70, Código Tributario)**

Lit. A) "Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores..."

Lit. C) "Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo según lo dispuesto por las normas pertinentes....."

➤ **Defraudación.** El art. 96 del Código Tributario establece que se presume la intención de defraudar cuando haya:

"E) 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."

"F) Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control."

En particular la ley y los decretos reglamentarios del IVA y de las normas formales y materiales de la documentación, establecen obligaciones vinculadas a registros contables y documentación haciendo aun más relevante la importancia de estos en las liquidaciones de impuestos

- En cuanto a la registración contable se establece en el artículo 81 del Título 10 T.O.96 :

“La reglamentación podrá imponer a los contribuyentes la utilización de libros o registros especiales o formas apropiadas de contabilización”.

Según el artículo 157 del Decreto 220/98 (IVA) los contribuyentes deberán llevar en sus registraciones contables una cuenta especialmente identificada, en la que se acreditará el impuesto devengado en cada operación de venta o prestación de servicios y otra en la que se debitará el monto de los impuestos que surjan de los documentos de adquisiciones, de importaciones y de servicios recibidos. Los contribuyentes deberán discriminar en su registración contable las operaciones gravadas por la tasa básica o mínima, y las operaciones exentas.

- En cuanto a la documentación la base legal está dada por el artículo 80 del Título 10 T.O.96 (IVA): “las operaciones gravadas deberán documentarse mediante facturas o boletas numeradas correlativamente, que deberán contener impreso el número de inscripción y demás datos para la identificación del contribuyente, los bienes entregados o servicios prestados, la fecha, importe de la operación y monto del impuesto correspondiente”. La D.G.I. está facultada a autorizar a los contribuyentes a no discriminar en la factura el monto del impuesto correspondiente.

El Poder Ejecutivo por vía reglamentaria dispuso las formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas o boletas, para un mejor control de los impuestos, básicamente están establecidas por el Decreto 597/88 en su redacción dada por el Decreto 388/92 y por diversas resoluciones.

A continuación se enuncian los artículos más significativos:

Artículo 40°.- Obligación de documentar.- Los sujetos pasivos de impuestos administrados por la Dirección General Impositiva deberán documentar todas sus operaciones relativas a la materia imponible de los impuestos que los gravan.

La Dirección General Impositiva podrá exigir que se emitan documentos y se lleven libros o registros especiales de las operaciones propias o realizadas por cuenta de terceros.

A tales fines, la Dirección General Impositiva podrá dictar normas complementarias de las establecidas en el presente capítulo.

Artículo 41°.- Formalidades, facturas o boletas.- Las referidas operaciones se documentarán en facturas, boletas, notas de débito, notas de crédito o comprobantes equivalentes, numerados correlativamente y con pie de imprenta. Los mismos deberán contener preimpreso el nombre comercial, nombre o razón social, domicilio fiscal y número de inscripción en el Registro Unico de Contribuyentes o equivalente, tipo de comprobante y destino de cada vía.

La documentación deberá extenderse como mínimo en dos vías.

El original será entregado al comprador en todos los casos, quedando una restante vía en poder del emisor, quien deberá conservarla, ordenada correlativamente, durante el período de prescripción de los tributos que graven sus operaciones.

Facúltase a la Dirección General Impositiva para disponer la emisión de una vía adicional con finalidades de control.

Los sujetos en el momento de documentar las operaciones deberán: consignar fecha de emisión, identificar y describir los bienes o servicios con indicación de las cantidades físicas, precio unitario y total con discriminación de los impuestos cuando correspondiere. No podrán efectuarse transportes de un comprobante a otro debiendo cerrarse cada uno en forma independiente. Cuando por razones fundadas el contribuyente no pueda cumplir con tal exigencia, deberá solicitar autorización expresa a la Dirección General Impositiva.

En los comprobantes que documenten operaciones con contribuyentes deberá consignarse el nombre, domicilio y número de RUC de la otra parte interviniente en la operación.

Cuando se utilicen comprobantes con las características mencionadas en el punto g) del numeral 11, para documentar operaciones al consumo final, deberá marcarse con una cruz el campo destinado a identificar este tipo de operación e inutilizarse el espacio correspondiente al número de RUC del adquirente.

Los Sujetos Pasivos del Impuesto Específico Interno (IMESI), que enajenen bienes comprendidos en los numerales 1, 4, 5, 6 y 7 del artículo 1 del Título 11 del T.O. 1996, deberán detallar además la cantidad de envases enajenados de cada marca y clase de bebidas, discriminados por capacidad.

La documentación requerida por la Dirección General Impositiva solo podrá ser utilizada dentro del término de veinticuatro meses calendario contados a partir de la fecha de emisión de la constancia, con excepción de los casos previstos en el artículo 1° del Decreto de 29 de noviembre de 2002, en que podrá determinarse una fecha de validez menor.

El *periodo de validez* de los recibos no se encuentra limitado. (Texto dado por Res. DGI 600/02 28/11/02) "En el sector inferior, al centro, se incluirá un recuadro de no menos de dos centímetros de largo

por un centímetro de ancho. donde constará la leyenda "Fecha de vencimiento" y la correspondiente fecha preimpresa". (Inciso agregado por Res DGI 600/2002 de 29/11/002)

En caso de que la actividad del contribuyente se desarrolle en distintos domicilios fiscales, la documentación que respalde las operaciones realizadas en cada uno de ellos deberá tener preimpreso exclusivamente el domicilio fiscal correspondiente.

La falta de cualquiera de los requisitos formales establecidos en el Decreto 597/988 con su redacción actual y en la Resolución 688/92, así como la omisión de la discriminación de los impuestos cuando corresponda o del nombre o del número de RUC del adquirente, no darán derecho al cómputo del crédito fiscal respectivo.

Artículo 53º.- Documentación - Responsabilidad de su emisión y obligación de exigirla.- La responsabilidad de emitir la documentación es del contribuyente y la otra parte interviniente en la operación estará obligada a exigir la documentación con los requisitos establecidos.

Ambas partes serán igualmente responsables por las infracciones originadas en la falta de emisión de la documentación, salvo en los casos expresamente exceptuados en los que el comprador no ejerza su derecho a reclamar la extensión del respectivo comprobante.

En cada oportunidad en que los Sujetos Pasivos requieran la impresión de facturas, boletas, notas de crédito, notas de débito, comprobantes equivalentes y remitos deberán solicitar previamente ante la Dirección General Impositiva, la extensión de la constancia para impresión de documentación prevista en el artículo 47 del Decreto 597/988, con su redacción actual, por cada uno de los domicilios fiscales donde dicha documentación será expedida.

La solicitud referida en el numeral anterior se presentará ante la dependencia de la Dirección General Impositiva que corresponda de acuerdo al domicilio constituido del titular. Realizados los controles pertinentes la Dirección General Impositiva otorgará una constancia numerada y válida por quince días hábiles contados a partir de la fecha de su expedición.

Las imprentas autorizadas no realizarán bajo ninguna circunstancia trabajos de impresión sin haber recibido previamente la mencionada constancia dentro del plazo de su validez y conformada por el comitente o su representante debidamente acreditado, con nombre y apellido, cédula de identidad y firma.

Deberá asimismo consignarse la fecha de recepción de ambas vías de la constancia y el acuse de recibo por parte de la imprenta en la vía que entrega al solicitante del trabajo de impresión. La vía restante deberá ser conservada por la imprenta.

Los Sujetos Pasivos deberán conservar las constancias para impresión utilizadas durante el período de prescripción de los tributos que graven sus operaciones. De la misma forma se conservarán ambas vías de las constancias no utilizadas.

Artículo 48°.- Registro de Imprentas.- La Dirección General Impositiva habilitará un registro de imprentas autorizadas a imprimir facturas, boletas, remitos, notas de débito, notas de crédito o comprobantes equivalentes, estableciendo los requisitos que deberán cumplir las empresas interesadas en inscribirse en dicho registro y permanecer en él.

Artículo 49°.- Imprentas - Conservación de constancias de impresión y datos a imprimir.- Las imprentas autorizadas efectuarán trabajos de impresión de la documentación aludida en el artículo anterior, previa entrega de la constancia mencionada en el artículo 47 conformada por el comitente o su representante debidamente acreditado, con nombre y apellido, número de documento de identidad y firma. Dichas constancias serán conservadas por las imprentas autorizadas correlacionadas con las respectivas órdenes de trabajo.

El nombre o razón social, el número de RUC o equivalente y el domicilio fiscal a consignar en la documentación a imprimir no podrán diferir de los que figuren en la constancia expedida por la Dirección General Impositiva a tales efectos.

Artículo 50°.- Imprentas - Declaraciones informativas.- Los responsables inscriptos en el Registro de Imprentas declararán mensualmente los trabajos de impresión de la documentación mencionada en el artículo 48, en las condiciones que fije la Dirección General Impositiva.

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los numerales anteriores dará lugar a la suspensión de la imprenta omisa del registro mencionado, la que quedará inhabilitada a partir de la fecha de la notificación, para efectuar impresiones de la documentación prevista en el artículo 48 del Decreto 597/988, en su redacción actual.

Las imprentas que sin estar autorizadas por la Dirección General Impositiva o cuya autorización les haya sido suspendida y confeccionen la documentación mencionada en el artículo 48 del Decreto 597/988 , en su redacción actual, incurrirán en una infracción de contravención por cada uno de los documentos que haya impreso aun cuando sean del mismo tipo.

"En la misma infracción incurrirán aquellas imprentas que confeccionen documentación en base a constancias no emitidas a su nombre." (Inciso agregado por Res DGI 600/2002 de 29/11/002)

Regímenes especiales de facturación

El inciso 3ro. del artículo 80 Título 10 T.O.96 establece que cuando el giro o naturaleza de la actividad haga imposible a juicio de la Oficina recaudadora la documentación pormenorizada, podrá aceptar o establecer formas especiales de documentación.

Artículo 44°.- Operaciones exceptuadas de documentar.- *La Dirección General Impositiva establecerá las excepciones a la obligación de documentar en función de las características de los sujetos pasivos y/o del giro que desarrollen. Asimismo, fijará anualmente el monto hasta el cual no será preceptivo extender comprobante por operaciones al contado y al por menor.*

La Dirección General Impositiva dispondrá las condiciones en que se podrá acceder a dichas excepciones, las que no serán oponibles a los compradores cuando éstos reclamen el comprobante que corresponda a la transacción operada..

Los sujetos pasivos que realicen ventas o servicios a consumidores finales, quedan exceptuados de la obligación de extender un comprobante por cada operación que no supere el monto que anualmente establece la Dirección General Impositiva. Actualmente el tope se encuentra fijado en \$ 40.(1,33"€)

Estos contribuyentes deberán extender diariamente comprobantes globales que respalden las operaciones que no fueron documentadas individualmente, conservando todas las vías de la documentación emitida.

Lo dispuesto por este numeral no es de aplicación para aquellos que utilicen máquinas registradoras de caja para documentar sus operaciones.

Artículo 54°.- Boletas de entrada.- *En los casos en que no sea preceptiva la documentación de la operación, el adquirente deberá extender una boleta de entrada que conservará con su documentación contable.*

Las referidas boletas deberán cumplir con los requisitos formales de las facturas y deberán contener el nombre, documento de identidad, domicilio y firma del vendedor y número de DICOSE si correspondiere.

Los artículos 45 y 46 reglamentan respectivamente la documentación por cintas impresas y por equipos electrónicos de facturación, puntos que se desarrollan a continuación. Para realizar estas formas de facturación no se requiere autorización especial, aunque en el caso de las máquinas registradoras se debe comunicar a la DGI los datos de la misma previo a su uso.

Facturación por equipos electrónicos

El artículo 23 de la Resolución 688/92 establece los requisitos que deben cumplir las empresas que utilicen sistemas computarizados para la emisión de la documentación.

Estas empresas utilizarán documentación que debe cumplir con todos los requisitos generales que establece la citada Resolución 688/92, salvo la posibilidad de reemplazar la mención del tipo de documento en forma preimpresa, por la impresión efectuada por el equipo computarizado. El número de vías deberá ser uniforme para cada tipo de documento. No se puede realizar transportes. La numeración preimpresa de los formularios debe ser única y consecutiva para toda la documentación.

Se debe llevar una tabla control que correlacione: cantidad y numeración de documentos emitidos en cada uno de sus tipos (incluyendo los anulados) con cantidad y numeración de formularios utilizados. La frecuencia mínima de esta tabla deberá ser mensual.

Facturación utilizando formularios preimpresos en rollos

Esta forma de facturación se encuentra regulada por la Resolución de la DGI 411/99 de 23/11/99 y de acuerdo a la misma se pueden distinguir 2 posibilidades:

- Facturación en rollos de papel continuo de largo variable
- Facturación en rollos de papel continuo de largo fijo

La facturación en rollos de papel continuo de largo variable es exclusivo para venta a consumidores finales y alcanza operaciones fiscales y no fiscales, ya que todas las operaciones que se realicen por el sistema (ej. ventas, devoluciones, arqueo, retiros de caja, cobranzas, cierres de caja, emisión de vouchers de tarjetas de crédito, etc.) deben estar definidas previamente en el sistema.

Debe imprimirse cinta de control (cinta de auditoría) que deberá ser copia fiel del original, debiendo estar preimpresa en las mismas condiciones y mantenerse por el período de prescripción de los impuestos.

Resumen diario de operaciones Se debe emitir diariamente, en cada domicilio fiscal, en una vía preimpresa, siendo un resumen consolidado del total de las operaciones realizadas, debiendo constar la mención del tipo de comprobante, el Nro. inicial y final emitidos y el importe total correspondiente.

La facturación en rollos de papel continuo de largo fijo es para venta a consumidores finales y otros contribuyentes. Deben cumplir con formalidades de Resol.688/92, excepto los requisitos de tamaño mínimo y ubicación de los datos.

Se extiende a los fabricantes de rollos el sistema aplicable a las imprentas

Facturación por máquinas registradoras de caja

Su utilización se halla regulada por la Resolución 688/92 del 16/12/92 Art. 33 a 43.

Las únicas actividades autorizadas son: farmacias, bares, heladerías, quioscos, casas de juegos electrónicos y de expedición de artículos comestibles (supermercados, provisiones, fiambrerías, carnicerías, panaderías y fábricas de pastas).

Previo a la utilización de las máquinas registradoras se debe presentar ante la oficina de la D.G.I. que corresponda según el domicilio fiscal de la empresa, la declaración jurada respectiva (Form.3/006) y la constancia expedida por la empresa vendedora (Form.3/007).

Los tickets se emiten por lo general en una sola vía, que deberán ser entregados al comprador y no podrán ser retenidos por el vendedor, salvo que el comprador solicite una boleta luego que el ticket haya sido emitido. En este caso debe anotarse en el original del comprobante (que es el que se entrega al adquirente) el número del ticket, y adjuntarse al duplicado que queda en la empresa el ticket respectivo.

En caso de roturas o desafectación de la máquina por mantenimiento se debe comunicar a la DGI en un plazo de 5 días y en caso de traslado de máquinas a otro domicilio fiscal o desafectación definitiva el plazo para la comunicación a la DGI es de 10 días.

Documentación requerida para el transporte de bienes

Artículo 55°.- Remitos.- Los remitos que utilicen los contribuyentes para acompañar el transporte de bienes, deberán contener los datos mencionados en los artículos precedentes de este decreto, excepto precios e impuestos.

Además, los emisores deberán anotar en el ejemplar que queda en su poder, el o los números de facturas que hubieran correspondido a la enajenación o a la prestación de servicios efectuada.

Los remitos deberán conservarse ordenados por numeración correlativa durante el término de prescripción de los tributos que graven al remitente.

Artículo 58°.- Obligación de acompañar la documentación.- Todo bien transportado dentro del territorio nacional, por contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, Impuesto a las Rentas Agropecuarias, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Específico Interno, o por cuenta de los mismos, deberá estar acompañado de la correspondiente factura o remito, o guía de propiedad en su caso.

Esta obligación comprende asimismo, a los contribuyentes que deban movilizar sus propios bienes.

Artículo 62°.- Remitos que acompañen bienes.- No será necesario emitir remito cuando los bienes transportados estén acompañados por la respectiva factura de venta.

Artículo 61°.- Importación - Exportación - Documentación acompañante.- Los bienes importados que sean transportados por primera vez dentro del territorio nacional y los que lo sean con destino a su exportación, se acompañarán obligatoriamente con las fotocopias del documento único de importación o la solicitud de embarque expedida por el Banco de la República Oriental del Uruguay, respectivamente.

Si fuera necesaria la realización de más de una operación de transporte para dar cumplimiento a un documento único de importación o una solicitud de embarque, en cada una de ellas los bienes deberán ser individualizados en forma fehaciente con la documentación que expida el despachante o propietario, o las autoridades aduaneras o portuarias, según corresponda.

5.2 Concepto de contabilidad suficiente

El concepto de contabilidad suficiente no está expresamente definido en nuestra legislación pero se halla vinculado estrechamente con la posibilidad de llegar a conocer la realidad comercial, económica, financiera y fiscal de un contribuyente y de obtener el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria (Artículo 66 Código Tributario).

El principio general de liquidación tributaria lo constituye la base cierta establecido en el artículo 66 del Código Tributario. De manera que deberá agotarse la posibilidad de proceder en tal sentido antes de rechazar totalmente la contabilidad y la documentación aportada por el contribuyente.

Excluidos los dos extremos, es decir, la existencia de una contabilidad perfecta y la inexistencia de contabilidad, en la realidad se presenta una gama de situaciones en las cuales el auditor fiscal deberá apreciar cuando la contabilidad es suficiente y ofrece bases para una liquidación cierta y cuando no.

La contabilidad es un sistema al cual ingresan datos sobre el patrimonio y los cambios operados en él y del cual sale información útil, entre otras cosas, para la liquidación de impuestos. La transformación de datos en información es la característica de un sistema contable que tiene tres etapas perfectamente diferenciadas: la captación de datos, el procesamiento de datos y la preparación de la información.

En todas estas etapas deben existir características que hacen a una contabilidad suficiente:

- a) Deben existir comprobantes de todas las operaciones y estos comprobantes deben cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias sobre los mismos.
- b) El procesamiento de datos debe basarse en la utilización de normas y procedimientos contables que se apliquen uniformemente en registros contables adecuados.
- c) Los informes o estados contables, que son la base de la liquidación de los impuestos deben ser verificables, confiables y sistemáticos e integrales y ciertos.

Verificables porque la información debe poder ser controlada mediante comprobaciones que la acrediten y confirmen.

Confiables y sistemáticas porque la información debe basarse en normas y procedimientos que se apliquen uniformemente.

Integrales y ciertos porque la información debe ser exhaustiva, completa y llevarnos al conocimiento seguro y claro de los acontecimientos.

De lo expuesto se deduce que la falta de certificación de libros en el Registro Público y General de Comercio no es insuficiencia.

Pueden existir desajustes, problemas formales, errores que sean razonablemente justificados por el contribuyente y que aun no siéndolo, no se consideren lo suficientemente graves como para desechar de plano toda la contabilidad de una empresa (materialidad).

El atraso en la contabilidad tampoco es insuficiencia de la misma. Se deberán tomar las precauciones del caso (inicialar borradores, confección de actas e inicialización de últimos folios utilizados, y ultima documentación utilizada).

El artículo 66 del Código Tributario más allá de su legalidad y aplicación en la práctica, es el antecedente que existe sobre disposiciones relativas a contabilidad suficiente. Este dicta bases y pautas que orientan la actuación inspectiva en las situaciones en las cuales, a juicio de la Administración, no es posible conocer de manera cierta y directa los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria.

Si no fuera posible conocer de manera cierta y directa aquellos hechos, el organismo recaudador deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación, mediante una o mas presunciones, basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador y que solo dejaran de aplicarse si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria.

Se entenderá que existe imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos previstos por la ley como generadores del tributo, en los casos de inexistencia total o parcial o de falta de exhibición de los registros contables documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestre que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad. Se consideran inexistentes los registros contables o la documentación que resulten ilegibles o ininteligibles.

