

UNIVERSIDAD DE MONTEVIDEO

CENTRO DE POSTGRADOS DE LA FACULTAD DE DERECHO

**TESIS CORRESPONDIENTE A LA MAESTRÍA EN DERECHO Y
TÉCNICA TRIBUTARIA.**

TEMA:

“Plazo de prescripción de las obligaciones tributarias en caso de denuncia incompleta del hecho generador según la posición de la doctrina, del Banco de Previsión Social y la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo”.

NOMBRE DEL CURSANTE: Dra. Larissa Bértola Piccini

NOMBRE DEL TUTOR: Dr. Mario Ferrari

Montevideo, 31 de agosto de 2016

Agradecimientos

Especial agradecimientos a los tutores José María Burone, y Mario Ferrari, por los notorios aportes tendientes a la realización del presente trabajo de investigación, y su disposición frente a los requerimientos de la cursante.

Asimismo se agradece a los entrevistados, quienes gentilmente dispusieron de su valioso tiempo para contestar las preguntas formuladas.

Responsabilidad autoral

Por medio del presente documento, quien suscribe declara la autoría material e intelectual del presente trabajo de investigación.

I.- ÍNDICE

1.- Introducción.....	pág. 4
2.- Planteamiento del problema.....	pág. 6
2.1.- Objetivos de investigación.....	pág.6
2.1.1.- Objetivo general.....	pág.6
2.1.2.- Objetivos específicos.....	pág.6
2.2.- Preguntas de investigación.....	pág.6
2.2.1.- Pregunta general de investigación.....	pág.6
2.2.2.- Preguntas específicas de investigación.....	pág.6
2.3.- Justificación.....	pág.7
2.4.- Viabilidad de la investigación.....	pág.7
2.5.- Antecedentes hallados.....	pág.7
3.- Marco teórico.....	pág.8
4.- Diseño metodológico.....	pág.27
4.1.- Hipótesis de investigación e identificación de variables.....	pág.27
4.1.1.- Definición de variables.....	pág.27
4.1.2.- Definición conceptual.....	pág.27
4.1.3.- Definición operacional.....	pág.27
4.2.- Definición del alcance del estudio.....	pág.27
4.3.- Diseño de Investigación.....	pág.27
4.4.- Unidades de análisis, población y muestra.....	pág.28
5.- Análisis de los datos obtenidos.....	pág.29
5.1.- Análisis documental.....	pág.29
5.1.1.- Sentencias dictadas por el TCA entre el año 2004 y el 2016. .	pág.29
5.1.2.- Artículos doctrinarios.....	pág.32
5.1.3.- Análisis de la posición del Banco de Previsión Social.....	pág.35
5.2.- Entrevistas.....	pág.36
6.- Discusión.....	pág.42
6.1.- Conclusiones de la investigación.....	pág.42
6.1.1.- Conclusiones parciales.....	pág.42
6.1.2.- Conclusión final.....	pág.46
7.- Listado Bibliográfico.....	pág.51

1.- INTRODUCCIÓN

Con relativa frecuencia, contribuyentes que denuncian a la Administración Tributaria hechos generadores de obligaciones tributarias en forma incompleta, (entendiendo por denuncia incompleta aquella que no brinda información veraz y exacta sobre la totalidad de los elementos integrantes del hecho generador), pretenden prescribirlas antes de transcurridos 10 años desde el comienzo del cómputo del plazo de prescripción, lo cual no siempre es aceptado por el ente público.

Las consecuencias prácticas de ello son de gran relevancia, tanto para la Administración como para el administrado.

La importancia teórica del tema también es de considerable magnitud, ya que la denuncia del hecho generador de las obligaciones tributarias es uno de los principales deberes formales que recae sobre los administrados, cuyo cumplimiento es imprescindible a la hora de que la Administración pueda cumplir sus cometidos de fiscalización y determinación de tributos.

Asimismo relaciona un concepto central en esta materia tributaria, como es el de hecho generador.

Por su parte, el instituto de la prescripción extintiva de obligaciones involucra principios de certeza y seguridad jurídica, lo cual determina que el análisis de cualquier aspecto de dicha prescripción resulte relevante.

A nivel específico, las consecuencias de la denuncia incompleta del hecho generador de las obligaciones tributarias en materia de prescripción extintiva, presenta interés adicional, dado que la norma tributaria no brinda solución expresa a ello, lo que hace opinable cualquier postura que se adopte.