6 *La tributación regional*

Comprende la tributación en el ámbito de los gobiernos municipales departamentales.

6.1 *Régimen Constitucional Vigente*

El sistema tributario departamental, actualmente vigente, tiene sus orígenes en la Constitución de 1952, apenas alterado por la Carta de 1966, la que a su vez resultó modificada por la ley constitucional promulgada el 14 de enero de 1997.

La reforma constitucional de 1952, reimplantó la autonomía en materia financiera al facultar a los Gobiernos Departamentales la potestad de creación de impuestos.

La Constitución de 1966 suplantó a los Concejos Departamentales por los Intendentes Municipales; y desde el punto de vista financiero suprimió la potestad impositiva sobre la propiedad inmueble rural, la que paso a órbita del Estado, sin perjuicio que el Gobierno local seguía conservando la administración y producto de la misma.

La reforma constitucional de 1997, señala entre las mayores novedades la acentuación del carácter localista del sistema y el reconocimiento del Congreso de Intendentes como órgano de coordinación y representación del conjunto de los Gobiernos Departamentales. En el orden financiero la reforma apuntó a ampliar la transferencia de ingresos del Presupuesto Nacional al tesoro de los gobiernos, por aplicación del principio de colaboración.



6.2 *Estructura Gobiernos Departamentales*

El sistema de gobierno de los departamentos, responden a la división político-administrativa en 19 circunscripciones territoriales denominadas Departamentos, no habiendo variado en cuanto a la vigencia del principio de separación de poderes en que se funda su organización bipartita (Intendente y Junta Departamental), agregándose eventualmente los órganos locales.

a) **Intendente**

Ejerce la representación del Gobierno Departamental y cuenta con el cúmulo de funciones ejecutivas y administrativas, promulgación y publicación de los decretos departamentales, iniciativa en la

proposición del presupuesto, creación de tributos, fijación de precios, institución de autoridades locales, etc.

b) Junta Departamental

Órgano colegiado que ejerce función legislativa y de control, cuya jurisdicción se extiende a todo el territorio. Dentro de sus funciones legislativas tiene como cometidos dictar decretos, sancionar el presupuesto y creación de los tributos.

c) Autoridades Locales

Se desempeñan de conformidad o acuerdo a las condiciones y atribuciones que les asigne la ley. Desempeña funciones exclusivamente administrativas. En lo que atañe a la materia financiera, dichos organismos pueden estar investidos de poder de administración (recaudación y fiscalización), y de gestión de recursos propios, necesarios para atender las necesidades colectivas de la localidad o la región.

6.3 Autonomía financiera

El otorgamiento de amplios poderes de ejecución de las actividad financiera, es el corolario de la autonomía funcional de los Gobiernos Departamentales. Su alcance esta graduado y supone:

a) Autonomía tributaria

- en materia de impuesto, se ciñe a ciertas fuentes.
- respecto de las tasas, tiene amplias facultades para crear las exigibles en ocasión de la ejecución de un servicio departamental.
- en cuanto a las constituciones de mejoras, se clarificó a quién correspondería su creación, atendiendo a la naturaleza nacional o departamental de la obra pública.

b) Gestión patrimonial

La administración del patrimonio departamental está alcanzada por el principio autonómico.

c) En materia presupuestal la Constitución le reconoce poder de autogestión sujeto a pautas particulares referentes a su elaboración y a ciertos principios de aplicación particulares.

- d) En cuanto al crédito público la Carta de 1966 introdujo una regulación de mayor generalidad relativa a la emisión de Deuda Pública y concertación de préstamos y empréstitos con Gobiernos o Instituciones extranjeras o nacionales.

6.4 La Potestad Tributaria Departamental

En el ejercicio del cometido hacendístico es posible comprobar la coexistencia de las distintas funciones del Estado, a saber: a) la función constituyente entre otras actividades, regulando el procedimiento de creación de tributos; b) la función legislativa, mediante el dictado de actos legislativos (nacionales o departamentales) que instituyen la creación de determinado tributo; c) la función administrativa, ejecutando los cometidos financiero (recaudación y fiscalización); y d) la función jurisdiccional, dirimiendo las controversias generadas en la aplicación de las normas.

La potestad tributaria entendida como la posibilidad jurídica del Estado para imponer prestaciones pecuniarias coactivas, con prescindencia de la voluntad del obligado está caracterizada por notas de: originalidad, irrenunciabilidad, imprescriptibilidad, legalidad, generalidad y territorialidad.

El carácter de original de la potestad tributaria departamental supone que en un mismo plano jerárquico coexisten dos órdenes generales uno nacional y otro departamental. El Gobierno Central mantiene la potestad tributaria sobre las fuentes no atribuidas a los Gobiernos Departamentales, por lo cual la ley ordinaria y los decretos departamentales tienen igualdad jerárquica.

6.5 Concepto de tributos y sus especies

El concepto o caracterización que se realiza de los tributos y sus respectivas especies en general –en el ámbito departamental-, sigue las definiciones contenidas en el Código Tributario, al no existir caracterizaciones propias más allá de la tipificación propia de la actividad de los Gobiernos Departamentales.

Es así, y sin entrar a consideraciones más específicas tenemos que son fuentes impositivas departamentales, según lo dispuesto en el art.297 de la Constitución Nacional.

“**Artículo 297.**–Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos:

- 1º) Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción, en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieron. Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural serán fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido, excepto el de los adicionales

establecidos o que se establecieren, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos. La cuantía de los impuestos adicionales nacionales, no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental.

- 2º) El impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada en las zonas urbanas y suburbanas de las ciudades, villas, pueblos y centros poblados.
- 3º) Los impuestos establecidos con destino a los Gobiernos Departamentales y los que se creen por ley en lo futuro con igual finalidad sobre fuentes no enumeradas en este artículo.
- 4º) Las contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales.
- 5º) Las tasas, tarifas y precios por utilización, aprovechamiento o beneficios obtenidos por servicios prestados por el Gobierno Departamental, y las contribuciones a cargo de las empresas concesionarias de servicios exclusivamente departamentales.
- 6º) Los impuestos a los espectáculos públicos con excepción de los establecidos por ley con destinos especiales, mientras no sean derogados, y a los vehículos de transporte.
- 7º) Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. Están exceptuados la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara.
- 8º) Los beneficios de la explotación de los juegos de azar, que les hubiere autorizado o les autorice la ley, en la forma y condiciones que ésta determine.
- 9º) Los impuestos a los juegos de carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas, con excepción de los establecidos por ley, mientras no sean derogados.
- 10) El producido de las multas:
 - a) que el Gobierno Departamental haya establecido mientras no sean derogadas, o estableciere según sus facultades;
 - b) que las leyes vigentes hayan establecido con destino a los Gobiernos Departamentales;
 - c) que se establecieran por nuevas leyes, con destino a los Gobiernos Departamentales.
- 11) Las rentas de los bienes de propiedad del Gobierno Departamental y el producto de las ventas de éstos.
- 12) Las donaciones, herencias y legados que se le hicieren y aceptare.
- 13) La cuota parte del porcentaje que, sobre el monto total de recursos del Presupuesto Nacional, fijará la Ley Presupuestal.”

6.6 Principales figuras tributarias

Se distinguen las siguientes categorías ordenadas por su naturaleza:

- Ingresos tributarios (impuestos, tasas y contribuciones)

- Ingresos dominiales (precios y rentas)
- Ingresos por sanciones (multas)
- Ingresos provenientes del crédito público
- Ingresos especiales de derecho público (transferencias presupuestales)
- Ingresos por transferencias gratuitas del sector privado

El régimen vigente distribuye los poderes de imposición de acuerdo al sistema descrito, pero matizando su alcance: en algunos casos la fuente se asigna en forma exclusiva (así, en materia de impuestos a los vehículos automotores), en otras sujeta a ciertas limitaciones que puede imponer el legislador (como la exclusión de algunos tipos de publicidad).

Con las salvedades expuestas, son fuentes impositivas:

- Los impuestos sobre la propiedad territorial urbana y rural, y los impuestos a los baldíos y a la edificación inapropiada.
- Los impuestos a los espectáculos públicos, con excepción de los que ya estuvieren establecidos por la ley con destinos especiales, y mientras no fueran derogados.
- Los impuestos a los vehículos de transporte.
- Los impuestos a la propaganda y avisos de todo tipo, con las excepciones que enumera el propio texto y las que establezca el Poder Legislativo.
- Los impuestos a las carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas, con excepción de los establecidos por ley mientras no fueren derogados.

Se observa en dicha categorización que el constituyente ha conformado las fuentes de imposición tomando en cuenta dos tipos de vinculación económica: a) la propiedad o posesión de los bienes en los casos de los inmuebles; b) la actividad desarrollada, en las restantes hipótesis.

Estos tributos los establecen los Gobiernos Departamentales y sus rentas constituyen recursos propios. La enumeración, aunque taxativa, puede ser ampliada por la ley nacional, mediante la extensión de la esfera de aplicación de los tributos departamentales, o el aumento del número de sus fuentes.

Pero, además, también son de naturaleza impositiva, aunque ajenos a la potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales: a) los impuestos establecidos por el Estado destinados a ellos, y los que con el mismo fin se establezcan en el futuro sobre fuentes no enumeradas por la disposición; y b) los impuestos sobre los inmuebles rurales, que aunque su recaudación y producto corresponden a los departamentos, deben ser creados por el Poder Legislativo

6.6.1 Propiedad urbana y suburbana

Con respecto al impuesto a la propiedad inmobiliaria, el num.1º del art. 297 de la Constitución establece:

“Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción, en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieren. Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural serán fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieren, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos. La cuantía de los impuestos adicionales nacionales, no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental.”

Por lo tanto el Gobierno Departamental puede establecer discrecionalmente los impuestos a la propiedad urbana y suburbana, pero la imposición a la propiedad rural permanece en la órbita del Poder Legislativo, aún cuando la administración corresponda a los Gobiernos Departamentales.

El fenómeno económico tenido en cuenta es la propiedad o tenencia de bienes inmuebles sitios en la jurisdicción; se trata por lo tanto, de una potestad que recae sobre esta expresión de riqueza y constituirá justamente el hecho generador la posesión de dichos bienes.

En lo que respecta a las bases para la medición del monto imponible (cifra sobre la que se aplican las alícuotas) el principio general es que lo constituye el aforo, el cual será practicado por la Dirección General de Catastro o por los propios Gobiernos Departamentales. Actualmente ha ganado terreno la posición de que la base de cálculo de la materia imponible, o aforo, debe ser confeccionada por los propios Gobiernos Departamentales.

6.6.2 Propiedad rural

La potestad tributaria en estas propiedades reside en el Poder Legislativo según lo dispone el art.297 de la Constitución Nacional.

A este respecto el art.3º del Código Rural define la propiedad rural como:

“...la consistente en bienes raíces, muebles o semovientes, existentes o radicados en estancias, chacras, quintas, granjas y parques, establecidos fuera de los arrabales de los pueblos”.

La delimitación de las zonas urbanas y suburbanas de los centros poblados es facultativa del Legislador Departamental, quedando definidas, residualmente, las zonas rurales.

Por tanto, resulta evidente, que por la vía de la ampliación de la zona suburbana, el legislador Departamental puede distorsionar el alcance de la disposición constitucional y gravar inmuebles definitivamente rurales si hacen uso abusivo de su potestad y si prescinden de los parámetros técnicos correspondientes.

Los criterios de valuación de este impuesto serán fijados por el Legislador Nacional.

La facultad de administración (recaudación y fiscalización) corresponde a los Gobiernos Departamentales, de lo que se infiere que está dentro de su competencia obtener el producido del gravamen, como asimismo, la de establecer los plazos para su recaudación, el procedimiento de recaudación, bonificación por pago en plazo, requerir anticipos y, convenir facilidades, etc.

6.6.3 Impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada

Es recogido en el num.2º del art.297 de la Constitución Nacional.

La condición de **baldíos** será calificada de conformidad a los diferentes criterios sustentados por los Gobiernos Departamentales que pueden abarcar algunas de las siguientes hipótesis:

- el terreno será considerado baldío hasta que se obtenga la habilitación de obra correspondiente
- se puede suspender el pago del impuesto hasta que se obtenga la habilitación de obra definitiva
- se puede reducir el impuesto hasta en un 50% durante la realización de la obra.

El monto imponible está dado por el aforo inmobiliario sobre el que se aplica la alícuota.

En lo que respecta al impuesto sobre la **edificación inapropiada**, el hecho generador está definido como toda aquella construcción que no se ajuste a las normas municipales vigentes en la materia.

El cálculo de la prestación se relaciona con la base de imposición. El sistema más difundido es que el impuesto recaiga sobre el aforo de la propiedad y que se cuantifique por aplicación de una alícuota que es variable en los distintos Gobiernos Departamentales.

6.6.4 Impuesto a los espectáculos públicos

La tercera de las fuentes de imposición asignada a los Gobiernos Departamentales, es esta que luce consignada en el num.6º del art.297 de la Carta Magna. En dicho cuerpo normativo se reconoce la concurrencia provisoria con los tributos nacionales establecidos por el Estado con destinos especiales, mientras no sean derogados.

El hecho generador de este impuesto estaría caracterizado en forma general como “aquello que se ofrece a la vista o a la contemplación intelectual y es capaz de atraer la atención y mover el ánimo infundiéndole deleite, asombro, dolor y otros afectos más o menos vivos o nobles.”

Por tanto se trata de una actividad ejecutada por terceros, ante un público que tiene una actividad pasiva por cuanto es el receptor visual o auditivo del servicio que se le ofrece. Cuando exista una participación activa de parte del asistente estaríamos ante la potestad impositiva del Estado, persona mayor, que sería pasible de IVA y no existiría la facultad impositiva de los Gobiernos Departamentales.

El impuesto puede ser visto como un gravamen al volumen de los negocios (recayendo la alícuota sobre las entradas brutas del empresario), o bien como un impuesto especial por la expedición del permiso.

6.6.5 Impuesto a los vehículos

El hecho generador del impuesto se integra con dos elementos: a) en su aspecto material, la circulación del vehículo en el territorio departamental, y b) en su aspecto objetivo, la relación dominial de su titular, a quién se imputa la realización del presupuesto.

6.6.6 Impuesto a la Publicidad

La publicidad gravada es la que se realiza dentro de los límites del Departamento, y puede ser captada auditiva y visualmente, aprovechándose del espacio público.

Se debe de entender por publicidad, diferenciándose del concepto de propaganda, como aquella destinada a constituir una mera noticia, señal o advertencia desprovista del objetivo de conquistar adeptos o consumidores.

Se ha sustraído de la imposición comunal, por la Carta Magna, aquella publicidad que es realizada través de los medios de comunicación masivos(prensa radial, escrita o televisiva), o la referida a ciertas actividades concretas(propaganda política, religiosa, cultural, deportiva o gremial).

El sujeto pasivo es el avisador es el avisador, en ausencia de otras normas sobre publicidad.

6.6.7 Tasas, contribuciones y transferencias del estado

➤ Las Tasas

Las Tasas han sido reconocidas tradicionalmente como recursos propios de los gobiernos locales.

Pueden ser creados por los Gobiernos Departamentales en la medida que son derivados de la utilización de los servicios administrativos correspondientes a la materia municipal.

➤ **Contribuciones de Mejoras**

Son una prestación pecuniaria que un ente estatal exige imperativamente por la valorización experimentada en bienes inmuebles con motivo de la ejecución de obras públicas.

Podría definirse también como el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular, proporcionado al contribuyente por la realización de una obra pública y cuyo producto se destina a cubrir el costo de la misma.

6.7 Formas de integración de la tributación nacional y regional: impuestos cedidos en su totalidad; participación en los Entes Regionales en determinados porcentajes; otras formas de integración.

6.7.1 Impuestos Nacionales destinados a los Departamentos

La Constitución faculta al legislador a crear impuestos nacionales sobre fuentes ajenas a la tributación departamental, como subvención. Pueden consistir, indistintamente, en gravámenes que recaigan sobre hechos generadores absolutamente ajenos al poder de imposición de las Juntas, como la enajenación de bienes de cualquier tipo o especie (como ocurre con el Impuesto a los Remates), o sobre otros que comprendidos en principio en sus fuentes propias, hayan sido extraídos de ellas por disposición constitucional o legal (puede crearse, por ejemplo, un impuesto a la propaganda sobre las materias expresamente transferidas al Estado).

La norma alude a “los impuestos establecidos con destino a Gobiernos Departamentales y a los que se creen por ley en el futuro con igual finalidad, sobre fuentes no enumeradas en este artículo”.

Aunque una interpretación rigurosa puede inducir a estimar que la potestad del legislador nacional se restringe a crear el tributo y asignar su producto a las comunas, permaneciendo su administración en la esfera estatal, la práctica indica que, en los casos en que han sido establecidos, los impuestos son gestionados por los municipios, que asumen de ese modo la condición de sujetos activos de las relaciones jurídicas derivadas, y se convierten en tributos departamentales, al tenor de lo dispuesto en el Código Tributario.

6.7.2 Transferencias de Ingresos Tributarios

La segunda modalidad es la transferencia de una alícuota de los tributos nacionales. Soluciones de esta índole han sido aplicadas con anterioridad a la autorización constitucional, teniendo en cuenta que el producto de muchos de los gravámenes generales es el resultado de su recaudación en los departamentos, lo que legitima la redistribución.

El impuesto Especifico Interno (IMESI), que entre otros bienes grava a los combustibles, asigna un 3.75% del que recae sobre la nafta, un 10% del aplicado sobre el gas - oíl; y un 5% sobre el generado por la enajenación de tabacos, cigarros y cigarrillos (T.O. 1996, Lit. 11, art. 1º, núm. 9º y 14, y art. 16, Lit. B y F).



7 La financiación de los Municipios - Principales figuras tributarias

7.1 Régimen Vigente

En nuestro ordenamiento vigente existe a partir de la reforma constitucional de 1996, la distinción entre la materia departamental y la municipal, la cuál luce contenida en los incisos segundo, tercero y cuarto del art 262, el cual dispone:

“Podrá haber una autoridad local en toda población que tenga las condiciones mínimas que fijará la ley. También podrá haberla, una o más, en la planta urbana de las capitales departamentales, si así lo dispone la Junta Departamental a iniciativa del Intendente.”

“La ley establecerá la materia departamental y la municipal, de modo de delimitar los cometidos respectivos de las autoridades departamentales y locales, así como los poderes jurídicos de los órganos, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 273 y 275.”

“El Intendente, con acuerdo de la Junta Departamental, podrá delegar en las autoridades locales la ejecución de determinados cometidos, en sus respectivas circunscripciones territoriales.”

De una interpretación armónica de esta y las demás modificaciones introducidas por la reforma constitucional de 1996 se puede concluir, en lo que respecta a las autoridades locales que:

- Podrá haber autoridades locales”en toda población que tenga las condiciones mínimas que fijará la ley”, así como una o más en la planta urbana de la capital departamental(inc2º art.262, num 9 art.273).
- Las autoridades locales pueden ser unipersonales o pluripersonales, siendo la ley la que establecerá el número, integración y la calidad que deben de reunir sus titulares(art.287 de la Constitución)
- La Ley determinará las condiciones para la creación de las mismas y sus atribuciones(num 5º,9º art 273, num 8º art. 275 y art 288 de la Constitución Nacional).
- A iniciativa del Gobierno Departamental, y por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara, la ley podrá ampliar las facultades de las Juntas Locales (art. 288).
- La ley establecerá la materia departamental y la municipal (art 262).

7.2. Materia Departamental y Municipal.

Corresponde a la materia departamental, todos los asuntos relativos al Gobierno y Administración de los Departamentos, con excepción de los servicios de seguridad pública y los que la Constitución encomienda al Gobierno Nacional. En general integran la materia departamental aquellos asuntos en los que existe un interés departamental sin perjuicio de que puede darse un interés concurrente entre lo nacional, y lo departamental, en cuyo caso la materia será compartida entre el Gobierno Departamental y el Nacional.