Desde otro ángulo, el hecho de que el tema objeto de investigación, a nivel doctrinario, haya sido tratado únicamente por Pérez Novaro, y en el ámbito jurisdiccional se haya abordado en forma excepcional por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, hace aún más interesante esta investigación.

Lo anterior lleva a plantear el siguiente tema de investigación “Plazo de prescripción de las obligaciones tributarias en caso de denuncia incompleta del hecho generador según la posición de la doctrina, de la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y del Banco de Previsión Social”.

1.1.- ENFOQUE

Este trabajo se realizó bajo un enfoque cualitativo, ya que se busca analizar cómo es y cómo se manifiesta un fenómeno y sus componentes. Puntualmente se procuró establecer cómo se resuelve un problema en ámbitos doctrinarios, jurisprudenciales y administrativos mediante el análisis documental y la realización de entrevistas.

2.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

2.1.- Objetivos de investigación

A los efectos anteriormente descritos en la introducción se plantearon los objetivos que se enuncian a continuación.

2.1.1.- Objetivo general

Determinar cuál es la posición del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), de la doctrina y del Banco de Previsión Social (BPS) sobre el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias en casos de denuncia incompleta del hecho generador.

2.1.2.- Objetivos específicos

- Establecer los elementos esenciales del hecho generador.
- Determinar los caracteres que debe reunir la denuncia del hecho generador para ser considerada completa.
- Determinar la finalidad de la extensión del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias según la disposición del artículo 38 del Código Tributario Uruguayo.
- Establecer si la denuncia del hecho generador formulada en forma incompleta extiende el plazo de prescripción.
- Determinar la incidencia de la conducta del sujeto pasivo del tributo en las conclusiones del objetivo anterior.

2.2.- Preguntas de investigación

2.2.1.- Pregunta general de investigación

¿Cuál es la posición de la doctrina, del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y del Banco de Previsión Social sobre el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias en hipótesis de denuncia incompleta del hecho generador?

2.2.2.- Preguntas específicas de investigación

- ¿Cuáles son los elementos esenciales del hecho generador?
- ¿Qué caracteres debe reunir la denuncia del hecho generador para ser considerada completa?
- ¿Cuál es la finalidad de la extensión del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias previstas en el art. 38 del Código Tributario?

- ¿La denuncia del hecho generador formulada en forma incompleta extiende el plazo de prescripción a 10 años?

- ¿Se arriba a la misma conclusión si la denuncia se hace con dolo o culpa?

2.3.- Justificación

La justificación de la investigación está dada por la relevancia social que tiene el tema elegido, y por la trascendencia teórica del mismo.

2.4.- Viabilidad de la investigación

La investigación proyectada es viable ya que el tema planteado es medible y se tiene acceso a la información.

2.5.- Antecedentes hallados

Habiendo consultado archivos de esta Universidad sobre el tema de investigación propuesto, no se ha encontrado antecedente alguno.

3.- MARCO TEÓRICO

A continuación se desarrollará el marco teórico en el cual se encuadra esta investigación.

3.1.- Deber formal de los administrados de denunciar el hecho generador de las obligaciones tributarias

El derecho tributario formal contiene las normas que la Administración Fiscal utiliza para comprobar si corresponde que determinada persona pague un tributo, y en caso afirmativo, el importe del mismo. Es el complemento indispensable del derecho tributario material, tal como sostiene Villegas, para quién *“el derecho tributario material se ocupa –entre otras cosas- nada menos que de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona”*. Pero esas previsiones son sólo normas “actuables” cuya operatividad necesita de normas “actuales”. Continúa el autor expresando que en dicho escenario surge el derecho tributario formal porque tal sector normativo puntualiza las vías de acción que el organismo fiscal debe seguir para concretizar las previsiones genéricas. La ejecución implica la previsión de otras relaciones jurídicas entre el fisco e integrantes de la comunidad y que deben ser previamente delineadas. Lo anterior se desprende del hecho de que, el fisco puede desarrollar su actuación en forma debida, sólo si quienes están bajo la potestad tributaria cumplen diversos deberes formales (o instrumentales). Dichos deberes pueden ser de diversos tipos y características, y son generalmente obligaciones de hacer, no hacer y soportar. El carácter común de los mismos es que todos son instrumentales¹.

Los deberes formales (diferentes a la obligación sustantiva de dar, tal como se dijo), deben ser cumplidos tanto por el contribuyente como por el responsable, y se fundan en la potestad de imperio del ente público.

Entonces, para que la Administración concrete el procedimiento de gestión, los sujetos pasivos de los tributos deben proveerla de los insumos necesarios, por lo que el cumplimiento de sus deberes formales es esencial a dichos efectos.

¹ Villegas, Héctor, *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, 4ª, Edición actualizada, Buenos Aires: Depalma, 1987 p. 281 y 282.

Tal como manifiesta Montero, lugar fundamental en nuestro derecho ocupa el deber de iniciativa por el cual el sujeto debe comunicar a la Administración la ocurrencia del hecho generador que puede dar lugar al nacimiento de la deuda tributaria. También son deberes formales inscribirse en registros especiales, presentar declaraciones y comunicar cambio de situaciones, entre otras².

En el derecho positivo uruguayo, el art. 61 del Código Tributario impone a los sujetos pasivos la obligación de denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para determinar el tributo.

Siendo que la denuncia del hecho generador a la Administración se hace efectiva mediante una declaración, es de aplicación el art. 63 del Código Tributario, norma que también regula la presentación de las declaraciones suscritas a lo largo de la relación jurídica tributaria.

Según el precitado artículo, las declaraciones de los sujetos pasivos deberán contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación, determinación y fiscalización del tributo, requeridos por la ley, reglamento o resolución del órgano recaudador. Asimismo deberán ser presentadas en el lugar y fecha que establezca la ley o el reglamento, y los interesados y representantes que suscriban las declaraciones serán responsables de su veracidad y exactitud. Para Montero el deber de declarar supone un deber formal de hacer, que se manifiesta en realizar el acto de declaración, que no es otra cosa que una manifestación de conocimiento de los elementos constitutivos del hecho generador y la voluntad de cumplir con la obligación sustantiva de dar, teniendo como única finalidad colaborar con la Administración comunicándole la intención del obligado de extinguir la deuda³.

Sánchez Serrano define la declaración tributaria como *“un acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente realizado en el cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales puede determinarse el an y el quantum de una obligación tributaria material, así como eventualmente una manifestación de voluntad solicitando la*

² Montero, José, *“Derecho Tributario Moderno”* Tomo II, Montevideo: FCU 2006, p. 18 y ss.

³ Montero, José, *Ob. cit.* p. 59 y ss.

aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico-tributario, siendo dirigido dicho acto a la administración tributaria a efectos de que esta proceda a comprobar, liquidar el tributo mediante un procedimiento de gestión individualizado en base a dicha manifestación o en base también a otras del mismo o de otros interesados cuando se refieran todas ellas a datos relevantes para la determinación de una misma obligación tributaria material”⁴.

En cuanto al contenido sustancial de la declaración, expresa Montero que *“la declaración jurada tiene como objetivo denunciar el hecho generador, precisar la base de cálculo y proceder a la liquidación de la obligación resultante. Ello es así, porque la declaración tributaria es una manifestación de conocimiento de determinados datos que la Administración necesita conocer para liquidar y determinar el tributo, por eso el Código en el Art. 63 al referirse a los requisitos que deberá contener la declaración, dispone la necesidad que el declarante aporte los elementos y datos necesarios para una correcta determinación. Pero es evidente que no se trata de aportar cualquier tipo de datos, sino que esos elementos han sido analizados y seleccionados por el declarante, en atención a su vinculación con el tributo que se trata. Esta selección se hace en función de determinadas pautas fijadas por la ley o el reglamento, que hace que se seleccione aquellos hechos que se consideran jurídicamente relevantes y que tengan respaldo documental como condición que estos coincidan fielmente (literal B Art. 63 CT) con los hechos denunciados. De este modo, puede decirse entonces que dentro del contenido de la declaración jurada, no sólo se detallarán los hechos sino que se realizará una tarea de valoración, sumamente importante y que debe distinguirse de la simple aportación de datos, porque sostiene Jarach “...la declaración jurada es un acto de conocimiento y voluntad (...) Pero es necesario establecer, que esta manifestación de conocimiento no se limita solamente a aportar datos sobre hechos y situaciones, sino que la más de las veces, comprende aportes sobre el derecho. De este modo, la manifestación del declarante, supone un juicio, pues encuadra las situaciones que declara dentro*

⁴ Montero, José, *Ob cit* p. 60.

*del derecho tributario, por lo que tiene que valorar no sólo la realidad sino también las normas jurídicas aplicables”*⁵.