Con el mismo criterio, corresponde a la materia municipal todo aquel asunto de predominante interés local, frente al interés departamental o nacional. Cuando en el año 1993 se decidió distinguir estas dos materias, por parte del constituyente, se expresó que la materia municipal se correspondía con lo que en Derecho Comparado se denomina Ayuntamiento o Alcaldía.

7.3 Poderes Jurídicos de las Autoridades Locales.

De conformidad con lo establecido en los arts. 273 y 275 de la Constitución Nacional, hasta tanto no se establezcan sus cometidos por ley su situación jurídico administrativa será la que se pasa a reseñar:

- No poseen función legislativa.
- No pueden aprobar el presupuesto del Gobierno Departamental, ni los recursos para cubrir sueldos, gastos e inversiones, ya que para ello el órgano competente es la Junta Departamental.
- No pueden otorgar concesiones, ni disponer expropiaciones.
- No pueden designar o destituir a sus miembros.
- Las Cartas Orgánicas de de 1919 y 1935 le atribuían a entidades jurídicas similares llamadas Juntas Locales la función administrativa y ejecutiva en lo local(art.274 Constitución).
- El art 276 de la Constitución establece que puede otorgársele la representación de la localidad en sus relaciones con otros órganos estatales y departamentales.

Existe un proyecto de ley que se encuentra a estudio de la Cámara de Representantes para justamente regular los cometidos de los Municipios, de acuerdo a las reformas introducidas en la Constitución Nacional en el año 1996.

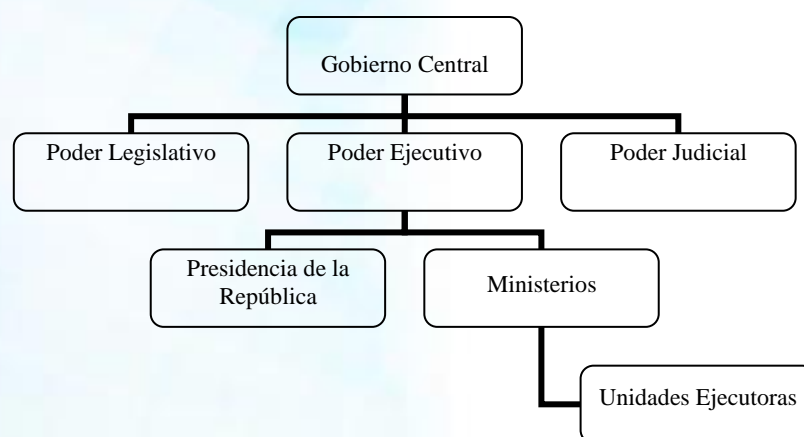
Por dicho proyecto se le otorgarían un conjunto de poderes jurídicos, que lucen en la Ley Orgánica del Gobierno y la Administración de los Departamentos de 1935 como atribuidos a las Juntas Locales, y que son a saber :

- Preparar su proyecto de presupuesto.
- Vigilar la percepción de rentas departamentales dentro de su jurisdicción.
- Percibir y administrar, con la intervención de la Contaduría General Departamental, los recursos que se le adjudiquen.
- Imponer multas por infracción de los decretos departamentales.

8 Organización y funciones de la Administración Tributaria Central

Como primera aproximación al análisis de la organización y funciones de la Dirección General Impositiva, en el contexto de la Administración Tributaria Uruguaya, es conveniente precisar que la administración y recaudación de los tributos de carácter nacional y al comercio exterior está distribuida en tres organismos, dos dependientes del poder central, Dirección General Impositiva y Dirección Nacional de Aduanas, y uno desconcentrado, el Banco de Previsión Social que cuenta con patrimonio propio y autonomía de gestión de sus recursos.

La estructura orgánica del Gobierno Central es la siguiente:



8.1 Ministerio responsable- Organigrama

Los Ministerios dependientes del Poder Ejecutivo son:

- Interior
- Relaciones Exteriores
- Economía y Finanzas
- Defensa
- Educación y Cultura
- Transporte y Obras Públicas
- Industria, Energía y Minería
- Trabajo y Seguridad Social
- Salud Pública
- Ganadería, Agricultura y Pesca
- Turismo y Deporte
- Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente



- Desarrollo Social

El **Ministerio de Economía y Finanzas** está conformado por las siguientes Unidades Ejecutoras:

- Dirección General de Secretaría del M.E.F.
- Secretaría Administrativa del Grupo Mercado Común
- Contaduría General de la Nación
- Auditoría Interna de la Nación
- Tesorería General de la Nación
- Dirección General Impositiva
- Dirección Nacional de Aduanas
- Dirección Nacional de Loterías y Quinielas
- Dirección Nacional de Catastro
- Secretaría Administrativa del Grupo Mercado Común
- Dirección General de Casinos
- Dirección General de Comercio
- Área Defensa al Consumidor



La Dirección General Impositiva, Unidad Ejecutora del Ministerio de Economía y Finanzas, es el principal organismo de administración y recaudación de los tributos nacionales.

8.2 Centros Directivos: sus competencias - Organigrama

En el marco del proyecto de modernización del Estado, la Dirección General Impositiva procedió a una reformulación de su estructura organizativa y redefinición de su misión, objetivos estratégicos y cometidos. El Poder Ejecutivo aprobó a través de los Decretos 217/97 y 204/99, en base a un enfoque de dirección estratégica, definió una estructura acorde a una organización para el cumplimiento de sus cometidos. Dicha estructura fue complementada con disposiciones contenidas en el decreto 166/05 del 30 de mayo de 2005 y la ley 17930 de Presupuesto Nacional correspondiente al período 2005-2009 del 19 de diciembre del mismo año.

La misma tiene por **misión** asegurar la recaudación y el control de los recursos del Estado, provenientes del sistema tributario interno y la aplicación eficaz de las normas que lo sustentan, brindando un buen servicio a la sociedad y actuando de modo de garantizar el más alto grado de confianza pública en su integridad, eficiencia e imparcialidad.

Los **objetivos estratégicos** apuntan a incrementar y estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, priorizando la asistencia y el control y fortaleciendo el compromiso funcional, institucional y social con la misión asignada.

Se establecen cometidos sustantivos y de apoyo a éstos, estableciendo en forma taxativa aquellos cuya actividad prestacional se radica fuera del ámbito de la Administración.

1. Cometidos sustantivos

- ⊗ Dirigir, planear, coordinar, supervisar, controlar, evaluar y ejecutar en todo sus aspectos, las actividades relacionadas con el cumplimiento de las normas que establezcan y regulen los impuestos que son de su competencia.
- ⊗ Programar y realizar los actos necesarios para que el régimen tributario se cumpla en forma correcta, oportuna y eficaz e imponer las sanciones que correspondan. Prevenir, investigar y reprimir la defraudación fiscal.
- ⊗ Liquidar y recaudar los impuestos y demás gravámenes que estén a su cargo, facilitando a los contribuyentes y responsables el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- ⊗ Promover las modificaciones necesarias para el perfeccionamiento de la legislación, participando en los proyectos de ley, decretos o acuerdos internacionales que contemplen aspectos tributarios.

2. Cometidos de apoyo a los sustantivos

- ⊗ Dirigir, planear, coordinar, supervisar, controlar, evaluar y ejecutar las actividades relacionadas con la gestión de sistemas informáticos, participando en la planificación, definición de políticas y normas de utilización de la información y en el desarrollo de sistemas de la entidad.
- ⊗ Dirigir, planear, coordinar, supervisar, controlar, evaluar y ejecutar las actividades de la administración de personal y su capacitación, de los servicios administrativos, de los recursos financieros y de los bienes patrimoniales de la entidad.

3. Cometidos sustantivos con actividad prestacional fuera del ámbito de la Administración Central

- ⊗ Efectuar la recaudación de tributos y sanciones de competencia de la entidad, así como las actividades relacionadas con la misma.

4. Cometidos no sustantivos con actividad prestacional fuera del ámbito de la Administración Central

- ⊗ Efectuar los servicios de imprenta, notificaciones y mantenimiento necesarios para la entidad.

La **estructura organizativa** definida en los decretos antes mencionados, recordemos que se encuentra orientada al cumplimiento de sus cometidos, basada en los principios sustentados en la modernización del Estado, o sea, una Administración Tributaria en donde se jerarquice la función pública, se fortalezca la gestión con una mejora en la calidad de los servicios ofrecidos y una mejora en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía. Se trata de una organización orientada al servicio del cliente.

Se destaca la separación del nivel normativo (centralizado) del operativo (descentralizado).

El primero viabiliza el desarrollo de las funciones operativas a través del establecimiento de sistemas y procedimientos de trabajo que aseguren una mayor eficacia de esas a fin del logro de los objetivos establecidos.

El nivel operativo se refiere básicamente al desarrollo de las actividades relativas a la recaudación, fiscalización y cobro coactivo de los impuestos.

Se crearon áreas operativas para el fortalecimiento de la relación Fisco-contribuyente.

Se institucionalizaron las funciones de planificación estratégica, operativa y control de gestión.

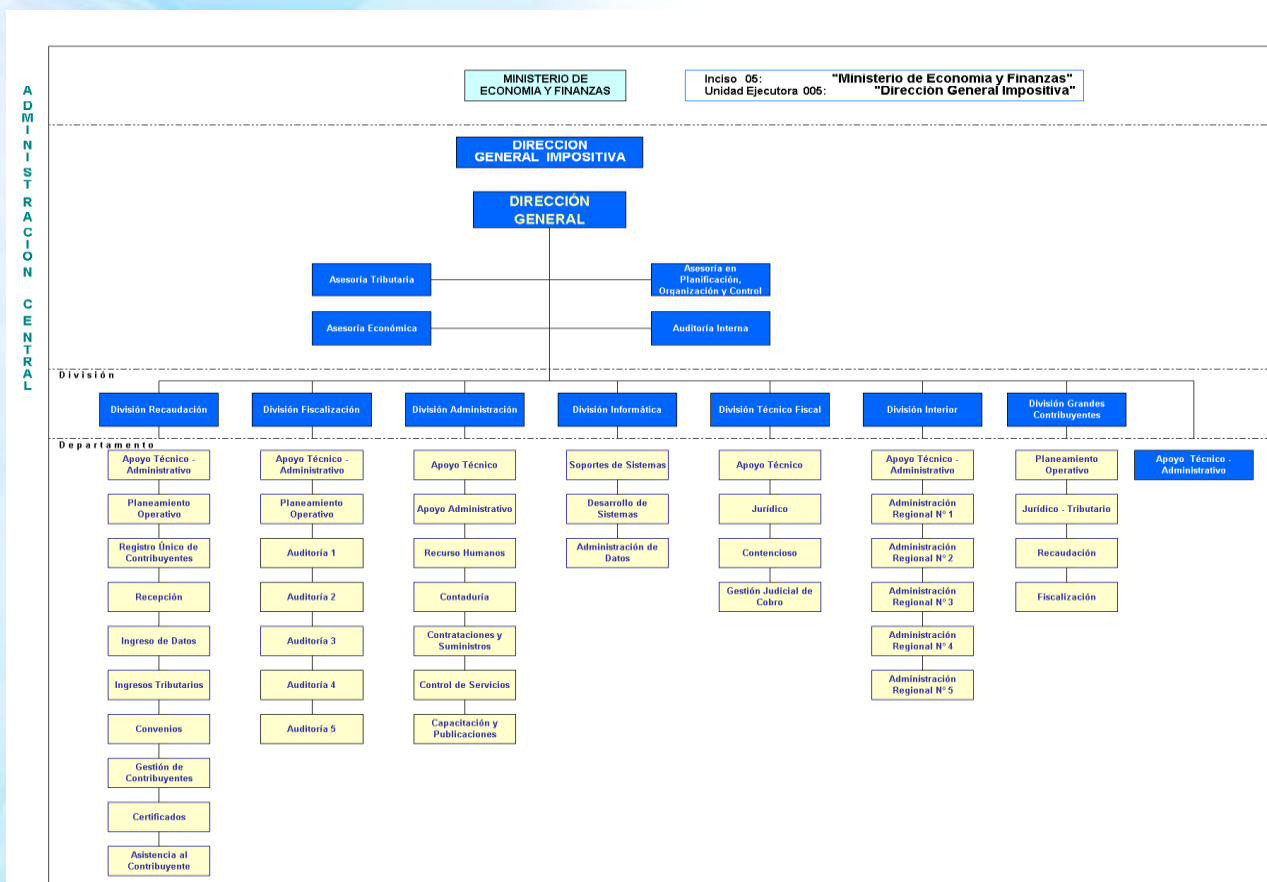
Se procuró racionalizar el uso de los recursos humanos.

Se estableció una estructura jerárquica de primer nivel con las siguientes características:

- Una Dirección General, integrada por el Director General de Rentas, y la Subdirección General como la jerarquía máxima de la organización.
- Tres Asesorías de la Dirección General en materia de:
 - normas tributarias (Asesoría Tributaria)
 - estudios económicos y estadísticos (Asesoría Económica)
 - planificación, organización y control (APOC)
- Siete Divisiones a cargo de los respectivos directores con competencias en distintas áreas:
 - Cuatro sustantivas: **Recaudación, Fiscalización, Grandes Contribuyentes y Técnico Fiscal**
 - Una territorial: **Interior**
 - Dos de apoyo: **Informática y Administración**

Dentro de cada área se reconocen dos niveles de jerarquía funcional: departamentos y secciones.





Las **funciones** asignadas a las unidades de primer nivel organizacional son las siguientes:

Dirección General:

Está integrada por el Director General y el Sub Director General y sus funciones son:

- Dirigir, planear, coordinar, supervisar, controlar y evaluar, en todos sus aspectos, las actividades relacionadas con el cumplimiento de los cometidos de competencia de la Unidad Ejecutora.
- Aprobar el plan estratégico global de la entidad, evaluar sus resultados y promover los ajustes necesarios.
- Asesorar al Jerarca sobre el alcance e interpretación de las normas tributarias vigentes, promoviendo las modificaciones necesarias para el perfeccionamiento de las mismas.
- Dictar las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, intimen la constitución de garantía o decidan la iniciación de acciones judiciales y delegar los cometidos que le autorice la ley en las Divisiones Recaudación, Fiscalización, Grandes Contribuyentes y Técnico Fiscal.
- Delegar a cada División sus atribuciones conforme a los lineamientos generales establecidos en este decreto.

Asesoría Tributaria :

- Preparar y revisar los proyectos de ley, decretos, resoluciones e instrucciones que se propongan en materia tributaria.
- Producir informes y recomendaciones para la definición de nuevas normas y obligaciones, tanto de los contribuyentes como de la Administración.
- Estudiar los convenios internacionales en materia tributaria, coordinar su discusión y propender por su adecuada implantación y cumplimiento.
- Realizar el análisis comparativo de los diversos sistemas tributarios vigentes y estudiar su incidencia en el actual proceso de integración nacional.
- Sistematizar y mantener actualizado el archivo de antecedentes técnicos en materia tributaria nacional e internacional de la Dirección General.

Asesoría Económica :

- Estudiar y evaluar los efectos económicos del sistema tributario y de las reformas que se le propongan.
- Realizar estudios sobre la política económica, su incidencia en materia tributaria, y efectuar las propuestas de modificación pertinentes para el perfeccionamiento del sistema.
- Establecer el plan anual de recaudación de los distintos impuestos, efectuando su seguimiento y analizando los desvíos de las estimaciones.
- Recopilar, seleccionar, analizar y difundir las estadísticas relacionadas con la gestión tributaria.
- Realizar estudios y establecer indicadores del comportamiento económico tributario por sectores de actividad que sirvan para orientar programas de fiscalización y control.

Asesoría en Planificación Organización y Control :

- Coordinar con las diferentes áreas la formulación del plan estratégico del organismo y asesorar en la confección de los planes operativos respectivos.
- Analizar la incidencia en la Administración de las modificaciones propuestas a las Normas Tributarias.
- Diseñar índices e indicadores de gestión para evaluar el cumplimiento de las funciones y metas establecidas en las diferentes áreas y proponer los correctivos.
- Definir y administrar los sistemas de información necesarios para el control y la evaluación de la gestión.
- Evaluar los resultados del plan estratégico y proponer los ajustes necesarios para el logro de los objetivos fijados, en coordinación con las diferentes áreas del organismo.
- Establecer la metodología y coordinar la elaboración e implementación de los manuales y procedimientos definidos por las áreas responsables.
- Coordinar con la División Interior propuestas de proyectos para el desarrollo de las Administraciones Regionales.

- Coordinar el desarrollo de las políticas de capacitación que establezca la Dirección.

Auditoría Interna

- Controlar la correcta aplicación de los procedimientos, controles y otros aspectos administrativos, realizando a los efectos las auditorías o revisiones que considere necesarias.
- Controlar de forma sistemática y permanente el cumplimiento del régimen de incompatibilidades y dedicación exclusiva por parte de los funcionarios de la Dirección General Impositiva.
- Investigar previa resolución fundada del Director General, las presuntas implicancias y violaciones al régimen de exclusividad e incompatibilidades en las que incurran los funcionarios, y si correspondiere, aconsejar la aplicación de sanciones una vez sustanciadas las actuaciones con las garantías del debido proceso.
- Investigar y detectar la participación de funcionarios, sujetos pasivos de tributos administrados por la Dirección General Impositiva o terceros incurso en actos irregulares o ilícitos derivados de la participación de funcionarios y proponer acciones a emprender.
- Instruir los sumarios e investigaciones administrativas de acuerdo a lo dispuesto por la Sección III del Decreto N° 500/991, de 27 de setiembre de 1991, cuando el Director General así lo resuelva.
- Controlar que los funcionarios presenten las declaraciones previstas en el artículo 19° del Decreto N° 166/005 de 30 de mayo de 2005.

De lo actuado en cumplimiento de los literales b), c), d) y e) también dará cuenta mediante informe al Ministerio de Economía y Finanzas.

División Recaudación

- Dirigir, planear, coordinar, controlar, ejecutar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión técnica de los procesos de recaudación de los tributos administrados.
- Promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, prestando asistencia al contribuyente y facilitando los medios para efectuar pagos y presentar declaraciones juradas.
- Velar por el efectivo recaudo y cobro de los tributos y demás gravámenes, ejerciendo el control sobre los servicios de cobranza contratados con terceros.
- Definir, controlar y evaluar los programas de actividades para la gestión de recaudación y atención de los contribuyentes y establecer los manuales, procedimientos y herramientas necesarias para el desarrollo de las actividades de recaudación, en coordinación con la Asesoría en Planificación, Organización y Control.
- Impartir instrucciones a las Administraciones Regionales, en materia de planes, programas y procedimientos vinculados al área de recaudación, en coordinación y a través de la División Interior. Evaluar sus resultados.

- Ejercer el control de los contribuyentes omisos y morosos e iniciar las actuaciones administrativas de cobro pertinentes. Realizar los actos administrativos necesarios para suscribir acuerdos y demás facilidades de pago.
- Mantener actualizada y depurada la cuenta corriente de los contribuyentes, otorgando las certificaciones en la materia de su competencia. Efectuar, coordinar y controlar la devolución, compensación e imputación de saldos a favor o de pagos no debidos.
- Disponer la compilación, actualización y -en su caso- publicación de las normas jurídicas, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria.

División Fiscalización

- Dirigir, planear, coordinar, controlar, ejecutar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión técnica de los procesos de fiscalización de los tributos administrados.
- Promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aumentando la productividad de la fuerza fiscalizadora y el riesgo de inspección.
- Definir y evaluar los planes operativos y establecer los manuales, procedimientos y herramientas necesarias para el desarrollo de las actividades técnicas de fiscalización, en coordinación con la Asesoría en Planificación, Organización y Control.
- Seleccionar los contribuyentes a fiscalizar por parte de las diferentes Administraciones Regionales, impartiendo instrucciones en materia de planes y procedimientos vinculados a la función de fiscalización, en coordinación y a través de la División Interior. Evaluar sus resultados.