3.2.- El hecho generador

Como sostiene Blanco, el hecho generador tributario no es más que una manifestación específica del concepto más general de presupuesto jurídico. En ese entendido, siguiendo a Kelsen, manifiesta que el contenido de cualquier norma jurídica (en sus elementos explícitos e implícitos) puede reducirse a una estructura compuesta de dos elementos: un presupuesto fáctico descrito abstractamente, y un efecto previsto para el caso en que realmente se verifique un hecho coincidente con aquella descripción abstracta. Entiende que en la teoría del Derecho Tributario, la teoría del hecho generador ocupa un lugar primordial.⁶

Según el art. 24 del Código Tributario Uruguayo (CTU), el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación. Se considera ocurrido y existentes sus resultados: 1) en las situaciones de hecho desde el momento que han sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente corresponden. 2) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Entonces, el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo (previsto hipotéticamente en una norma abstracta) y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, entendida ésta como el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos en cuanto ocurre dicho presupuesto de hecho previsto en la Ley.

Es el mecanismo del cual se vale la ley para crear la relación jurídico tributaria con el sujeto pasivo.

⁵ Montero, José, *Ob. cit.* p 60 a 61 y 64.

⁶ Blanco, Andrés, *“El Impuesto al valor agregado”* Volumen I, Montevideo: FCU p. 11 y siguientes.

3.2.1.- Elementos que configuran el hecho generador

El análisis del hecho generador implica necesariamente el estudio de los elementos que lo conforman.

Tal como entiende Blanco, el hecho generador en tanto supuesto normativo, posee una unidad indivisible, sin perjuicio de lo cual quien lo estudie puede identificar en su seno una serie de elementos, de forma tal de practicar un análisis separado de cada uno de ellos, entendiendo que se trata más bien de una construcción teórica elaborada por el propio estudioso para facilitar el análisis del mismo⁷.

A nivel doctrinario no hay consenso en cuanto a los elementos que deben integrar la estructura del hecho generador.

Ferreiro Lapatza habla de los elementos objetivo (o material) y subjetivo (o personal)⁸.

Por su parte Ramón Valdés Costa realiza la misma distinción pero subdividiendo el aspecto objetivo en los subelementos material, espacial y el temporal, y un aspecto subjetivo integrado por el sujeto activo⁹.

Por otra parte, José Luis Shaw, Héctor Villegas y Andrés Blanco plantean el estudio del hecho generador sobre la distinción de cuatro elementos: el material u objetivo, el espacial, el temporal y el subjetivo¹⁰.

Para Blanco, esta clasificación da simplicidad al análisis del hecho generador, a la vez que se adecua a la concepción de los cuatro ámbitos de validez de la norma jurídica propuesto por Kelsen. Siguiendo la teoría de los cuatro ámbitos de validez de la norma jurídica propuesto por Kelsen, los cuales, como se dijo, según Blanco se adaptan a los cuatro aspectos en los que propone desdoblar el hecho generador, tenemos que resulta relevante determinar: qué hechos resultan gravados, que personas deberán realizarlos para producir el efecto

⁷ Blanco, Andrés, *"El impuesto..."*, p.11 y ss.

⁸ Ferreiro Lapatza, José, *"Curso de Derecho financiero Español"*, 10ª. Edición, Madrid: Marcial Pons, 1988, p. 444.

⁹ Valdés Costa, Ramón *"Curso de derecho Tributario –Segunda Edición–"* Buenos Aires: Editorial Depalma 1996, p. 307.

¹⁰ Blanco, Andrés, *"El impuesto..."*, p.11 y ss.

jurídico tributario, y dentro de qué límites de tiempo y espacio constituirán el efecto jurídico tributario¹¹.

El elemento material alude a los hechos o actos que la norma prevé como supuesto del devengo del tributo.

Jarach al referir al objeto material del hecho imponible expresa que *“es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto. Es, sin embargo, fuera de lugar tratar particularmente del objeto en una teoría general del hecho imponible, puesto que los objetos tienen características diferentes según el hecho imponible al cual se refiere. Por ejemplo rédito, patrimonio, monto de las ventas, mercaderías importadas o fabricadas son los objetos de los hechos imponibles del impuesto a los réditos o de los impuestos aduaneros o de los impuestos sobre fabricación, etcétera. La única característica general es que al objeto se aplica la unidad de medida, por ejemplo, valor monetario o peso, o número de unidades, sobre la cual a su vez se aplicará la tasa del impuesto”*¹².

Para Valdés Costa *“el elemento material debe ser complementado con las disposiciones necesarias para determinar la cuantía de la obligación, entre ellas las relativas a la base de cálculo, elemento indisolublemente unido al hecho gravado”*¹³.

Éste es el elemento cuantitativo. Al aludir al mismo, entiende el autor que se hace una doble referencia vinculada con el elemento objetivo: base imponible y tasa o alícuota del gravamen.

Se han suscitado ciertas divergencias de criterios en cuanto si el elemento cuantificante (que como dijimos Valdés Costa ubica en el elemento material del hecho generador) es un elemento integrante del mismo.

Jarach incluye en el hecho generador sus criterios de medición (la base imponible) las alícuotas o tipos, además de las circunstancias de tiempo y lugar con las que se acota el presupuesto de hecho y los sujetos de la relación jurídica¹⁴.

¹¹ Blanco, Andrés, *“El impuesto...”* p. 16

¹² Jarach, Dino. *“El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”*. De la Revista de Jurisprudencia Argentina SA, Buenos Aires: 1943 p. 129.

¹³. Valdés Costa, Ramón *“Curso de Derecho Tributario –Segunda Edición-”* Buenos Aires: Editorial Depalma, 1996, p. 307.

¹⁴ Blanco, Andrés, *“El impuesto...”* p.11 y ss.

Para Altamirano, el elemento cuantitativo, junto con los elementos subjetivo, material, territorial y temporal son elementos estructurales y esenciales del hecho imponible (así como también de la obligación tributaria). Al respecto expresa que el elemento cuantitativo tiene una doble referencia vinculada con el elemento objetivo: base imponible y tasa o alícuota del gravamen, es decir, cuantía e intensidad¹⁵.

Contrariamente, Villegas y Sainz de Bujanda sostienen que el mismo no es más que un instrumento destinado a dilucidar la cantidad de deuda, pero no forma parte del presupuesto que da origen a la obligación.

En la misma línea se manifiesta Shaw¹⁶.

El **elemento temporal** marca los límites cronológicos, es decir el momento dentro de los cuales se considera consumado el hecho generador.

Puede ser de verificación instantánea o periódica.

El **elemento espacial** refiere a las circunstancias de lugar relevantes para la configuración del hecho generador, es decir para delimitar los actos o hechos gravados.

Por último, también integra el hecho generador el **elemento subjetivo**, consiste en las circunstancias o cualidades personales que la norma pueda prever en relación a los actos o hechos gravados.

Como expresa José Luis Shaw, el hecho generador muchas veces contiene un aspecto subjetivo que también lo condiciona. No debe identificarse el mismo con el aspecto personal o subjetivo de la consecuencia normativa tributaria, esto es con la determinación de los sujetos pasivos de la relación tributaria¹⁷. Para Ferreiro Lapatza el elemento personal es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria¹⁸.

¹⁵ Altamirano Alejandro, *"Derecho Tributario Teoría General"* Buenos Aires: Marcial Pons 2012 p. 347.

¹⁶ Shaw, José Luis, *"Impuesto al Valor Agregado, Hecho Generador"*, ACALI, Montevideo, 1978, p.23.

¹⁷ Shaw, José Luis, *Ob. cit.* p.11 y ss.

¹⁸ Ferreiro Lapatza, José, *"Curso de Derecho Financiero Español"*, 10ª. Edición, Madrid: Marcial Pons, 1988, p. 444.

Todos los elementos del hecho imponible agrupados, cuando aparecen concomitantemente, hacen nacer la obligación tributaria. Pero como sostiene Altamirano, pueden existir particularidades en relación al el elemento temporal y el cuantitativo, en aquellos casos en que la ley disocie el momento de configuración del aspecto temporal del hecho imponible y el momento de cuantificación del mismo¹⁹.

Dichos elementos deben estar establecidos por ley, aunque no necesariamente de modo explícito, en cuyo caso el intérprete debe relevarlos en la norma.

Un sector de la doctrina agrega como elemento del hecho generador la causa jurídica de la obligación, caracterizada como capacidad contributiva en los impuestos, la contraprestación en las tasas y el beneficio en las contribuciones especiales.

Para estas teorías causalistas, la obligación no nace solamente al producirse el hecho imponible, sino que se requiere otro elemento esencial: la causa.

Esta posición no es aceptada por gran parte de la doctrina, tal como sostiene Valdés Costa quienes consideran que la causa de la obligación no integra el hecho generador de la obligación²⁰.

3.2.2.- Relación entre los elementos conformantes del hecho generador.

Siguiendo a Blanco, los elementos del hecho generador están relacionados, pero no articulados en términos de estricta igualdad, sino que el aspecto material u objetivo constituye verdaderamente el núcleo o elemento central de la estructura del hecho generador.