División Administración

- Dirigir, planear, coordinar, supervisar, desarrollar y evaluar las actividades de la administración y capacitación de personal, de los servicios administrativos, de los recursos financieros y de los bienes patrimoniales de la entidad.
- Desarrollar las políticas que se establezcan sobre selección, promoción, capacitación y bienestar de los funcionarios.
- Coordinar la elaboración del presupuesto y supervisar su ejecución. Mantener actualizados y controlados los registros contables, de conformidad con las disposiciones vigentes.
- Suministrar los bienes, materiales y servicios necesarios para el funcionamiento de la entidad, supervisando los procesos de contratación y adquisición y cumplimiento de los contratos celebrados.
- Realizar la liquidación de las retribuciones personales y todas las actividades inherentes a las mismas.
- Garantizar la distribución oportuna de los recursos financieros. Realizar el pago de los compromisos concertados por el organismo.

División Informática

- Dirigir, planear, coordinar, supervisar, ejecutar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión de los sistemas informáticos.
- Planificar, dirigir, coordinar y controlar las actividades relacionadas con la evaluación, selección, adquisición, contratación, operación, mantenimiento y protección de instalaciones, equipos de computación y software.
- Participar en la planificación, definición de políticas y normas de utilización de la información y de seguridad de los sistemas.
- Analizar, diseñar, desarrollar, documentar e implantar, en coordinación con las otras divisiones, los sistemas informáticos necesarios.
- Coordinar, efectuar y controlar las labores de procesamiento de información. Prestar servicio a los usuarios, en materia de funcionamiento de hardware y software.
- Diseñar, aplicar, coordinar y controlar los procesos de flujo e intercambio de información con organismos externos a la organización

División Técnico Fiscal

- Dirigir, planear, coordinar, controlar, ejecutar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión jurídico-tributaria del organismo.
- Actuar como autoridad doctrinaria en materia tributaria en la competencia del organismo y asesorar en materia jurídica, tributaria, administrativa y notarial. Otorgar certificaciones generales en la materia de su competencia.
- Representar a la entidad en los procesos que se sustancien ante las autoridades jurisdiccionales. Ejercer su contralor y seguimiento.
- Efectuar las investigaciones administrativas y actuaciones sumariales que correspondan.
- Establecer y ejecutar los programas para el cobro coactivo, en coordinación con las divisiones Fiscalización, Recaudación y Grandes Contribuyentes. Controlar su ejecución y evaluar sus resultados.
- Impartir instrucciones a las Administraciones Regionales, a efectos de colaboración en procedimientos vinculados a la gestión judicial, en coordinación y a través de la División Interior. Supervisar y evaluar sus resultados.

División Interior

- Organizar, dirigir, coordinar y ejecutar las funciones propias de las dependencias, conforme a los programas, manuales, normas e instrucciones emanadas de las distintas áreas funcionales.

- Supervisar y controlar la ejecución de los planes y programas de recaudación y fiscalización de los tributos administrados, de acuerdo a las pautas establecidas en los planes operativos definidos por cada área funcional.
- Evaluar los resultados de los planes y programas desarrollados en las Administraciones Regionales y formular las recomendaciones pertinentes. Elevar los resultados y conclusiones a las respectivas áreas responsables de la planificación operativa.
- Proponer anteproyectos para el mejor desempeño de las dependencias y funcionarios del interior del país, considerando su problemática y ubicación, procurando incrementar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes de la región.
- Administrar los recursos materiales y humanos a su cargo de acuerdo a las pautas establecidas por la División Administración.
- Colaborar con la División Técnico Fiscal en los procesos entablados en materia tributaria o administrativa y procedimientos vinculados al cobro coactivo de impuestos, sanciones e intereses, competencia de la Dirección General Impositiva, desarrollados en el ámbito de su jurisdicción.

División Grandes Contribuyentes

- Dirigir, planear, coordinar, controlar, ejecutar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión de los Grandes Contribuyentes.
- Planificar y evaluar, en coordinación con la Asesoría en Planificación, Organización y Control, las actividades de recaudación de tributos y sanciones, devolución de impuestos, gestión de los mismos y de investigación y fiscalización de los tributos que recaen sobre los Grandes Contribuyentes, definiendo y estableciendo los planes operativos.
- Ejecutar, controlar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión técnica de los procesos de recaudación de los tributos que recaen sobre los Grandes Contribuyentes, en coordinación con la División Recaudación, prestando asistencia personalizada y ejerciendo los controles de cumplimiento que correspondan.
- Ejecutar, controlar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión técnica de los procesos de fiscalización de los tributos que recaen sobre los Grandes Contribuyentes, realizando las auditorías necesarias para verificar el cumplimiento permanente de estos contribuyentes.
- Ejecutar, controlar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión jurídico-tributaria de los Grandes Contribuyentes, llevando adelante los procesos jurisdiccionales asegurativos y de cobro coactivo, en coordinación con la División Técnico Fiscal.

8.3 Criterios de organización de la Administración Tributaria en relación con la gestión de los tributos: por impuestos, por funciones, por tipos de contribuyentes, otros.

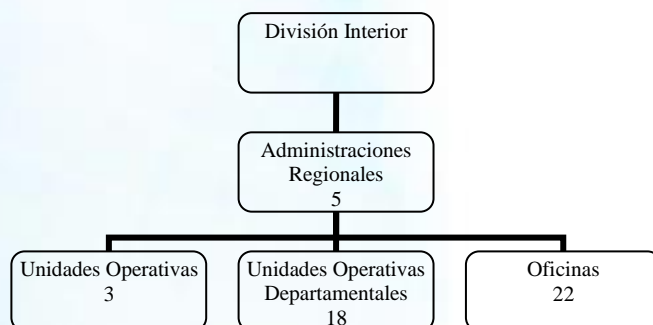
Tal como se señala en el punto 8.2 precedente, los Decretos 217/97 y 204/99 establecen la estructura organizativa de la Dirección General Impositiva orientada al cumplimiento de sus cometidos, donde se define una organización de tipo funcional en relación con la gestión de los tributos.

8.4 Criterios territoriales de organización y distribución de competencias entre el Órgano Central y las administraciones territoriales

La División Interior mencionada en el punto anterior tiene dentro de sus competencias la coordinación y comunicación interna con las Administraciones Regionales.

La misma se encuentra organizada en cinco Administraciones Regionales de las cuales dependen 21 Unidades Operativas y 22 oficinas en todo el interior del país.

La unidad de mando en este sentido tiende a asegurar el cumplimiento de modo uniforme de los planes, programas y procedimientos diseñados para cada área funcional: recaudación, fiscalización, gestión de cobro, informática y administración.



8.5 La información y asistencia al contribuyente

En la misión de la Dirección General Impositiva, se consagra el principio de “brindar un buen servicio a la sociedad” y dentro de sus objetivos estratégicos se encuentra la priorización de la asistencia al contribuyente. En esta concepción de la Administración como organización orientada al servicio, se han desarrollado mecanismos que permiten adecuar su capacidad de respuesta a las necesidades en forma proactiva y alienada en sus objetivos estratégicos, en un contexto de restricción de recursos y de exigencias mayores cada día en cuanto a los servicios y calidad de los mismos, que debe brindar.

Asistir al contribuyente es facilitarle el cumplimiento de las obligaciones que la ley le impone, con una organización orientada al servicio del cliente y con planes y programas de información que permitan percibir sus necesidades y realizar las acciones que le generen valor.

- Facilitar el acceso a la información de relevancia tributaria
- Difundir en tiempo y forma las modificaciones en las normas tributarias y administrativas.
- Implementar trámites ágiles y sencillos.
- Facilitar la interacción en los procesos de intercambio de información con el contribuyente y con terceros.

Se entiende que la orientación técnica en materia tributaria adquiere importancia ya que es uno de los mecanismos que propician el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Las funciones de asistencia tributaria están centralizadas en dos Departamentos:

- Departamento de Asistencia al Contribuyente (Información técnica y Servicios de Apoyo) que depende de la División Recaudación.
- Departamento de Difusión de Normas que depende de la División Técnico Fiscal.

El Departamento de Asistencia al Contribuyente de la División Recaudación tiene asignadas las siguientes funciones:

- Dirigir, planear, coordinar, ejecutar, supervisar, controlar y evaluar las actividades de asistencia y apoyo al contribuyente.
- Difundir las normas tributarias así como lograr el adecuado mantenimiento de los sistemas para la atención al contribuyente.
- Velar por el cumplimiento de los planes y programas de asistencia e información al contribuyente establecidos por el Departamento Planeamiento Operativo.
- Difundir los procedimientos administrativos vigentes a efectos de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.
- Asistir a las Administraciones Regionales en materia de información y asistencia a los contribuyentes, en coordinación con la División Interior.

Los servicios prestados al Contribuyente en materia de evacuación de consultas se realizan a través de distintos medios:

- consultas telefónicas
- consultas personales
- consultas escritas

La asistencia telefónica brindada al contribuyente puede ser de dos formas:

- 1) automática – brinda datos generales (vencimientos, coeficientes, etc.) con respuesta de voz o vía fax.
- 2) personalizada – es derivada a un asesor para realizar consultas sobre temas específicos (normativa, trámites, etc.)

La asistencia personal es brindada directamente por técnicos de la Sección Información Técnica.

El Departamento Difusión de Normas de la División Técnico Fiscal tiene asignadas las siguientes funciones:

- Compilar y difundir las normas jurídicas, jurisprudencia y doctrina del sistema tributario nacional y del Mercosur y los tratados internacionales en materia tributaria.
- Administrar y mantener actualizada la información sobre legislación, jurisprudencia y doctrina tributaria.

La difusión de la información se hace mediante:

- publicaciones (boletines informativos, estadísticas, publicaciones de leyes y decretos reglamentarios e Instructivos sobre liquidación de Impuestos)
- medios de comunicación (básicamente avisos de prensa)
- Página Web (información institucional, normativa, servicios, utilitarios, etc.)

Otro medio por el cual se asiste a los contribuyentes es la descentralización de los procesos de declaración jurada y pago. No solo se asiste al contribuyente respecto a la información sino que se trata de facilitarle al máximo el cumplimiento de las obligaciones.

La descentralización esta relacionada con el tipo de empresas.

8.6 Presentación de declaraciones y cobranza

8.6.1 Papel de las entidades financieras en el proceso

La D.G.I. ha segmentado a los contribuyentes en cuatro estratos a los efectos de diferenciarlos en los sistemas de recaudación, gestión y fiscalización según los criterios que responden al cumplimiento de sus fines:

- grupo 1 – pequeños contribuyentes
- grupo 2 – medianos contribuyentes (NO CEDE)
- grupo 3 – grandes contribuyentes (CEDE)
- grupo 4 –muy grandes

En el grupo 1 se encuentran las pequeñas empresas industriales, comerciales y de servicios cuyos ingresos anuales son inferiores a \$ 447.000 (del orden de los 15.000 € anuales).

El grupo 2 está formado por medianas empresas industriales, comerciales y de servicios; profesionales universitarios y otros servicios personales; empresas agropecuarias; sujetos pasivos de Impuesto al Patrimonio (personas físicas).

El grupo 3 abarca a algunas empresas del Estado; entidades financieras; exportadores; importadores; compañías de seguros; empresas industriales, comerciales y de servicios que por su magnitud económica, actividad o capacidad contributiva se consideran grandes contribuyentes.

El grupo 4 abarca empresas del Estado; entidades financieras; exportadores; importadores; compañías de seguros; empresas industriales, comerciales y de servicios que por su magnitud económica, actividad o capacidad contributiva se consideran muy grandes contribuyentes.

Las características del sistema de recaudación asociados a cada uno de estos grupos se pueden resumir en:

Grupo 4 - Grandes Contribuyentes (División Grandes Contribuyentes)
Débito y Crédito fiscal: Declaración jurada y pago

Cobranza: en locales de la D.G.I, internet
 Ingreso de Débitos: Tiempo real
 Forma de ingreso de Débitos: Papel, diskette, internet

Grupo 3 - Grandes Contribuyentes (CEDE)
 Débito y Crédito fiscal: Declaración jurada y pago
 Cobranza: en locales de la D.G.I.
 Ingreso de Débitos: Tiempo real
 Forma de ingreso de Débitos: Papel, diskette, internet

Grupo 2 - Medianos Contribuyentes (NO CEDE)
 Débito y Crédito fiscal: Declaración jurada
 Pago
 Cobranza: Descentralizada en BROU y red de cobranzas
 Ingreso de Débitos: Diferido
 Forma de ingreso de Débitos: Papel

Grupo 1 - Pequeños Contribuyentes
 Débito y Crédito fiscal: Pago
 Cobranza: Descentralizada en BROU y red de cobranzas

En función del sistema de recaudación aplicado a cada tipo de contribuyentes la descentralización de la cobranza ha sido posible.

En efecto, los pequeños contribuyentes - que no están obligados a presentar declaración jurada sino que solamente efectúan el pago del impuesto correspondiente- reciben en su domicilio el boleto de pago preimpreso con código de barras, debiéndolo abonar en las entidades colaboradoras. Estas son la red de cobranzas Abitab con más de 250 locales habilitados y la entidad bancaria oficial (Banco de la República Oriental del Uruguay). En este caso la red solo efectúa la cobranza recibiendo el contribuyente también calendario de vencimientos y su estado de cuenta.

Los medianos contribuyentes (NO CEDE) presentan sus declaraciones juradas en los locales de la Administración Tributaria. Los formularios de las declaraciones juradas pueden retirarse en las oficinas de la Administración o bajarlos de la página web a través de archivos en PDF. Los pagos los realizan de igual modo que los pequeños contribuyentes.

Tanto los pequeños como medianos contribuyentes, además de recibir los formularios de pago en su domicilio, pueden solicitarlos en las oficinas de la Administración, o imprimirlos a través de la página web.

El plazo de que disponen las entidades colaboradoras para depositar los cobros realizados es de 48 horas, independientemente de que existe un parte diario de cobranza.

Los grandes contribuyentes (sector CEDE o “Control Especial de Empresas”) efectúan su declaración jurada y pago solamente en los locales de la Administración usando para ello un único formulario. Actualmente también pueden realizarlo vía Internet, mediante una clave otorgada por la Administración.

Los “muy grandes contribuyentes” (División Grandes Contribuyentes) efectúan su declaración jurada y pago via Internet o solamente en los locales de la Administración teniendo un departamento de Recaudación destinado únicamente para su atención .

8.6.2 *Presentación de declaraciones en soporte informático.*

Se reciben mediante disquete las declaraciones de:

- Retenciones del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)
- Declaración de Imprentas comunicando a la D.G.I. los trabajos de impresión de documentación encargados por los contribuyentes.
- Declaración de las empresas Administradoras de Crédito al Consumo por ventas bajo su modalidad realizadas por los contribuyentes.
- Declaración jurada de impuestos de grandes contribuyentes (CEDE) mensual y anual en un sistema llamado “Alfa” proporcionado a las mismas.
- Declaración Jurada de las retenciones y/o percepciones realizadas por los agentes de retención o percepción en un sistema llamado “Beta”.
- Declaración Jurada de los exportadores y asimilados por las solicitudes de certificados de crédito de IVA y COFIS mayores a US\$350, informando los proveedores que les han facturado
- IVA por un importe mayor a US\$105, debiendo cubrir el 90% del IVA compras mensual en el sistema “Beta”.
- Declaración de los servicios de publicidad, propaganda y organización de eventos promocionales.

La DGI, abocada a un proceso de modernización y de mejora del servicio a sus contribuyentes está intentando incorporar a todos los contribuyentes del grupo CEDE y posteriormente a la totalidad de los mismos, al sistema de presentación de declaraciones juradas vía internet.

Es en este ámbito que se están recibiendo las siguientes declaraciones juradas por Internet:

- Declaración jurada de impuestos de “muy grandes contribuyentes” y grandes contribuyentes (CEDE) mensual y anual en el sistema “Alfa” proporcionado a las mismas.
- Declaración Jurada de las retenciones y/o percepciones realizadas por los agentes de retención o percepción en el sistema “Beta”.

A pesar de haber comenzado hace más dos años, este régimen de recepción de declaraciones juradas por internet se ha visto enlentecido, ya que de acuerdo con disposiciones legales vigentes, los contribuyentes de los tributos recaudados por la DGI deben pagar dos tipos de prestaciones a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios (CJPPU). Estas prestaciones se pagan con timbres que se adhieren al formulario de declaración jurada.

Al instrumentarse estos cambios las declaraciones juradas no se reciben en papel, por lo que se debe buscar sustituir el timbre como medio de pago de las prestaciones de la CJPPU. El mecanismo encontrado y utilizado es un débito automático en una cuenta telefónica proporcionada por el contribuyente al adherirse al sistema de declaraciones juradas por internet.

Del mismo modo se está trabajando en extender a un mayor número de contribuyentes la cobranza online de los pagos de tributos correspondientes a estas declaraciones juradas.



8.7 Auditoria y Control

8.7.1 Censos de contribuyentes.- Impuestos para los que existen y período de actualización

El sistema del Registro Único de Contribuyentes (RUC) tiene como objetivo mantener un archivo dinámico, permanente, actualizado e informatizado de todos los datos registrales de los contribuyentes (impuestos que tributa, inicio de actividades, fecha de balance, domicilio, giro, titulares, etc.) así como la identificación de los responsables de todas las personas jurídicas inscriptas.

8.7.2 Código de identificación fiscal

El sistema opera como un padrón de contribuyentes asignando para todos los tributos un número único de identificación fiscal o número de RUC (doce dígitos).

El sistema de Registro Único de Contribuyentes, como su nombre lo indica, es único desde el punto de vista territorial, ya que abarca todo el territorio nacional. Es también único para cada sujeto pasivo inscripto en el.

Se ha operado en este sistema la incorporación, en el ámbito computacional, de la tecnología de Base de Datos, permitiendo obtener al administrador información inmediata de quienes integran el registro.

El sistema implementado, comenzó a funcionar originalmente en Montevideo, extendiéndose en forma gradual a las Administraciones Regionales del interior del país.

Se ha puesto especial énfasis en la permanente actualización del registro en base a datos externos proporcionados por los contribuyentes y en base a datos internos emanados de otros sistemas, tales como declaraciones juradas, pagos, constancias para la impresión de documentación comercial, etc.

Asimismo, de constatarse errores en actuaciones inspectivas, se corrigen los datos de oficio.

8.7.3 Comprobación de errores aritméticos: impuestos a los que se aplican y porcentaje anual de declaraciones afectadas

Estos controles son realizados vía informática y a través de los Departamentos de Recaudación de la División Grandes Contribuyentes y de Gestión de la División Recaudación.

A. Control de Grandes Contribuyentes y Control Especial de Empresas (CEDE)

La implantación de este sistema data del año 1976. Orientado en un principio a la gestión de los grandes contribuyentes, ha sido extendido a aquellos contribuyentes respecto de los cuales se requiere, por diferentes causas, un seguimiento permanente de su situación contributiva y del cumplimiento de sus obligaciones.

El sistema que en sus inicios fue administrado manualmente tuvo, a partir de 1988, un cambio radical al incorporarse un sistema computarizado basado en la captura en tiempo real de la declaración jurada y el pago, lo que permite la realización de las comprobaciones aritméticas al momento de cargar la información. Es utilizado tanto por el Departamento de Recaudación de la División Grandes Contribuyentes como por el Departamento de Recaudación de la División Recaudación

Las bondades del sistema van mas allá del control inmediato de débitos y créditos, permitiendo:

- contar con máximas seguridades desde el punto de vista de la administración y control de la recaudación, separando las funciones de registro y cobranza.
- facilitar el control operativo, brindando información oportuna y confiable con respecto al universo de contribuyentes que integran el sistema.
- obtener la cuenta corriente tributaria para cada contribuyente, con información de todos los impuestos que tributa y el cumplimiento de sus obligaciones.
- disponer de bancos de datos en tiempo real, que sirven de apoyo a la fiscalización, a la gestión de la Administración, proporcionando, además, elementos estadísticos.