Según este autor, el criterio ordenador nos lo dará en primer lugar, la función del derecho como técnica social: lo que las normas pretenden aprehender son conductas humanas e imputar efectos (“sanciones” en términos de Kelsen) a ciertas personas, sean los hechos o actos humanos a tener en cuenta, y lo secundario el tiempo y espacio en que ellos ocurran. Necesariamente, el presupuesto de hecho de una norma tributaria deberá contener la descripción de un acto, hecho o una situación vinculables a un sujeto. Sin este elemento, la

¹⁹ Altamirano Alejandro, *“Derecho Tributario Teoría General”* Buenos Aires: Marcial Pons 2012 pág. 348.

²⁰ Valdés Costa, Ramón *“Curso de Derecho Tributario Segunda Edición”*, Buenos Aires: Depalma 1996, p. 308.

norma descriptora del hecho generador es inconcebible, por lo que su presencia es una necesidad lógica a priori de la norma. Contrariamente, si bien la norma jurídica debe tener condiciones de aplicación temporal o espacial, se trata de una necesidad a posteriori. Estos elementos son necesarios pero no para ser norma jurídica, sino para ser aplicable. Ello lleva a sostener la preponderancia de la parte de la norma que describe los actos, hechos o situaciones gravadas. Para el autor mencionado, en ciertos casos el elemento subjetivo puede tener un carácter también preponderante en los casos en que la ley le confiere dicha relevancia. Concluye que la jerarquización interna de los elementos del hecho generador tiene consecuencias en la interpretación de la norma y en su calificación. En efecto, la interpretación debe referir, en un primer momento a la norma que describe el aspecto material del hecho generador, y solamente dicha interpretación puede referir a los restantes elementos una vez realizada la interpretación de los hechos o actos gravados y en función de estos. El sentido de la interpretación deberá guardar una total coherencia y adaptarse al sentido del aspecto material u objetivo, empleando el método lógico-sistemático. En cuanto a la calificación, deberá verificarse su coincidencia con la previsión abstracta, esto es determinar si coincide objetiva y materialmente con el hecho descrito en la ley al margen de cualquier condicionamiento subjetivo, temporal, espacial, salvo en casos en que el aspecto subjetivo tenga un papel igualmente preponderante²¹.

3.3.- Del instituto de la prescripción

La otra variable del tema de investigación es la prescripción de las obligaciones tributarias.

3.3.1.- La prescripción entendida como categoría general del Derecho, tiene como finalidad modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace²².

Conforme sostienen Pescadère y Pezzutti, constituye una herramienta jurídica basada en el principio de seguridad que debe regir las relaciones humanas ya que, “...la idea de que los derechos perduren durante períodos indefinidos sin

²¹ Blanco, Andrés, “El impuesto...” p. 16 y ss.

²² García Novoa, César “Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos”, Madrid: Marcial Pons 2011, p. 115 y ss.

que su titular los ejercite, constituye para quien es sujeto pasivo de ese eventual ejercicio una verdadera “espada de Damocles” pendiendo sobre su integridad jurídica y patrimonial”²³.

Tal como manifiestan Alison Mena y Javier Aguirre en su tesis de Master, ni el Código Tributario Uruguayo, ni el Modelo de Código para América Latina definen a la prescripción tributaria. Por ello entienden que para hallar una definición debe recurrirse al Código Civil, el cual en su art. 1188 dispone: “*La prescripción es un modo de adquirir o extinguir derechos ajenos. En el primer caso se adquiere el derecho por la posesión continuada por el tiempo y con los requisitos que la ley señala. En el segundo, se pierde la acción por el no uso de ella en el tiempo señalado por la ley. Para esta clase de prescripción, la ley no exige título ni buena fe*”.

Observan que en materia tributaria la prescripción solamente es un modo de extinguir derechos, jamás de adquirirlos, por lo que en esta materia la referencia a prescripción siempre es a la extintiva de derechos²⁴.

Entonces, el instituto de la prescripción tributaria implica la pérdida de un derecho por el paso del tiempo.

En términos expresados por Nelly Valdés de Blengio “...*la prescripción extintiva en materia tributaria es la pérdida del derecho de la Administración al cobro de los tributos y/o sanciones e intereses, acaecida por el no uso de dicho derecho durante determinado tiempo*”²⁵.

Su fundamento radica en la seguridad jurídica pues las pretensiones deben ejecutarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefectiblemente a merced de la actuación de otro.

En el caso de la prescripción tributaria, se busca eliminar la incertidumbre que puede tener un sujeto pasivo con referencia al poder que tiene la Administración

²³ Pescadère, Diego y Pezzutti, Miguel “*Nuevas tendencias jurisprudenciales en materia de prescripción de la obligación tributaria*”, en Revista Tributaria No. 140 Tomo XXIV, Montevideo: AMF 1997, p. 630.

²⁴ Mena, Alison y Aguirre, Javier “*Prescripción en el sistema tributario uruguayo*”, en <http://www.um.edu.uy/docs/tesisfder-prescripcion-de-la-obligación-tributaria-en-el-sistema-tributario-uruguayo-mena-aguirre.pdf>, p.8 y 9.

²⁵ Valdés de Blengio, Nelly “*Prescripción de tributos y sanciones*” en Revista Tributaria No. 140 Tomo XXIV, Montevideo: AMF 1997, p. 600.

para reclamarle un adeudo tributario específico en cualquier momento del tiempo.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia No. 1202/92 manifestó que *“La prescripción tiene un fundamento no ético sino práctico, basado en la estabilidad y seguridad de las relaciones jurídicas, las que se verían perjudicadas si indefinidamente siempre existiera la posibilidad de que el obligado, no obstante el transcurso del tiempo, esté igualmente dispuesto a cumplir una obligación que a su respecto jurídicamente se generó”*²⁶.

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 28 del CTU incluye a la prescripción como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria, consagrando por su parte, en el art. 38 del mismo cuerpo normativo, dos plazos de prescripción diferentes.

3.3.2.- La dualidad de plazos de prescripción como aspecto abordado tanto por la doctrina como por la legislación

En el derecho foráneo César García Novoa expresa que el ordenamiento tributario español sigue el sistema de un plazo fijo que no se modula en función del comportamiento del sujeto pasivo. Expresa que *“la modulación de los plazos en función del comportamiento del contribuyente se da con cierta frecuencia en el Derecho comparado. Así, en algunos países como Alemania, Bélgica, Francia u Holanda, se aplican plazos más largos o se prorrogan los ordinarios cuando se incumple la obligación de declarar o se falsea la declaración. En Alemania, el plazo de liquidación será de diez o cinco años, en función de si ha habido o no negligencia grave (...) cuando haya de presentarse una declaración, autoliquidación o comunicación, el plazo comienza en un momento diverso, lo que en la práctica retrasa la consumación de la prescripción si se incumple la obligación pertinente”*. Manifiesta que en Latinoamérica también es frecuente fijar una dualidad de plazos en función del comportamiento del obligado tributario, ampliando el plazo de prescripción y que *“...el argumento a favor de esta solución legal puede ser que quien comete una infracción o actúa con culpa o dolo no puede invocar la seguridad jurídica y debe aceptar la actuación de la Administración, comprobando y liquidando después de transcurrir el plazo*

²⁶ Mena, Alison y Aguirre, Javier, *Ob.cit.* p.10.

*normal de prescripción, puesto que el mismo, con su incumplimiento, ha contribuido a que no se haya podido liquidar a tiempo". Continúa el autor expresando que "parece razonable que se habilite un plazo mayor de prescripción cuando la Administración tenga una mayor dificultad objetiva para ejercer sus facultades de realizar el tributo. Si la prescripción es una causa de extinción de la obligación tributaria, cuando el particular dificulta el ejercicio de las funciones liquidatorias y recaudatorias, la norma puede también dificultar la extinción, alargando el plazo. Así si el particular ha ocultado rentas o elementos del hecho imponible o no ha presentado declaración, no es descabellado fijar un plazo más largo en función de las dificultades objetivas de la Administración para liquidar, pues la misma, en tales circunstancias, debe antes desarrollar una actividad comprobadora e investigadora". Más allá de lo anterior, concluye que "la implementación de un plazo agravado de prescripción no puede remitirse a una sanción ni fundarse en un elemento subjetivo (el comportamiento del obligado tributario, basado en la voluntariedad) sino en un dato objetivo: la mayor o menor dificultad para ejercer las facultades de aplicación del tributo."*²⁷

En el mismo sentido Falcón y Tella destaca que la eventual regulación de una dualidad de plazos en el derecho español sólo debería admitirse si se lleva a cabo excluyendo toda referencia a circunstancias subjetivas, como la buena o mala fe del contribuyente, o a la existencia o no de infracción, ligada a la concurrencia de culpa.²⁸

3.3.3.- En el derecho tributario uruguayo, el artículo 38 CT prevé la dualidad de plazos extendiendo la prescripción a 10 años en los siguientes casos: cuando el administrado incurra en defraudación, no cumpla con la obligación de inscribirse, de denunciar el acaecimiento del hecho generador, de presentar declaraciones juradas, y cuando el tributo es determinado por el organismo, cuando no haya tenido conocimiento del mismo.