El sistema controla actualmente del orden de 90.000 contribuyentes activos , que representan alrededor del 90% de la recaudación total de la D.G.I.

B. Resto de los contribuyentes (No CEDE)

Para el resto de los contribuyentes las comprobaciones aritméticas no se realizan para todos los impuestos ni para todas las declaraciones.

Las declaraciones juradas se procesan a través de un sistema de carga de datos sobre IVA, IRIC, PATRIMONIO de sociedades con la información anual que surge del cierre de balance. Estas declaraciones comprenden cerca del 90% de las declaraciones recibidas para los pequeños y medianos contribuyentes. A este sistema se incorporarán sucesivamente el resto de las declaraciones.

Esta Base de Datos apoya la fiscalización generando índices relevantes de la Administración así como produciendo datos estadísticos.

8.7.4 Otras comprobaciones de la administración tributaria: contenido, frecuencia e impuestos a los que se aplica.

Se realiza un control integral por función.

El Departamento de GESTION CEDE realiza controles masivos y en profundidad a los grandes contribuyentes .Estos controles son de carácter general permanente, precisos y rápidos.

Mediante los controles masivos se comprueba el último período en el momento inmediato al incumplimiento, detectándose errores comprobados y se aplican las sanciones automáticamente.

En los controles en profundidad se comprueban los períodos no prescriptos, investigándose hechos ocultos y se aplican sanciones individuales.

Los impuestos que gestionan este tipo de contribuyentes son: IVA, IRIC, PATRIMONIO, ICOSA, IMESI, IMABA, COFIS, IMPUESTO A LAS COMISIONES, FIS.

Los controles de la gestión abarcan las siguientes áreas y se realizan con la siguiente periodicidad:

- Omisión de presentación de las declaraciones juradas y pagos (5to. día hábil del mes siguiente al vencimiento)
- Cancelación de actas de no pago para todos los impuestos (10mo. día hábil del mes siguiente a la presentación)
- Pagos fuera de plazo (10mo. día hábil del mes siguiente al pago)
- Anticipos de IVA e IMESI en la importación (10mo. día hábil del mes siguiente a la presentación de la declaración jurada)
- Agentes de retención y percepción (10mo.día hábil del mes siguiente a la presentación de la declaración jurada)
- Contribuyentes retenidos y/o percibidos (mes siguiente a la presentación)

El Departamento de GESTION NO CEDE controla el resto de los contribuyentes no incluidos en el régimen CEDE.

Este abarca a las medianas y pequeñas empresas; contribuyentes por servicios personales; contribuyentes agropecuarios; contribuyentes del Impuesto al Patrimonio de personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas; Sociedades Anónimas Financieras de Inversión; contribuyentes del Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales.

El control se realiza sobre diferentes gestiones que realizan estos contribuyentes, a saber:

- empresas que presentan clausura en trámite
- morosos
- empresas con marca de cese de oficio
- solicitudes de certificados especiales por clausura, enajenación, liquidación, etc.
- cambios de imputación de pagos

8.7.5 *Criterios de selección de contribuyentes a comprobar*

La selección de contribuyentes a auditar responde al plan de fiscalización establecido por la Dirección, por diversos criterios objetivos que surgen del análisis de los sistemas de información con que cuenta esta Oficina, así como otros de fuente externa. En particular los contribuyentes pertenecientes a la División de Grandes Contribuyentes tienen una fiscalización intensiva dentro del período de prescripción de los tributos (5 años). Durante el proceso de selección se tiene presente los objetivos de la función de fiscalización, o sea detectar situaciones de tributación irregular a los efectos de regularizar la situación, y fundamentalmente que las actuaciones inspectivas que se realicen tiendan a maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En lo que respecta a la fiscalización en general, cada equipo inspectivo tiene asignado determinados giros a los efectos de lograr una especialización que redunde en una fiscalización más eficiente.

Un aspecto fundamental en el trabajo de selección de empresas a inspeccionar es el realizar **tareas de investigación y análisis de los distintos giros** apuntando a las grandes empresas, lo que está a cargo del Departamento de Planeamiento operativo en coordinación con los equipos que tiene asignados los mismos.

Se indican a continuación los planes más importantes de la selección de contribuyentes a fiscalizar:

a) Selección por Índice Débito-Crédito y en General Baja Tributación

El mismo consiste en una herramienta informática básica de selección de contribuyentes a ser inspeccionados organizando la información por giros o tipos de actividad económica.

La información de ventas e índice Débito/Crédito definido como (IVA Ventas / IVA Compras) que cada contribuyente tiene asociada, es agrupada por giros y comparada entre ellos.

b) Cruzamientos

Se detallarán en el punto 8.7.7.

c) Certificados De Crédito

Se realiza basándose en un Sistema de Selección informática que combina diferentes parámetros a saber:

- período de antecedentes sin auditoría
- monto del certificado de crédito
- tipo de certificado solicitado
- solicitud realizada por primera vez
- solicitud por vía de excepción o por cambio de endosatario
- por azar

Para determinados tributos o tipo de certificados se seleccionan todas las solicitudes. Para las reliquidaciones se aplican iguales criterios.

También se analizan las solicitudes no seleccionadas por el sistema informático, a los efectos de evaluar la posibilidad de ser incorporadas en forma manual para auditar.

Recientemente se ha agregado la tarea de selección de certificados de créditos por concepto de devolución de impuestos indirectos a exportadores.

d) Certificados Especiales (por clausura, enajenación, liquidación, etc.)

Son seleccionadas aquellas solicitudes que revisten interés fiscal a partir de las siguientes pautas:

- antecedentes sobre el cumplimiento tributario del contribuyente,
- antigüedad de la fecha que motiva la solicitud,
- tipo de empresa, dimensión económica, monto de ventas, existencia de venta de activos fijos, etc.

e) Denuncias

La recepción de denuncias recoge la información sobre contribuyentes que realizan acciones de fraude tributario.

Se da prioridad a las denuncias con identificación y elementos probatorios. Todas las denuncias se manejan en forma absolutamente confidencial. De acuerdo a lo establecido en el artículo 47 del Código Tributario (secreto de las actuaciones), la Administración Tributaria no proporcionará información sobre el resultado de las denuncias recibidas.

Las denuncias pueden realizarse personalmente o por carta en la División Fiscalización, Departamento Planeamiento Operativo, o a través de la página web de la DGI.

f) Contribuyentes Morosos

Para estos contribuyentes existe un procedimiento de trabajo mensual en base a la información que envía las Divisiones Recaudación e Interior.

g) Control De Importadores

La selección se realiza sobre la base de parámetros de selección previamente definidos, a saber:

- empresas mayoristas importadores
- pagos de IVA en importación mayores a determinado valor
- total de pagos de IVA en plaza por montos menores a determinado porcentaje del IVA pago en la importación.
- empresas importadoras que no pagan IVA plaza y pagan poco IRIC.

h) Zonas Turísticas

Se visitan las empresas que han iniciado actividades en ese año y aquellas que son calificadas como “empresas de temporada”.

Los objetivos consisten en verificar el cumplimiento tributario, el cumplimiento de las obligaciones formales y detectar eventuales empresas antecesoras o vinculadas a la que inicia actividades.

8.7.6 Controles específicos existentes: grandes contribuyentes, pequeños contribuyentes agricultores, otros.

Los controles específicos que se realizan a los grandes contribuyentes, medianos y pequeños contribuyentes ya fueron detallados en el punto 8.7.4.

No obstante, se realizan otro tipo de controles específicos:

a) OPERATIVO ZONAL

Se realiza un relevamiento por calle en zonas específicamente determinadas de todas las empresas instaladas.

Los objetivos son:

- detectar las empresas que estando en actividad no están inscriptas (informales)
- verificar que las empresas inscriptas cumplan con sus obligaciones formales
- determinar los contribuyentes que se encuentran morosos

b) OTRAS ACTUACIONES

Se incluyen todos aquellos operativos especiales a partir de información puntual de acuerdo al objetivo que se plantea.

c) EMPRESAS SUCESORAS

Surgen cuando al concurrir funcionarios de la División Técnico Fiscal a notificar deudas tributarias, no pudieron localizar a la empresa deudora, encuentran funcionando en el mismo domicilio fiscal otras empresas (en algunos casos con igual o similar giro).

d) EMPRESAS QUE HAN SOLICITADO CONCORDATO

En estos casos se verifica si se declaró correctamente la deuda con la D.G.I. a efectos de tomar urgentemente las medidas para proteger el crédito fiscal.

Como aspecto complementario se busca obtener información de acreedores que llamen la atención, a los efectos de realizar cruzamientos que permitan planificar futuras auditorías.

e) SEGUIMIENTO DE EMPRESAS INSPECCIONADAS

Se verifica el cumplimiento del pago de las facilidades otorgadas así como el de sus obligaciones posteriores a la inspección.

8.7.7 *Controles cruzados*

- Información de proveedores obtenidos en actuaciones inspectivas con pagos realizados.
- Información de proveedores de los solicitantes de certificados de crédito (Sistema Beta) con pagos realizados

Mediante los dos cruzamientos mencionados, se busca detectar eventuales proveedores que se encuentran en infracción seleccionando para controlar aquellas facturas de compras o gastos que llamen la atención por sus características o su monto e induzcan a duda sobre su procedencia, así como identificar proveedores morosos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o desvíos en los montos declarados.

- Cruzamiento de documentación de ventas y/o compras para detectar evasiones, por ejemplo, boletas “truchas” o “clonadas”, adulteraciones, notas de crédito ficticias u omitidas de contabilizar, etc.
- Cruzamientos de los datos recibidos a través de agentes externos (otros contribuyentes, Organismos del Estado, etc.) con las declaraciones y pagos de los contribuyentes.

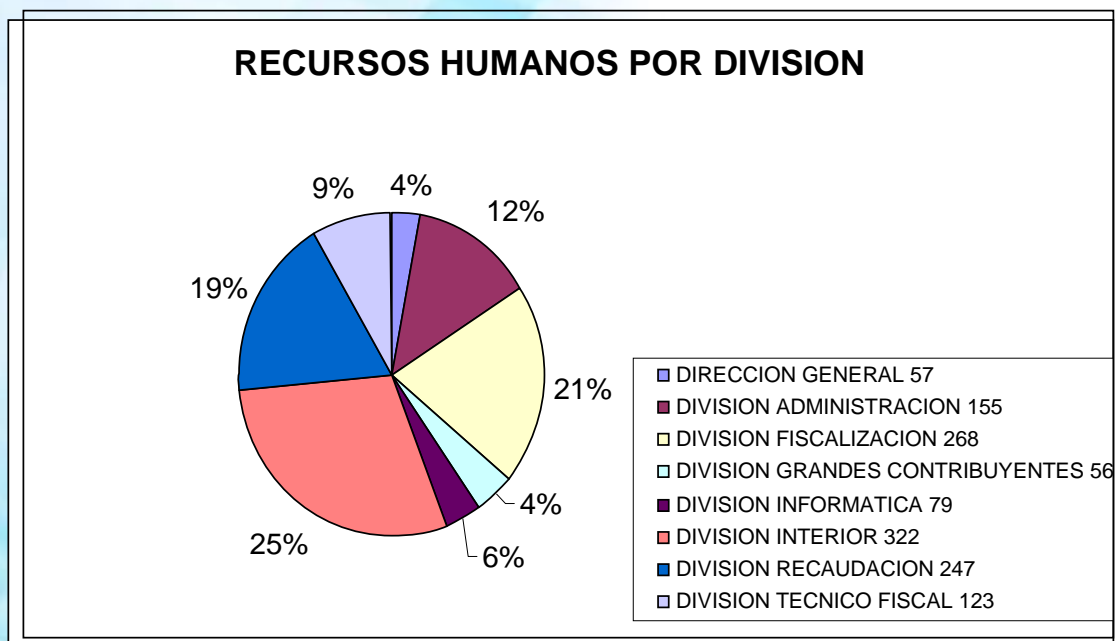
A vía de ejemplo se mencionan:

- Banco de Previsión Social
 - Proveedores del Estado (compras realizadas por el Estado a los contribuyentes)
 - Empresas Administradoras de Créditos (ventas realizadas por los contribuyentes a través de estas empresas)
 - Dirección Nacional de Aduanas (documentos de importación y exportación tramitados en ese Organismo)
 - Empresas de Publicidad (servicios prestados por éstas a los contribuyentes)
- Se forman bases de datos en base a la información que se posee de los contribuyentes realizándose los siguientes cruzamientos:
- empresas que hayan solicitado constancia para impresión de documentación y no hayan realizado pagos.
 - Retenciones y /o percepciones (sistema Beta)

9 Los recursos humanos de la Administración Tributaria

9.1 Número de efectivos

El número de funcionarios de la Dirección General Impositiva al 15 de mayo de 2007 asciende a 1.307 funcionarios distribuidos por División de acuerdo al cuadro que se adjunta.



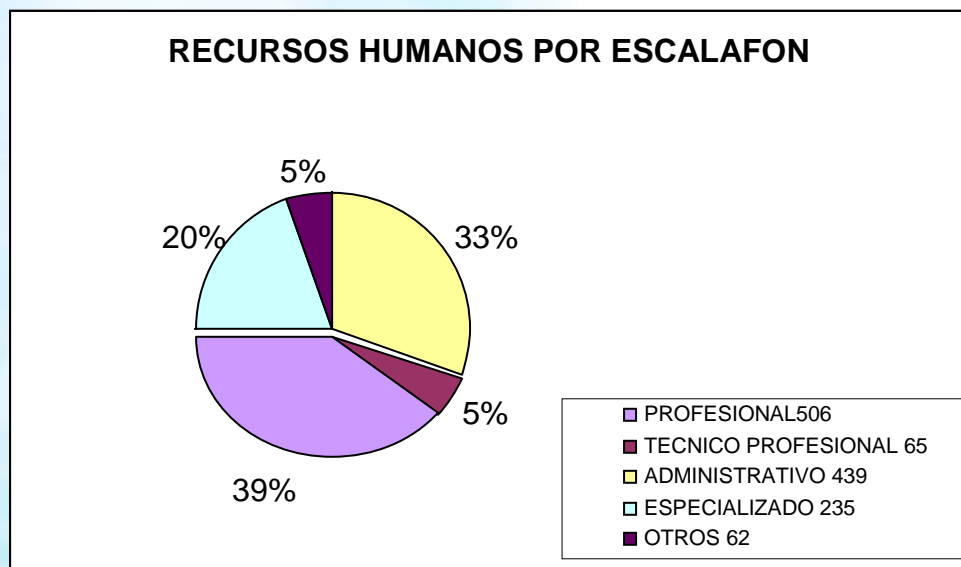
Con la firma del Convenio entre la Comunidad Europea y la República Oriental del Uruguay el 10 de diciembre de 2003 que financia el Proyecto de Modernización de la Dirección General Impositiva se ha iniciado un proceso de cambio que implica profundas reformas estructurales y modificaciones en los métodos y procedimientos de trabajo. El Convenio de Financiación con la Comunidad Europea, "Programa FIGARI", prevé la incorporación de un sistema integral de gestión de acuerdo a los modelos o prototipos implementados en otras administraciones tributarias.

La aplicación del nuevo régimen de desempeño de los Recursos Humanos (Decreto N° 166/005) basado en el cumplimiento de incompatibilidades y dedicación exclusiva, significó el retiro voluntario de 148 funcionarios lo que representó una reducción del 11% sobre el personal total y un 27% medido sobre el número de profesionales que se desempeñaban en la Administración Tributaria.

Como consecuencia de lo anterior la División Fiscalización vio muy especialmente reducido el número de los inspectores y de sus mandos medios, situación acrecentada por la creación de la División Grandes Contribuyentes que se conformó con un importante número de funcionarios de esta División.

Asimismo, entre los profesionales que optaron por el retiro se encontraban funcionarios de vasta experiencia y especialización lo cual impactó en el número de personas con nivel técnico con el que contaba la DGI. Para abordar dicha situación se incorporó a la Administración 259 nuevos profesionales de diversas áreas de actividad (contadores, abogados, economista y especialistas en informática).

En la actualidad los cuadros funcionales que integran la Dirección General Impositiva están divididos en los siguientes escalafones: profesional, técnico, administrativo, especializado, de servicios y técnicos en computación y de oficios.



El nuevo régimen de desempeño funcional exige una nueva cultura en la organización. Para su promoción es necesario realizar actividades para el desarrollo de actitudes y comportamientos basados en la responsabilidad ética y profesional, exigibles en la conducta de quienes prestan servicios en la administración tributaria.

El 29 de diciembre de 2006 se aprobó el Código de Conducta Ética a fin de promover la integridad del personal de la Administración Tributaria, estableciendo el marco de referencia que consagre las normas de comportamiento esperadas en la actuación de sus funcionarios y definan las conductas que constituyen incumplimiento e implican violación a los principios éticos de la organización.

9.2 Acceso y capacitación

9.2.1 Acceso

El artículo 27 de la Ley 17.556 del 18/09/03 que prohibía el ingreso de funcionarios públicos hasta el 25/04/2015 fue derogado recientemente por la ley 17930 que aprobó el Presupuesto Nacional correspondiente al período 2005-2009. Adicionalmente se autorizó a la Dirección General Impositiva a contratar a profesionales o estudiantes avanzados bajo un régimen de trabajo a término.

El régimen existente permite que funcionarios públicos de la DGI que al 31 de diciembre de 2005 tengan cincuenta y ocho años de edad o más y que configuren causal jubilatoria antes del 1° de enero del 2008, puedan optar por un incentivo de retiro a percibir mensualmente por un período máximo de 5 años o hasta que el beneficiario cumpla setenta años de edad. Dicha opción podrá realizarse hasta el 30 de junio de 2006 y requiere evaluación previa por parte de la Oficina Nacional del Servicio Civil y del Ministerio de Economía y Finanzas.

Sin duda esta última posibilidad mencionada habilitará un nuevo retiro de personal de la DGI que deberá ser suplido por nuevas contrataciones. Para contrarrestar esta baja de personal, se han adoptado como formas de ingreso:

- a) la redistribución de funcionarios públicos, previa declaración de excedencia del organismo de origen.
- b) contratación de profesionales y técnicos previsto en el Programa Naciones Unidas (P.N.U.D.). En el año 2003 se contrataron 53 Contadores y 4 Técnicos en Informática por el término de un año, habiéndoseles renovado el contrato hasta el 31 de marzo del 2005. En agosto de 2004 se contrataron mediante el mismo régimen 57 Contadores, 12 Abogados y 3 Economistas.

A la fecha 104 de los profesionales ingresados por esta modalidad se han incorporado al trabajo de la DGI bajo el régimen de contratación pública previsto en la Ley de Presupuesto Nacional anteriormente mencionada..

La selección del personal se realiza sobre la base de concursos de oposición y méritos.

9.2.2 Capacitación

La Dirección General Impositiva ha adoptado la política de capacitación permanente a sus funcionarios a cargo del Departamento de Capacitación, responsable de organizar cursos, conferencias y seminarios que son dictados por los funcionarios más aptos para cada materia, ya que este Departamento no cuenta con docentes afectados en forma exclusiva.

Es su misión brindar una formación eficaz y eficiente al personal de la D.G.I. de modo de contribuir al desarrollo integral del funcionario, en el marco de los valores éticos de la organización, fortaleciendo su compromiso institucional y su competencia técnica necesaria para el cumplimiento permanente de un servicio de calidad a la sociedad.

Las actividades de capacitación que se desarrollan están orientadas al personal de los niveles superior, intermedio y auxiliar.

Con el fin de facilitar las actividades de capacitación en el interior del país se han implementado cursos, utilizando la metodología de capacitación a distancia. Asimismo se impartió la instrucción previa necesaria, sobre esta metodología, a los docentes encargados del dictado de estos cursos.

Las tareas de adiestramiento sobre la utilización de nuevos sistemas y procedimientos también son consideradas prioritarias.

En los últimos años la capacitación tuvo un importante impacto en la organización.

A título ilustrativo se exponen un par de indicadores de capacitación en la organización al igual que un detalle del impacto de la misma en las diferentes divisiones.

AÑO 2004

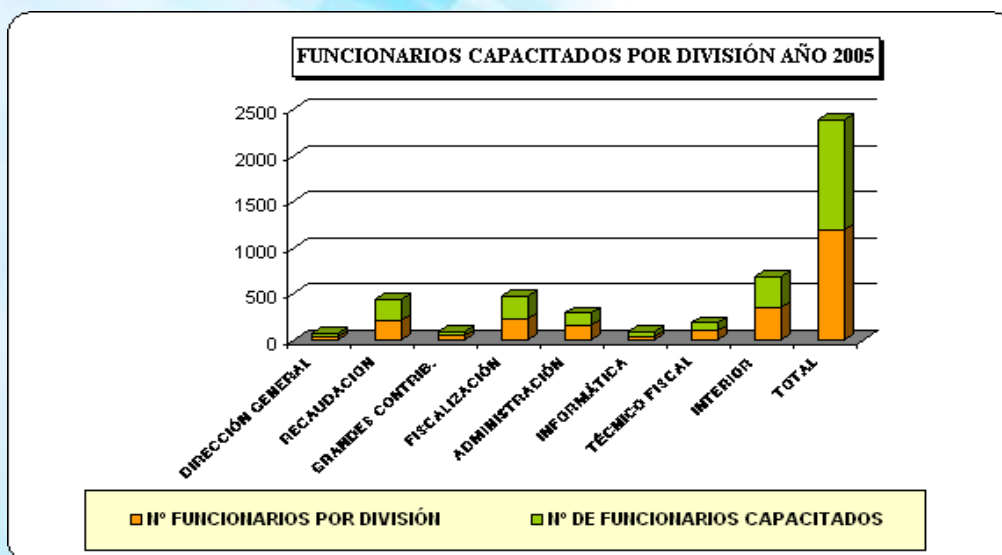
Presencias en actividades de capacitación	3992	2.91
Funcionarios totales	1371	

Nota : En el numerador se exponen la totalidad de presencias de funcionarios en estas actividades, y en el denominador se muestra la suma total de funcionarios.

AÑO 2005

Presencias en actividades de capacitación	5213	4.34
Funcionarios totales	1203	

Horas curso impartidas en el año	Funcionarios capacitados	Funcionarios no capacitados	Total de funcionarios
2622	1191	12	1203



Con la aprobación de la Ley de Reforma del Sistema Tributario uruguayo en Diciembre de 2006 y la implementación de la misma a partir del 1º de julio de 2007, se ha creado un Plan de Capacitación que abarca a la totalidad de los funcionarios de la DGI, acorde a los requerimientos de sus puestos de trabajo.

9.3 La carrera administrativa

El ascenso es la promoción o adelanto en la carrera administrativa del funcionario presupuestado, consistente en la selección, para cada cargo, del que mejor cumple con los requisitos del mismo, determinados por su descripción técnica.

Reunidos dichos requisitos, el funcionario está en condiciones de competir para probar que es el más apto y, en tal caso, ser designado en el cargo a proveer.

Los funcionarios deben reunir los siguientes requisitos:

- pertenecer a la Unidad Ejecutora en la cual se produjo la vacante;
- ocupar un cargo del grado inferior en el mismo Escalafón y Serie al cual corresponde la vacante;

- tener un año de antigüedad efectiva, como mínimo en la Unidad Ejecutora, al 31 de diciembre del año anterior al llamado a la provisión de la vacante;
- asumir por escrito el compromiso de traslado, cuando la vacante a proveer se haya producido en localidad diferente, a la del desempeño actual de actividades del postulante y
- haber aprobado los cursos que determine la Organización Nacional del Servicio Civil (O.N.S.C.), cuando corresponda.

Los procedimientos, para determinar los funcionarios más aptos para el ascenso, esta a cargo de un Tribunal de Promociones que realiza la selección a través de la realización de Concurso de Méritos y Antecedentes y/o, Concursos de Oposición y Méritos.

De acuerdo al tipo de Concurso que se realice, inciden de diferente forma los elementos que se toman en cuenta para obtener el puntaje final de ascenso.

En el Concurso de Méritos y Antecedentes, de acuerdo a la jerarquía de los cargos vacantes a proveer y a los escalafones a que pertenecen, los elementos que se toman en consideración varían (calificación, antigüedad y capacitación), al igual que el puntaje asignado a los mismo, incide en diferente forma en el puntaje total para el ascenso.

En los Concursos de Oposición y Méritos, se consideran además de los elementos mencionados precedentemente, pruebas de aptitud, pruebas psicotécnicas y otros elementos de juicio determinados por el Jerarca de la Unidad Ejecutora en función de la descripción técnica del cargo a proveer.



9.4 Evaluación del desempeño.- Autoridad que la realiza, criterios de evaluación.- Vinculación con la carrera administrativa.

Es un mecanismo de gestión por el que una organización aprecia la forma de prestación de las tareas de los individuos que la componen. El procedimiento de evaluación de desempeño en las diferentes estructuras organizativas de la Administración Central se orienta por los principios de igualdad de oportunidades, de eficiencia, de competitividad y de excelencia.

Este sistema de evaluación de desempeño se aplica a todos los funcionarios contratados y presupuestados que pertenecen a la Administración Central de los escalafones A a F.

Intervienen en el proceso de evaluación el Jerarca, el Tribunal de Evaluación y el Supervisor.

Son Jerarcas:

- el Secretario de la Presidencia de la República,
- el Director General de Secretaria de la Oficinas Centrales de cada Ministerio,
- la autoridad máxima de las Unidades Ejecutoras.

El Supervisor es todo aquel funcionario que tenga personal a su cargo, ocupe o no un puesto de jefatura.

En cada Unidad Ejecutora, se constituye un Tribunal de Evaluación por escalafón con la finalidad de calificar la actuación del personal a partir de los informes de actuación enviados por los Supervisores.

El Tribunal ejerce funciones por dos años y esta integrado por tres funcionarios (y suplentes) de acuerdo a lo siguiente:

- a) un funcionario designado por el Jerarca de al unidad Ejecutora,
- b) un representante de los funcionarios, elegido por voto secreto,
- c) un funcionario elegido de común acuerdo por los dos anteriores, quien lo presidirá.

Con la finalidad de lograr calificaciones objetivas, la Evaluación del Desempeño del funcionario debe realizarse mediante la aplicación de factores y sub - factores, determinados por la Reglamentación, a los cuales se les asignan 5 niveles, de 1 al 5, siendo el nivel 3 el considerado como aceptable.

A su vez, los Supervisores y Tribunales, deben realizar un ordenamiento en el cual los resultados de la Evaluación del Desempeño, solo podrán arrojar un 10% de evaluados con actuación Excelente, un 20% de

evaluados con actuación Muy Buena y los restantes evaluados con actuación Satisfactoria, Regular o Insuficiente.

Los Factores para la evaluación son:

- Rendimiento y Calidad: cantidad y calidad del trabajo ejecutado durante el período con relación a las tareas encomendadas.
- Condiciones Personales: actitudes de índole personal y cultural que inciden directamente en el cumplimiento de sus tareas.
- Comportamiento: conducta del funcionario en el cumplimiento de sus obligaciones.
- Aptitudes en cargos de responsabilidad: evalúa la idoneidad del funcionario a los efectos de acceder a cargos de mayor responsabilidad.

El período que comprende la calificación es anual.



10 *Informática tributaria*

No existe un sistema informático integrado. Las aplicaciones operativas existentes son independientes, no están integradas, pero los datos son consolidados en una base de datos única y corporativa, que permite que el 99% de las aplicaciones accedan a datos críticos contenidos en ésta.

El desarrollo original de los sistemas informáticos que soportan el registro y control de las funciones sustantivas de la Administración, en general, data de muchos años atrás. No obstante esto, han podido ser adaptados en diversas oportunidades cumpliendo con los requerimientos de cada momento.

Los sistemas informáticos existentes para el control y seguimiento de los contribuyentes son independientes, no integrados y algunos no corporativos. Si bien las aplicaciones utilizan datos críticos de la base de datos corporativa, en general, la información generada no se consolida en ésta. La información histórica y actual del comportamiento tributario de los contribuyentes, si bien existe, se encuentra dispersa y por consiguiente presenta dificultades para su acceso.

Todas las aplicaciones operativas corporativas contienen alguna información para la gestión operativa y gerencial. Si bien existe un sistema corporativo que consolida información originada en las principales aplicaciones operativas, no contempla la de todas y es poco flexible para la incorporación de información gerencial por lo cual esta es absolutamente insuficiente.

10.1 *Tareas del proceso tributario que están informatizadas.*

En este contexto, las tareas que conforman las funciones sustantivas del proceso tributario están informatizadas.

➤ Grabación de Declaraciones juradas y verificación de los datos de los declarantes

Se han generado aplicaciones de asistencia al contribuyente, a saber: ALFA, BETA y DELTA., las cuáles habilitan a los contribuyentes a presentar sus declaraciones juradas por medios magnéticos y/o Internet.

Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes NO CEDE son grabadas en diferido, y validadas previo a su ingreso a la base de datos.

➤ **Padrones y censos**

Existe un Registro Único de Contribuyentes (RUC) soportado por un sistema informático que mantiene los datos básicos de identificación y actividad de cada contribuyente, con un histórico de los cambios realizados en sus datos.

La totalidad de aplicaciones vinculadas con el proceso tributario, acceden a los datos críticos mantenidos en este sistema (número, nombre, domicilios, giro, etc.).

➤ **Programas de comprobación y auditoría tributaria**

Actualmente se dispone de una herramienta de Business Intelligent que permite a los usuarios finales acceder a información corporativa almacenada en un Datawarehouse y a la base de datos corporativa. Para realizar en forma sencilla, la selección de los datos almacenados en ambas, y extraerlos utilizando las herramientas de “reporting” existentes.

➤ **Estadísticas tributarias**

La información estadística existente responde a un proceso de elaboración complejo y dificultoso debido a la carencia de sistemas informáticos que la automaticen. No obstante existe una información mínima derivada de los procesos críticos, como recaudación, devoluciones de impuestos, etc. que se genera en forma automatizada.

Se encuentra en vías de solución, la mejora en el proceso de extracción de información estadística a través de la herramienta Datawarehouse.

➤ **Información y asistencia al contribuyente**

Emisión de formularios de pago

Se emiten con código de barras y son entregados en forma personalizada a requerimiento del contribuyente o enviados en forma masiva y periódica al domicilio para su efectuar sus pagos en las redes de cobranza y/o en una entidad financiera estatal.

Asistencia Telefónica (ASIS)

Se brinda asistencia al contribuyente a través de un sistema de consulta telefónica en forma automática con respuesta de voz o vía fax y personalizada atendida por técnicos según la temática planteada.

Servicios ofrecidos en Internet

- a) Información general: Organización, Normas tributarias, instructivos sobre trámites y para la confección de declaraciones juradas.
- b) Aplicativos: para el contribuyente para la confección, validación y generación de archivos para su envío a diskette o vía internet de declaraciones juradas de grandes contribuyentes, declaraciones informativas y solicitudes de devolución de impuestos y de beneficios para los exportadores
- c) Formularios para el pago de impuestos en las redes de cobranzas, en archivos PDF con identificación del contribuyente e impuestos, a través de código de barras. Opción disponible para todos los contribuyentes excepto para grandes contribuyentes.
- d) Formularios de declaración jurada en archivos PDF, para medianos contribuyentes
- e) Preguntas más frecuentes sobre los siguientes temas

1 - Información general

Sobre la DGI, Dependencias y horarios de atención al público, Locales de cobranza, Información tributaria, Vencimientos, Publicaciones, Aplicaciones informáticas, Declaraciones Juradas presentadas por Internet

2 - Inicio de actividades

Inscripción, Códigos de actividad, Códigos de impuestos, Guías de formularios, Impresión de Documentación.

3 - Impuestos

Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto al Patrimonio (PAT), Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA), Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOSIFI), Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP), Normas sobre pequeños contribuyentes.

4 - Trámites

Trámites de RUC, Trámites de pagos, Trámites de Declaraciones Juradas, Trámites de Certificados, Trámites de Formularios, Trámites Varios.

5 - Normas de documentación de operaciones

Imprentas, Requisitos para imprimir documentación, Requisitos formales de la documentación, Documentación de operaciones, Facturación por máquina registradora de caja (tickets)

Recepción de preguntas más frecuentes. Las preguntas recibidas no se responden en forma directa al interesado. Son evaluadas a los efectos de su incorporación al Sistema de Preguntas más frecuentes.

➤ **Recursos, devoluciones**

Recursos

No existe una aplicación informática específica para el control y gestión de los recursos. La tramitación del recurso es formalizada por expediente administrativo que es registrado y gestionado en el sistema general de expedientes.

Devoluciones

El proceso de devolución de impuestos y de beneficios a los exportadores está soportado por una aplicación informática que integra la solicitud, gestión, autorización, emisión del documento (certificado de crédito) y su recepción, en las cajas, como medio de pago de obligaciones tributarias ante D.G.I. o B.P.S., según corresponda.

➤ **Otros**

Asimismo se considera conveniente destacar otras tareas que se encuentran informatizadas que están vinculadas a las actividades sustantivas de la administración:

Sistema de Emisión de Constancias para la impresión de documentación y Base de Información de Imprentas

Base de datos conectada al RUC que emite y controla las autorizaciones para imprimir documentación manteniendo un archivo de las constancias emitidas. El control se complementa con los datos que las imprentas informan sobre los trabajos de impresión realizados en base a las constancias solicitadas por los contribuyentes.

Sistema de Inhibición de Constancias: (S.I.C.O)

Este sistema inhabilita la emisión de constancias para impresión de documentación de contribuyentes observados por diferentes motivos.

Cobranza

Se registran en tiempo real los pagos que realizan en la DGI los contribuyentes CEDE y No CEDE. La cobranza de los contribuyentes No CEDE a través de las redes de cobranza y el BROU, y la de los impuestos

en la importación, son obtenidos en forma electrónica y validada. Los pagos realizados en las oficinas del Interior del país y en el BROU (sin código de barras) se procesan por lotes.

Facilidades de pago

Se registran las solicitudes de facilidades de pago por deudas fiscales y se controla el cumplimiento de los pagos en fecha. En caso de caducidad del convenio, se genera la actualización de la deuda.

Expedición de Certificado único

Se emite el certificado de estar al día con el cumplimiento de las obligaciones formales a requerimiento del contribuyente o en forma automática para los pequeños contribuyentes. Se registra la suspensión e inhabilitación del mismo, así como su rehabilitación cuando corresponde.

Asimismo se suministra esta información, de los contribuyentes respecto al cumplimiento de sus obligaciones formales, a los Organismos del Estado, Sistema Financiero y a la D.N.A.(Dirección Nacional de Aduanas).

Obtención de información de terceros

Los resultados obtenidos a partir de los cruces de información y la extensión de los regímenes de retenciones han hecho que se haya ampliado tanto la cantidad de obligados a informar como los contribuyentes informados. Los datos obtenidos son almacenados en una base de datos corporativa.

Sistema de conexión DNA - DGI - BROU para control de importaciones y exportaciones

La DGI esta interconectada con el sistema informático que controla la ingreso de bienes al territorio nacional. También accede a información de la D.N.A. sobre los despachos de exportación y/o a cumplirse por los exportadores a partir del número de RUC, obteniendo información en tiempo real sobre la veracidad de su calidad de tal.

Citaciones

Se emiten en forma centralizada requerimientos a los contribuyentes, efectuadas por las distintas áreas funcionales.

Seguimiento de actividades

Se encuentran sistematizadas las actividades de los equipos de auditoría mediante una aplicación que registra la emisión de las órdenes de inspección y el resultado de la auditoría.

El seguimiento de los expedientes administrativos que circulan dentro de la DGI se realiza a través de una aplicación corporativa.



Información operativa y gerencial

Se dispone de un sistema (SIC) que centraliza la información referida a un contribuyente (datos registrales, pagos, declaraciones juradas, certificados de crédito, certificado único, constancias, convenios, organizadoras de crédito).

Este sistema proporciona también información estadística con criterios de agrupamiento básicamente de inscripciones y pagos.

10.2 Evaluación de los avances conseguidos en las diferentes tareas a consecuencia de la informatización.

Consolidar la información en ambiente SP ha permitido mejorar en forma significativa las prestaciones requeridas por los servicios vinculados al control de contribuyentes y al desarrollo y/o adecuación de aplicaciones.

Se han incorporado herramientas de Business Intelilgent de fácil utilización por los usuarios de las áreas de planificación operativa que permiten optimizar la selección de casos a controlar.

La liberación de nuevos programas de ayuda para la confección y presentación de declaraciones juradas y anexos informativos, en medios magnéticos o por Internet, ha beneficiado a la Administración no solo en cuanto a la calidad de la información recibida sino también le ha permitido obtener otro tipo de información. Este servicio también ha sido percibido de modo favorable por los contribuyentes obligados a proporcionar mayor cantidad de información a la Administración ante el aumento de los regímenes de pago por retenciones y de mayores exigencias de requerimientos de información por parte de la Administración.

10.3 Vinculación entre el área informática y la administración tributaria. La informática como servicio integrado en la administración tributaria o externo a la misma.

Las funciones del área de sistemas de información, si bien se consideran de apoyo a los cometidos sustantivos de la Administración, han sido consideradas estratégicas y por lo tanto asignadas dentro de la estructura organizativa a una unidad especializada de primer nivel dependiente de la Dirección General.

Los recursos humanos afectados a la División Informática son funcionarios presupuestados de la D.G.I. con formación en tecnología de la información y sólidos conocimientos de la organización. En forma excepcional se recurre a la contratación externa de mano de obra especializada, siempre bajo la supervisión de técnicos de la Institución, para complementar equipos de proyectos o para la resolución de problemas tecnológicos complejos.

En cuanto a la integración de los sistemas informáticos de la D.G.I. con los de los organismos que conforman la administración tributaria (B.P.S. y D.N.A.) se puede catalogar de incompatible, dado que los sistemas de los tres organismos operan en ambientes y redes diferentes y con sistemas operativos y bases de datos distintos.

No obstante, existe una vinculación entre la red de D.G.I. y la red de B.P.S. la DNA., que permite a dichos organismos consultar, del otro, información sobre los contribuyentes y a la D.G.I. utilizar la red de B.P.S. como vía de acceso desde ciertas localidades a su propia red.

Asimismo en el local central de D.G.I. están instaladas estaciones de trabajo conectadas a la red de la D.N.A., en forma independiente de la red de D.G.I, sobre la que D.G.I. opera en el sistema de importaciones y exportaciones las funciones que tiene asignadas en estos procesos.



11 Anexos estadísticos

11.1 RECAUDACION DE IMPUESTOS DIRECTOS

Correspondientes al Año 2006 (En Dólares USA)

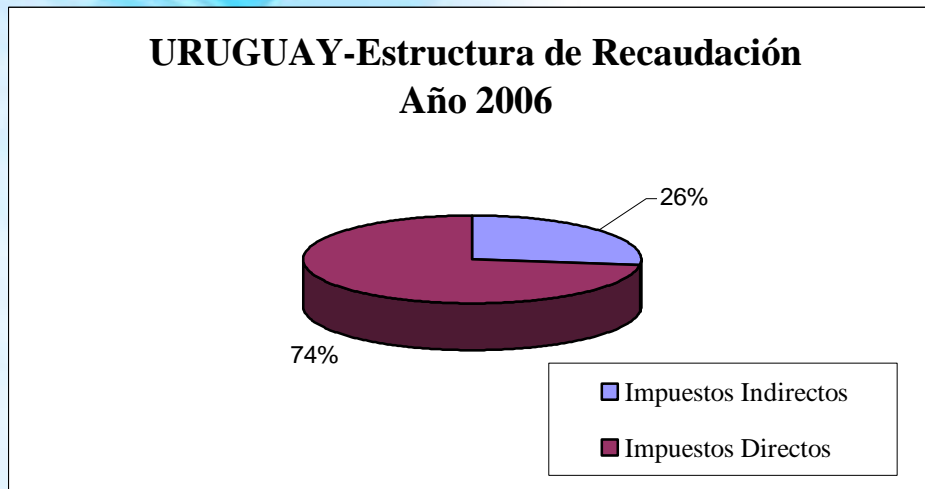
Impuesto a la Renta Industria y Comercio (IRIC)	516.623.333
Impuesto a las Pequeñas Empresas	19.756.042
Impuesto a la Renta Agropecuaria	1.343.792
IMEBA y Adicional	52.989.167
Imp. Patrimonio Personas Jurídicas	186.521.500
Imp. Patrimonio Personas Físicas	13.224.167
Imp. Patrimonio Explotaciones Agropecuarias	0
IMABA	44.492.958
Imp. Control Sistema Financiero	5.969.625
Imp. Retribuciones Personales (Ley 17296)	1.508.833
Imp. Constitución Sociedades Anónimas	8.600.500
Compra Venta Bienes Muebles Remate Público	365.417
Imp. Transmisiones Patrimoniales	40.674.208
Imp. Sociedades Financieras de Inversión	637.292
Imp. a las Comisiones	8.706.500
Imp. Cesiones o permutas derechos deportistas	18.942.875
Detracciones a la Exportación	2.811.417
TOTALES	925.279.875

11.2 RECAUDACION DE IMPUESTOS INDIRECTOS

Correspondientes al Año 2006 (En Dólares USA)

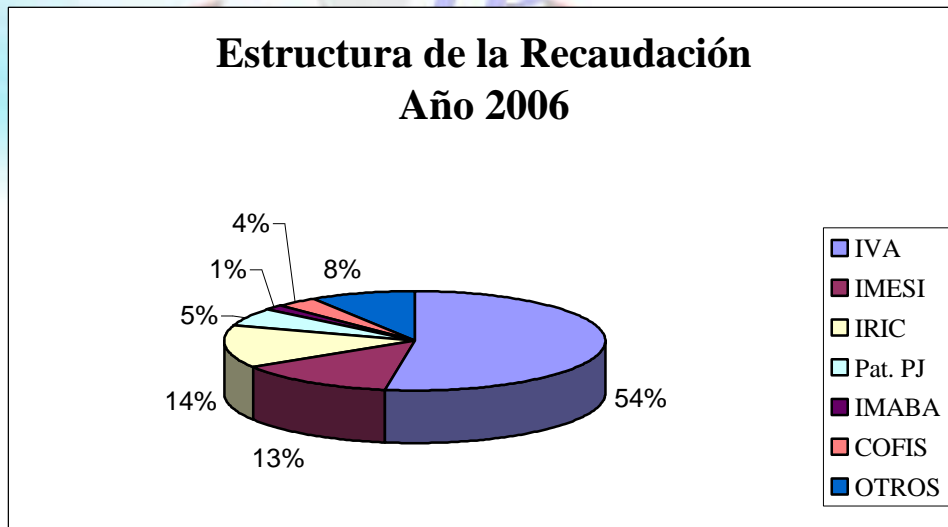
Impuesto al Valor Agregado	1.942.726.500
COFIS	136.116.542
IMESI (Impuesto Específico Interno)	466.026.708
Impuesto Específico a los Servicios de Salud	27.909.167
Impuesto a las Telecomunicaciones	17.347.458
Impuesto a las Tarjetas de Crédito	4.121.125
Impuesto a la Compra de Moneda Extranjera	25.316.625
FIS (Fondo de Inspección Sanitaria)	12.417.542
Imp. Sobre Ingreso Cías. De Seguros	13.775.750
Imp. A los Sorteos	111.958
Imp. a las Ventas Forzadas	1.160.542
TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS	2.647.029.917

11.3 ESTRUCTURA DE LA RECAUDACIÓN (IMP. DIRECTOS – IMP.INDIRECTOS)



11.4 ESTRUCTURA DE LA RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS

	U\$S	%
IVA	1.942.726.500	54
IMESI	466.026.708	13
IRIC	516.623.333	14
Imp. Patrimonio Personas Jurídicas	186.521.500	5
IMABA	44.492.958	1
COFIS	136.116.542	4
OTROS	279.802.251	8
TOTAL	3.572.309.792	100



11.5 CONTRIBUYENTES REGISTRADOS POR TIPO DE CONTRIBUYENTE AL 2 DE MAYO DE 2007

<i>Tipo de contribuyente</i>	<i>INSCRIPTOS</i>	<i>CLAUSURADOS O INACTIVOS</i>	<i>ACTIVOS</i>
<i>Grandes Contribuyentes</i>	246	0	246
<i>CEDE Control Especial de empresas</i>	17.034	6.592	10.442
<i>NO CEDE</i>	624.655	446.282	178.373
<i>PEQUEÑAS EMPRESAS</i>	170.355	122.471	47.884
<i>TOTALES</i>	783.746	563.577	219.989

11.6 CONTRIBUYENTES REGISTRADOS Y DECLARANTES PARA LOS PRINCIPALES IMPUESTOS AL 2 DE MAYO DE 2007.

IMPUESTO	INSCRIPTOS	CLAUSURADOS O INACTIVOS	ACTIVOS
I.R.I.C.	182.842	108.942	63.287
IVA Contribuyentes	199.778	120.443	67.593
IVA percepción-retención	1.154	487	604
IVA Servicios Personales	62.399	23.074	34.152
Impuesto Patrimonio Contribuyente	203.261	84.788	102.561
Impuesto Patrimonio Responsable	4.600	1.463	2.651
IMABA	3.922	3.261	437
Impuesto a las SAFIS	51.962	28.659	18.997
Impuesto a los Ingresos de las Aseguradoras	95	53	38
IMEBA	63.431	25.223	31.385
Impuesto a la Compra Venta en Remate Público	849	245	563
Impuesto a las Comisiones	16.293	7.855	7.590
Impuesto Pequeña Empresa	160.779	100.939	53.469
FIS	99	41	44
IMESI	1.993	621	1.213
IMESSA	11.682	2.202	8.808
COFIS	15.482	2.369	12.628
Impuesto a las Cesiones de Derechos de los Deportistas	21	0	18
Impuesto Retribuciones del Estado	151	4	137

11.7 NÚMERO DE FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y DISTRIBUCIÓN POR NIVELES A ABRIL 2006

POR UBICACIÓN	
Montevideo (capital)	1003
Interior	304
TOTALES	1307

POR ESCALAFON	
ESCALAFON	CANTIDAD
" Q " - DIRECTOR GENERAL	1
" A " - PROFESIONAL	246
" B " - TECNICO	65
" C " - ADMINISTRATIVO	439
" D " - ESPECIALIZADO	231
" E " - OFICIOS	17
" F " - SERVICIOS	35
" R " - COMPUTACION	4
Sin adecuar	8
Comisión en DGI	2
Contratos a Término: CONTADORES	169
Contratos a Término: ABOGADOS	47
TOTAL	1307

12 Anexo: Planes actuales de reforma

PROYECTO MODERNIZACION DE LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA DE LA REPUBLICA ORIENTA DEL URUGUAY (FIGARI)

IDENTIFICACION DEL PROYECTO

El 10 de diciembre de 2003 fue firmado el Convenio URY/B7-310/2003/5751, entre la Comunidad Europea y nuestro país, por el cual se financia el Proyecto de Modernización de la Dirección General Impositiva de la República Oriental del Uruguay. El mismo se enmarca en el ámbito de Modernización del Estado, tiene una duración de 42 meses y tiene como Organismo Ejecutor y Beneficiario Directo a la Dirección General Impositiva (D.G.I.), organización dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas (M.E.F.).

El Proyecto tiene un presupuesto total de € 7.501.800 que descansa sobre una aportación financiera de: € 5.500.000 por parte de la Comunidad Europea con cargo a fondos no reembolsables y de € 2.001.800 por parte de la República Oriental del Uruguay.

La duración total es de cuarenta y dos meses a partir de la firma del Convenio de Financiación, dividido en dos fases.

PRESENTACION CONDENSADA

El objetivo general del Proyecto es fortalecer la capacidad institucional del país y fomentar la modernización del Estado gracias a una mayor eficacia y eficiencia del principal organismo recaudador de la Administración Tributaria, la Dirección General Impositiva (D.G.I.), que al mismo tiempo determinará una mayor solvencia financiera de la República Oriental del Uruguay.

Se distinguen en el Proyecto tres componentes:

El Fortalecimiento institucional de la organización a efectos de dotar a la D.G.I. de un adecuado régimen de administración de sus recursos humanos, físicos y financieros y promover en la sociedad la percepción y comprensión del rol de la administración tributaria.

La introducción de un cambio organizacional a través de un nuevo modelo de gestión que implante procesos de calidad que le permitan el cumplimiento eficaz y eficiente de la misión institucional.

El establecimiento de una relación de confianza y transparencia entre la D.G.I. y los contribuyentes reforzando la lucha contra el fraude fiscal y facilitando al máximo el cumplimiento voluntario.

A través de la gradual implementación de las medidas comprendidas en este Proyecto se espera mejorar la eficiencia de la D.G.I. que aportará un incremento de la recaudación que, en base a experiencias similares en países de América Latina, signifique un aumento en términos nominales estimados de: 0'5 % en el primer año de vigencia del proyecto; 1% en el segundo año y 2'5% en el tercer año. Este incremento supondrá una recaudación adicional de, al menos, 10, 20 y 50 millones de Euro para el primer año, segundo y siguientes, respectivamente.

Asimismo se esperan los siguientes resultados derivados de este proceso de cambio:

Fortalecimiento institucional

La propuesta de un nuevo régimen presupuestario y financiero que le otorgue a la D.G.I. mayores recursos, flexibilidad en su gestión y crecientes fondos destinados a inversiones para enfrentar en forma adecuada las permanentes demandas de nuevas tecnologías.

La propuesta de un nuevo régimen de administración de los recursos humanos que, en forma progresiva, permita establecer una nueva política de personal basada en: un sistema de acceso, promoción e incentivos transparente que implique una adecuada carrera administrativa; un nivel retributivo acorde a las exigencias de dedicación plena y régimen riguroso de incompatibilidades y amplios y permanentes planes de capacitación y actualización del personal.

Una nueva situación edilicia y de equipamiento en Montevideo que asigne a la administración tributaria uruguaya una infraestructura acorde con sus requerimientos de funcionalidad y seguridad que favorezca una mejor imagen de la institución en la sociedad y promueva el desarrollo de un buen clima laboral.

El plan de comunicación organizacional implantado que signifique una mejora de la imagen institucional que, en todos los niveles, refleje una institución de reconocimiento social, con alto nivel técnico y prestadora de servicios de calidad.

Cambios organizativos y en los métodos y procedimientos de trabajo

La propuesta de nueva estructura organizativa que contemple la separación de las funciones normativas de las operativas, de modo de concentrar en el nivel central la toma de decisiones sobre los aspectos estratégicos y normativos y asignar a unidades de gestión la ejecución de los planes y programas

establecidos. Esta estructura permitirá dotar a la organización de una efectiva coordinación en la ejecución de las actividades sustantivas y de una mayor objetividad y transparencia en la fijación y cumplimiento de objetivos y metas.

La implantación de un modelo integral de gestión tras una reingeniería e informatización de procesos y procedimientos de trabajo, de acuerdo a prototipos utilizados de forma completa, modular, flexible y exitosa por otras administraciones tributarias en el mundo. También implica disponer de una mejora sustancial del parque de equipos informáticos que en forma inmediata resolverá las carencias de estaciones de trabajo y dará el soporte de comunicaciones y servidores necesario para atender las aplicaciones existentes y las que se desarrollen. Dicha mejora permitirá la extensión del uso de herramientas informáticas a todos los funcionarios del organismo, no solo los de la sede central sino también los de todas las dependencias del interior del país, así como fortalecerá el intercambio de información con otros organismos, especialmente seguridad social y aduanas.

La implantación de un sistema de planificación estratégica a través de objetivos ampliamente difundidos en planes plurianuales, con control de gestión y evaluación de desempeño que considere los resultados obtenidos. Comprende también la disponibilidad de módulos de información gerencial incorporados en el sistema integral, nutridos por el resto de las aplicaciones, de forma de facilitar un conocimiento adecuado y oportuno de la marcha de la organización, además de ser de utilidad para la adopción de decisiones en materia de política fiscal. Supone también la implantación de una Unidad de Control Interno creada al servicio de la Dirección de la institución, que analizará la coherencia y eficiencia de los procedimientos de trabajo, protegerá situaciones de riesgo y fugas de información, etc. garantizando la detección en forma oportuna de comportamientos irregulares

Recursos humanos calificados y capacitados en base a un adecuado Plan de Capacitación que procure siempre promover el desarrollo del personal y dotarlo de las habilidades y aptitudes necesarias para un desempeño adecuado en las tareas.

Fortalecimiento de la relación de confianza y transparencia entre la D.G.I. y los contribuyentes

Eficientes y eficaces actuaciones en la lucha contra el fraude y el incumplimiento fiscal, equilibrando los controles extensivos e intensivos a los contribuyentes, con el apoyo informático de los sistemas y la explotación de la información proveniente de un modelo completo de datos de relevancia tributaria y la coordinación de su utilización con otros organismos de administración tributaria (seguridad social y aduanas). Comprende también la implantación de una Unidad de Grandes Contribuyentes, que permitirá el control inmediato y el seguimiento permanente de cumplimiento de este segmento de contribuyentes que representan un alto porcentaje de la recaudación gestionada por la D.G.I. Por otra parte, la incorporación del módulo de información de cobro coactivo al sistema informático integral, con la adecuación de los procesos y

procedimientos de esta área, permitirá una eficiente coordinación de actividades que agilizará la tramitación y el efectivo recupero de las deudas.

Mejores servicios de asistencia a los contribuyentes, potenciando el uso de las nuevas tecnologías para responder sus inquietudes, facilitar la confección y presentación de declaraciones juradas y pagos. Esto supone la simplificación y racionalización de los sistemas de pago y declaraciones juradas, extensión de los servicios por Internet, de los programas de ayuda y de la asistencia técnica para estimular y mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones por los contribuyentes, con una reducción de costos efectiva tanto para éstos como para la Administración.



Relación de objetivo, componentes, resultados y actividades

Objetivo general	Objetivos Específicos (Componentes)	Resultados	Actividades
Fortalecer la capacidad institucional del país y fomentar la modernización del Estado gracias a una mayor eficacia y eficiencia del principal organismo recaudador de la Administración Tributaria, la Dirección General Impositiva (D.G.I.), que al mismo tiempo determinará una mayor solvencia financiera de la República Oriental del Uruguay.	A) Fortalecimiento institucional de la organización a efectos de dotar a la D.G.I. de un adecuado régimen de administración de sus recursos humanos, físicos y financieros y promover en la sociedad la percepción y comprensión del rol de la administración tributaria.	R.A.1 Propuesta de nuevo régimen presupuestario y financiero que le otorgue a la D.G.I. mayores recursos, flexibilidad en su gestión y crecientes fondos destinados a inversiones.	<u>A.1</u> Estudiar nuevo régimen de administración financiera y presupuestal.
		R.A.2 Propuesta de nuevo régimen de administración de los recursos humanos que, en forma progresiva, permita establecer una nueva política de personal.	<u>A.2</u> Estudiar nuevo régimen de administración de recursos humanos.
		R.A.3 Nueva situación edilicia y de equipamiento en Montevideo que asigne a la administración tributaria uruguaya una infraestructura acorde con sus requerimientos de funcionalidad y seguridad.	<u>A.3</u> Mejorar la infraestructura edilicia y de equipamiento.
		R.A.4 Plan de comunicación organizacional implantado que signifique una mejora de la imagen institucional que, en todos los niveles, refleje una institución de reconocimiento social, con alto nivel técnico y prestadora de servicios de calidad.	<u>A.4</u> Implantar la comunicación organizacional.
	B) Introducción de un cambio organizacional a través de un nuevo modelo de gestión que implante procesos de calidad que le permitan el cumplimiento eficaz y eficiente de la misión institucional.	R.B.1 Propuesta de nueva estructura organizativa que contemple la separación de las funciones normativas de las operativas.	<u>B.1</u> Proponer la separación de las funciones normativas de las operativas
		R.B.2 Modelo integral de gestión implantado, con reingeniería e informatización de procesos y procedimientos y apoyado en apropiado equipamiento informático y de comunicaciones.	<u>B.2</u> Implantar un modelo integral de gestión.
		R.B.3 Sistema de planificación estratégica implantado con planes plurianuales, con control de gestión y evaluación de desempeño por resultados.	<u>B.3</u> Implantar la planificación y el control de la gestión
		R.B.4 Recursos humanos calificados y capacitados en base a un adecuado Plan de Capacitación.	<u>B.4</u> Fortalecer la capacitación y el adiestramiento.
	C) Establecimiento de una relación de confianza y transparencia entre la D.G.I. y los contribuyentes reforzando la lucha	R.C.1 Eficientes y eficaces actuaciones en la lucha contra el fraude fiscal, mediante controles extensivos e intensivos a los contribuyentes con fuerte apoyo informático y coordinación con otros organismos de administración tributaria (seguridad social y aduanas).	<u>C.1</u> Reforzar el control del cumplimiento

Objetivo general	Objetivos Específicos (Componentes)	Resultados	Actividades
	contra el fraude fiscal y facilitando al máximo el cumplimiento voluntario.	R.C.2 Permanente asistencia a los contribuyentes con el apoyo de las nuevas tecnologías para responder sus inquietudes, facilitar la confección y presentación de declaraciones juradas y racionalizar y modernizar los sistemas de pago y cancelación de obligaciones.	<u>C.2</u> Fortalecer la asistencia al contribuyente



COMPONENTES METODOLOGICOS

Los objetivos del Proyecto se lograrán a través de varios componentes metodológicos:

Asistencia técnica internacional: mediante transferencia de conocimientos y metodología en el ámbito internacional de las administraciones tributarias para la implantación de procesos de planificación y control de gestión, de organización y administración de recursos humanos y materiales.

Asistencia técnica local: para la implantación del sistema informático integrado que se defina y la incorporación de los procedimientos racionalizados.

Formación: del personal afectado a las nuevas actividades

Suministros y equipos: necesarios para la implantación del sistema informático integral de gestión.

Adecuaciones locativas para el traslado a un nuevo edificio de los servicios de Montevideo.

Asistencia técnica local y medios para la implantación de un programa de comunicación organizacional.

LISTA DE PUNTOS SENSIBLES

Las siguientes hipótesis son claves para la sostenibilidad del proyecto.

Voluntad y compromiso político: Se ha constatado una clara voluntad política respecto a la necesidad de fortalecer a la D.G.I. También se ha observado el apoyo a dicha reforma por parte de la sociedad civil y asociaciones gremiales

Viabilidad económica-financiera: La adecuada ejecución del proyecto implica un alto nivel de retorno. La importancia en el volumen financiero asignado a este Proyecto incide directamente en la profundización y viabilidad de las reformas propuestas.

Apropiación del proyecto. Es clave para la viabilidad del proyecto su aceptación por parte del personal técnico y los cuadros directivos de la D.G.I.. Para lograr esta aceptación es necesario difundir el proyecto y las mejoras concretas que se vayan obteniendo como consecuencia del mismo a todo el personal de la D.G.I..

Innovación Tecnológica. Finalmente será clave para lo sostenibilidad del Proyecto la incorporación plena de las nuevas tecnologías a la D.G.I., así como la incorporación de procedimientos que garanticen la absoluta confidencialidad de la información tributaria.

13 Gestión de Coyuntura

La Dirección General Impositiva tal como se adelantó se encuentra inmersa en un proceso de cambio organizacional que implica profundas reformas estructurales y cambios en los métodos y procedimientos de trabajo a efectos de lograr mayor eficiencia y eficacia en su gestión. Este programa denominado Modelo FIGARI se encuentra encaminado al logro de la visión del organismo y permitirá que el mismo avance en su desarrollo organizacional e informático.

El compromiso con el cambio se ha fortalecido con la aprobación de la Ley N° 17.706 del 04/11/03 que en su artículo 2° apoya la mejora de gestión y equipamiento de la DGI habilitando mayores recursos presupuestales y la reglamentación de un nuevo régimen de recursos humanos.

Los lineamientos estratégicos del actual gobierno han dado prioridad a este proceso de reforma de la DGI en un marco de utilización de las herramientas de planificación estratégica para la elaboración del Presupuesto Quinquenal, presupuesto que todo gobierno debe elaborar en los primeros meses de su gestión y que fuera aprobado. La gran novedad en esta materia es que el gobierno ha establecido que la asignación de recursos presupuestales del Presupuesto Quinquenal se realizará tomando en cuenta las prioridades definidas en los Lineamientos Estratégicos de Gobierno (LEGs).

Se trabajó en estos meses en la elaboración de los objetivos y las metas del organismo relacionadas con los LEGs identificados como prioritarios y en la elaboración del presupuesto quinquenal del organismo que fuera remitido al Ministerio de Economía y Finanzas que fue incluido en el proyecto de ley de Presupuesto Nacional. Los objetivos y las metas estratégicas se elevaron en dicho proyecto de ley de Presupuesto con la identificación de los créditos presupuestales asociados. Esto es muy alentador si consideramos que la permanente insuficiencia presupuestaria del pasado fue el origen de la mayor parte de los problemas estructurales de la DGI.

El proceso de cambio organizacional hace imprescindible un nuevo modelo de administración basado en la implantación de una dirección por objetivos que facilite la realización de dichos cambios que permitan a la DGI cumplir cabalmente su misión institucional y alcanzar en el mediano plazo la visión organizacional.

A su vez, el 30/05/05 fue firmado el Decreto del Poder Ejecutivo 166/005 que reglamenta la ley N° 17.706 referida anteriormente, aprobando la reestructura de la DGI y reglamentando el nuevo régimen de recursos humanos. Como contrapartida de los mayores recursos otorgados a la DGI el artículo 2° del decreto prevé la firma de un “Compromiso de Gestión” ante el Ministerio de Economía y Finanzas, estableciendo objetivos cuantificables a alcanzar por el organismo en un período plurianual, así como sus respectivos indicadores. Dichos objetivos tendrán relación con el incremento del cumplimiento de las obligaciones

fiscales a través de la mejora de los servicios prestados al contribuyente y el fortalecimiento del combate al fraude y evasión fiscal.

El 31 de agosto de 2005 el Poder Ejecutivo remitió al Poder Legislativo el Proyecto de Presupuesto Nacional para el período comprendido entre los años 2005 –2009, de conformidad con lo previsto por el artículo 214 de la Constitución de la República. El Presupuesto concebido como la expresión financiera del programa del Gobierno, fue confeccionado en base a los criterios de: responsabilidad fiscal, realización de compromisos de gestión, premio al ahorro, transparencia en la generación y utilización de los recursos públicos.

En el Presupuesto Nacional se incluye el Plan Estratégico del Ministerio de Economía y Finanzas que contiene los lineamientos estratégicos, los objetivos del Inciso y los objetivos de la Dirección General Impositiva como una de sus Unidades Ejecutoras.

Es así que de esta forma los objetivos del Inciso vertebran los objetivos de la Administración Tributaria, los que se concretan en los siguientes pilares: fortalecer y modernizar la DGI, facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, combatir el fraude y la evasión fiscal, promover la conciencia fiscal y promover la eficaz aplicación de las normas tributarias.

Con la metodología de la Planificación Estratégica y con la participación de los niveles directivos de la organización se trabajó durante varias jornadas revisando y redefiniendo la misión de la DGI, se elaboró un nuevo concepto de visión como futuro deseado a alcanzar en el mediano plazo y se establecieron los objetivos estratégicos que deben orientar los planes para el cumplimiento de la misión / visión. En este contexto se establecieron junto con los objetivos estratégicos las metas asociadas a los mismos, cada una de ellas con sus respectivos indicadores.

Como culminación del proceso de asunción de responsabilidad fiscal, el 23 de setiembre de 2005, el Ministerio de Economía y Finanzas y la Dirección General Impositiva, firman el “Compromiso de Gestión” establecido en el artículo 2º del Decreto 166/005, en donde se establecen objetivos exigentes, cuantificables y verificables que deberá alcanzar la DGI en los dos años siguientes, que permiten una mejor utilización de los recursos del Estado y una rendición de cuentas pública de los resultados obtenidos.

A su vez por el artículo 23 del referido decreto se crea una prima por rendimiento para todos los funcionarios de la DGI, que posteriormente fue reglamentada por el Ministerio de Economía y Finanzas, de carácter básicamente grupal, dependiente de la obtención de metas exigentes, cuantificables y verificables, con un pago anual de hasta un 15% de la suma de las retribuciones percibidas en el período de evaluación. En el primer período de evaluación, que abarcó hasta el 30/04/006, se identificaron 218 grupos de funcionarios que conformaban el mismo número de equipos de trabajo, con resultados conjuntos medibles por medio de indicadores objetivos e independientes. Para cada grupo se trabajó entonces identificando productos e indicadores, para luego establecer las metas. Esto elevó el nivel de compromiso de los funcionarios con la

administración tributaria, generó un mayor grado de identidad con la organización y una nueva forma de gestionar las actividades dentro de la misma.

Con respecto a la estructura organizativa el artículo 4° del Decreto 166/05 crea la División Grandes Contribuyentes, habiéndose elevado al Ministerio de Economía y Finanzas una propuesta de estructura organizativa y funcional de la citada división, la cual ha sido recientemente aprobada. La creación de una unidad especial para el tratamiento integral de los mayores contribuyentes del país a nivel nacional, que representan entre el 60 y el 70% de la recaudación anual total gestionada por la DGI, implica un cambio relevante. Se pasa de una estructura básicamente funcional a una que contempla una nueva división orientada a un grupo de contribuyentes, en este caso a los grandes contribuyentes. A esta nueva División, en la propuesta de estructura organizativa y funcional en la que se estuvo trabajando, se le asignan todas las funciones sustantivas referidas a dichos contribuyentes.

A su vez el artículo 3° del referido Decreto introduce otra variación en la estructura organizativa con la creación de la Auditoría Interna que dependerá de la Dirección General.

El artículo 5° del mismo Decreto 166/05 establece un plazo máximo de 24 meses, a partir de la vigencia del mismo (01/ 07/ 05), para realizar las adecuaciones a la estructura organizativa, como consecuencia de los avances del programa de modernización (Modelo FIGARI), que sean necesarias para mejorar la eficiencia, efectividad y calidad de de los servicios de la DGI.

A los efectos de establecer la nueva estructura organizativa se deberá tener en consideración que la misma debería propender a facilitar la clara diferenciación entre las funciones directivas y operativas imprescindibles para un funcionamiento eficiente y eficaz de una administración tributaria. A su vez la existencia de un sistema de información integrado, la puesta en marcha de un sistema de información gerencial, y la puesta en marcha de un plan anual por objetivos de la DGI, deberán permitir una mayor coordinación entre las divisiones a nivel central con las unidades operativas a nivel territorial, que en la actualidad es una de las mayores deficiencias de su funcionamiento. La atención absorbente actual del área operativa no permite dimensionar la relevancia de la planificación.

Así el abandono obligado de las tareas de planificación estratégica ha originado el desmantelamiento progresivo de los órganos encargados de llevarla a cabo: no se planifica no porque no se haya abordado la necesidad y atribución de esta tarea sino que se ha abandonado por lo acuciante que para el responsable representa el actuar cotidiano.

En segundo término este contacto tan inmediato hace que las carencias antes enunciadas se vean complementadas por instrucciones de acción que, partiendo de la dirección, soslayan todo proceso de formación de las decisiones de actividad administrativa. La operativa fuera de plan, dejando al margen la puntual aparición de supuestos de emergencia que requerirán respuestas de este tipo, produce evidentes ineficiencias en el uso de los recursos públicos.

Estos cambios organizativos implican un cambio importante en la cultura organizativa, en particular en la política de comunicación interna y externa, en la administración basada en la disponibilidad de una información gerencial y en una dirección por objetivos. Han de establecerse, en el marco del sistema

integrado de información que se desea implantar, sistemas multinivel de información a la dirección en función de los diferentes requerimientos que cada perfil directivo precise.

La DGI debe tender a ser una organización flexible en cuanto a sus procesos e incluso en cuanto a sus estructuras, pero en un marco de estabilidad en su dimensión y operativa, por lo que los procesos de modificación deben ser sostenibles en el tiempo.

En el marco de los compromisos asumidos por el Gobierno Nacional, el 27 de diciembre de 2006 el Poder Ejecutivo aprobó una ley por el que se establece una modificación integral del sistema tributario con los siguientes objetivos primordiales: Promover una distribución más equitativa de la carga tributaria, dándole mayor participación a los impuestos directos, mejorar la eficiencia del sistema tributario y generar un adecuado estímulo a la inversión productiva

Para ello se simplifica el sistema tributario actual, reduciendo el número de impuestos y eliminando los impuestos distorsivos de baja recaudación, se revisan las excepciones y exoneraciones actualmente existentes, y se introduce en forma gradual el impuesto a la renta de las personas físicas.

El impuesto a la renta de las personas físicas apunta a dotar al sistema tributario de un componente que propenda a la equidad en la distribución de la carga tributaria, haciendo que todas las personas que obtienen rentas de fuente uruguaya de cualquier tipo contribuyan a la financiación de los gastos del Estado, haciendo que paguen más los que más tienen.

Esta nueva estructura tributaria propuesta tiene, desde el punto de vista de sus efectos sobre la administración, la ventaja de eliminar un número importante de impuestos, incidiendo positivamente sobre la eficiencia administrativa. Sin embargo, la incorporación del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) requiere una administración específica y muy cuidadosa, que exigirá de la DGI un importante esfuerzo en materia de planificación e implementación de la administración del tributo incorporado.



14 Bibliografía

FONSECA, SULLY, “La administración y el sistema tributario de la República Oriental del Uruguay”, Trabajo presentado en el XXIV Curso de Instituciones y Técnicas Tributarias, Madrid - España, 2005.

CASSINELLI MUÑOZ, HORACIO “Derecho Público”, Edición 2002

CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY DE 1967, con las modificaciones plebiscitadas en los años 1989,1994 y 1996

LEVIN, ABRAHAM, “Introducción a la Auditoria Tributaria”, 1ª edición, Unidad de Capacitación de la Dirección General Impositiva, 1997.

ORGANIZACIÓN Y OBJETIVOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, Pagina Web: www.dgi.gub.com.uy

RODRÍGUEZ VILLALBA, GUSTAVO “La Potestad Tributaria de los Gobiernos Departamentales” Edición 1998

SAYAGUEZ LASO, ENRIQUE “Tratado de Derecho Administrativo” Tomos I y II, Edición 1998

SHAW, JOSE LUIS, “Manual de Derecho Financiero” , Volumen 3 , 1ª edición, 1988

TEMAS DE CODIGO TRIBUTARIO, charlas realizadas por funcionarios de la D.G.I. en noviembre de 2000

VALDÉS COSTA, RAMÓN; VALDÉS DE BLENGIO, NELLY Y SAYAGUÉS ARECO, EDUARDO, “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay”, Concordado y anotado, 3ª edición, Ediciones Jurídicas A. Fernández, Montevideo, 1991

VALDÉS COSTA, RAMÓN, “,Curso de derecho tributario, relación jurídica tributaria”. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001.

VALDÉS COSTA, RAMÓN, “Instituciones de Derecho Tributario”, Edición 1992

15 Índice General

1. La base jurídica de la potestad tributaria

- 1.1. La Constitución
- 1.2. La Ley
- 1.3. Reglamentos y Decretos
- 1.4. Otros, en su caso

2. El Código de Normas y Procedimientos tributarios

- 2.1. Principios de la jurisdicción tributaria
- 2.2. Sujetos Pasivos
- 2.3. Formas de tributación: autoliquidaciones u otra
- 2.4. Facultades fiscalizadoras
 - 2.4.1. Consideraciones Generales
 - 2.4.2. Actividad fiscalizadora
 - 2.4.3. Determinación Tributaria
- 2.5. Infracciones tributarias y Régimen sancionador
 - 2.5.1. Infracciones administrativas
 - 2.5.2. Otras infracciones
 - 2.5.3. Ilícitos penales
- 2.6. Procedimiento de reclamos.
- 2.7. La prescripción
 - 2.7.1. Período de prescripción
 - 2.7.2. Interrupción de la prescripción
 - 2.7.3. Suspensión de la prescripción
- 2.8. Otros aspectos relevantes recogidos en el Código
 - 2.8.1. Medidas cautelares
 - 2.8.2. Juicio Ejecutivo
 - 2.8.3. Interpretación del Hecho Generador
 - 2.8.4. Interpretación de la norma cuando existe discrepancia entre la realidad y la forma jurídica
 - 2.8.5. Elusión fiscal o economía de opción

3. Principales impuestos nacionales

- 3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- 3.2. Impuesto sobre beneficios de Sociedades (Personas jurídicas).
 - 3.2.1. Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (I.R.I.C.)
 - 3.2.2. Impuesto a las Pequeñas Empresas
 - 3.2.3. Impuesto a las Rentas Agropecuarias (I.R.A)
- 3.3. La imposición patrimonial de las personas físicas.
 - 3.3.1. Impuesto al Patrimonio de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas
- 3.4. .Otras figuras de la tributación directa, en su caso.
 - 3.4.1. Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)
 - 3.4.2. Impuestos a las Comisiones
 - 3.4.3. Impuesto al Patrimonio de las Personas jurídicas
 - 3.4.4. Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión
 - 3.4.5. Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA)
 - 3.4.6. Impuesto de Control del Sistema Financiero
 - 3.4.7. Impuesto a la Compraventa de Bienes Muebles en Remate Público
 - 3.4.8. Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP)
 - 3.4.9. .Impuesto a la Constitución y Contralor de las Sociedades Anónimas
 - 3.4.10. Impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas
 - 3.4.11. Impuesto a las Retribuciones Personales
- 3.5. El Impuesto sobre el Volumen de Ventas o Valor Agregado.
 - 3.5.1. Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)
 - 3.5.2. Impuesto de Contribución al financiamiento de la Seguridad Social (COFIS)
- 3.6. Impuestos Especiales sobre determinadas ventas y consumos. (alcohol, tabaco, petróleos, otros)
 - 3.6.1. Impuesto Específico Interno (IM.ES.I.)
- 3.7. Otras figuras tributarias de la imposición indirecta, en su caso.
 - 3.7.1. Impuesto a la Compra de Moneda Extranjera (ICOME)
 - 3.7.2. Fondo de Inspección Sanitaria (FIS)
 - 3.7.3. Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras
 - 3.7.4. Impuesto a las Ventas Forzadas
 - 3.7.5. Impuesto a los ingresos de los organizadores de sorteos
 - 3.7.6. Impuesto a las Telecomunicaciones
 - 3.7.7. Impuesto a las tarjetas de crédito
 - 3.7.8. Impuesto Específico a los Servicios de Salud (IMESSA)
- 3.8. La Seguridad Social como tributo.
 - 3.8.1. Concepto de Tributo
 - 3.8.2. Las Contribuciones Especiales. Definición
 - 3.8.3. Las Contribuciones Especiales de Seguridad Social

4. Los tributos censales

- 4.1. Censos existentes (Inmuebles rústicos y urbanos, Actividades económicas u otros).
- 4.2. Elaboración, contenido y mantenimiento de los diferentes censos.
- 4.3. Contribución Inmobiliaria
 - a) Naturaleza y ámbito de aplicación
 - b) Hecho imponible
 - c) Sujeto pasivo
 - d) Base de tributación
 - e) Rebajas y disminuciones
 - f) Tasa del impuesto
 - g) Cuota tributaria
 - h) Gestión e inspección

5. Papel de la Contabilidad o registros contables y de los boletos o facturas en la gestión de los diferentes impuestos

- 5.1. Registros contables y documentación en la legislación tributaria uruguaya
- 5.2. Concepto de contabilidad suficiente

6. La tributación regional.

- 6.1. Régimen Constitucional Vigente
- 6.2. Estructura Gobiernos Departamentales
- 6.3. Autonomía Financiera
- 6.4. La Potestad Tributaria Departamental
- 6.5. Concepto de Tributos y sus especies
- 6.6. Principales Figuras Tributarias
 - 6.6.1. Propiedad urbana y Suburbana
 - 6.6.2. Propiedad Rural
 - 6.6.3. Impuesto a los Baldíos y a la Edificación Inapropiada
 - 6.6.4. Impuesto a los Espectáculos Públicos
 - 6.6.5. Impuesto a los Vehículos
 - 6.6.6. Impuesto a la Publicidad
 - 6.6.7. Tasas, Contribuciones y Transferencias del Estado
- 6.7. Formas de integración de la tributación nacional y regional: impuestos cedidos en su totalidad; participación en los Entes Regionales en determinados porcentajes; otras formas de integración

- 6.7.1. Impuestos Nacionales destinados a los Departamentos
- 6.7.2. Transferencias de Ingresos Tributarios

7. La financiación de los Municipios. Principales figuras tributarias

- 7.1. Régimen Vigente
- 7.2. Materia Departamental y Municipal
- 7.3. Poderes Jurídicos de las Autoridades Locales

8.- Organización y funciones de la Administración Tributaria Central

- 8.1. Ministerio responsable- Organigrama
- 8.2. Centros Directivos: sus competencias - Organigrama.
- 8.3. Criterios de organización de la Administración Tributaria en relación con la gestión de los tributos: por impuestos, por funciones, por tipos de contribuyentes, otros.
- 8.4. Criterios territoriales de organización y distribución de competencias entre el Órgano Central y las administraciones territoriales
- 8.5. La información y asistencia al contribuyente.
- 8.6. Presentación de declaraciones y cobranza.
 - 8.6.1. Papel de las entidades financieras en el proceso.
 - 8.6.2. Presentación de declaraciones en soporte informático.
- 8.7. Auditoria y Control.
 - 8.7.1. Censos de contribuyentes.- Impuestos para los que existen y período de actualización.
 - 8.7.2. Código de identificación fiscal.
 - 8.7.3. Comprobación de errores aritméticos: impuestos a los que se aplican y porcentaje anual de declaraciones afectadas.
 - 8.7.4. Otras comprobaciones de la administración tributaria: contenido, frecuencia e impuestos a los que se aplica.
 - 8.7.5. Criterios de selección de contribuyentes a comprobar.
 - 8.7.6. Controles específicos existentes: grandes contribuyentes, pequeños contribuyentes agricultores, otros.
 - 8.7.7. Controles cruzados

9. Los recursos humanos de la Administración Tributaria

- 9.1. Número de efectivos
- 9.2. Acceso y capacitación.
 - 9.2.1. Acceso

9.2.2. Capacitación

9.3. La carrera administrativa

9.4. Evaluación del desempeño.- Autoridad que la realiza, criterios de evaluación.- Vinculación con la carrera administrativa.

10. Informática tributaria

10.1. Tareas del proceso tributario que están informatizadas.

10.2. Evaluación de los avances conseguidos en las diferentes tareas a consecuencia de la informatización.

10.3. Vinculación entre el área informática y la administración tributaria. La informática como servicio integrado en la administración tributaria o externo a la misma.

11. Anexos estadísticos

11.1. Recaudación de Impuestos Directos

11.2. Recaudación de Impuestos Indirectos

11.3. Estructura de la Recaudación (Impuestos Directos – Impuestos Indirectos)

11.4. Estructura de la Recaudación por Impuestos

11.5. Contribuyentes registrados por Tipo de Contribuyente

11.6. Contribuyentes registrados y declarantes para los principales impuestos

11.7. Número de funcionarios de la Administración Tributaria y distribución por niveles al 1º de abril de 2006.

12. Anexo: Planes actuales de reforma

13. Gestión de Coyuntura

14. Bibliografía

15. Índice General