Si bien la falta de denuncia del hecho generador fue regulada expresamente en el artículo precitado, para resolver si corresponde también la extensión del plazo de prescripción en situaciones de denuncia incompleta del hecho generador

²⁷ García Novoa, Cesar, *ob.cit.*, p. 115 y ss.

²⁸ Falcón y Tella, Ramón "La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo" Quincena Fiscal N^o 14. España: Aranzadi, 1996 pág. 6.

(entendiendo por tal la que no brinda información veraz y exacta sobre la totalidad de los elementos integrantes del hecho generador), debe interpretarse la norma a efectos de descubrir su sentido y alcance.

Antes que nada corresponde consignar, conforme sostiene Faget, que todas las normas deben ser interpretadas, y no sólo las que no son claras. Desarrollando dicha idea expresa: *“Existe libertad metodológica sin que la supuestamente letra clara impida lo que debe hacerse, que es acudir a otros métodos de interpretación, sea éste el lógico sistemático o sea el método histórico, por ejemplo”*²⁹.

Como expresan Seijas y Whitelaw, *“el proceso de aplicación de la ley al caso concreto supone una operación de carácter espiritual que comprende dos fases: una primera, que reside en la interpretación propiamente dicha, vale decir, la actividad intelectual y volitiva consistente en desentrañar su verdadero sentido, tendiente a eliminar la imperfección de la palabra. Y una segunda que es la calificación de los hechos que ofrece el caso concreto para descubrir su relevancia a efectos de la ley, de modo de poder concluir, luego de efectuado el respectivo cotejo, si ese hecho o grupo de hechos que exhibe el caso planteado se encuentra alcanzado o no por la norma y, por consiguiente, si corre o no la suerte que la misma prevé, vale decir, si debe someterse a su consecuencia jurídica”*³⁰.

Para determinar el verdadero sentido de la norma podrán utilizarse todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica, llegar a resultados restrictivos o extensivos del sentido gramatical de los vocablos utilizados en la ley de forma impropia o imprecisa (Cfme. Art. 4 CTU). Como manifiesta Valdés Costa, dichos criterios deben completarse con dos conceptos relevantes en derecho tributario: la reserva de la ley en cuanto a existencia y cuantía de la obligación, y la prevalencia de la sustancia sobre las formas (principio de realidad)³¹.

²⁹ Faget, Alberto *“Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal”*, en Revista Tributaria N° 181 Tomo XXXI, Montevideo: AMF 2004, p. 432.

³⁰ Seijas, Alicia y Whitelaw, James *“Forma y sustancia en la ley tributaria”* en Revista Tributaria N° 131 Tomo XXIII, Montevideo: AMF 1996.

³¹ Valdés Costa, Ramón, *Ob.cit.* p. 266.

Según Giuliani Fonrouge *“las normas deben interpretarse contemplando la totalidad de sus preceptos, armonizándolas con las demás que integran el ordenamiento jurídico y sin prescindir de la voluntad legislativa y de la más acorde con las disposiciones y garantías constitucionales, sin violencia de su letra y espíritu”* (...) *“todos los instrumentos o medios elaborados en la lucha por el perfeccionamiento del derecho son aptos y utilizables en derecho financiero, en paridad de condiciones con las demás disciplinas jurídicas”*. (...) El intérprete puede y debe utilizar todos los medios a su alcance, la letra de la ley, la intención del legislador, los trabajos legislativos, atribuyendo particular relevancia a la realidad económica y a la finalidad de las leyes financieras; inclusive puede recurrir a los criterios de integración conocidos.³²

Por su parte, en cuanto a los métodos de interpretación, Villegas manifiesta que el método literal se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical, etimológico, de sinonimia, etc. El método lógico busca llegar a resolver qué quiso decir la ley. Quiere saber cuál es el espíritu de la norma o su ratio legis. En cuanto al método histórico, el mencionado autor expresa que para sus sostenedores *“la tarea del intérprete es desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quién la dictó. Para ello se debe valer de todas las circunstancias que rodearon el momento de sanción de la ley (ocatio legis). Se utilizan, por ejemplo, como instrumento de interpretación el mensaje del poder ejecutivo que eleva la ley al congreso, la discusión en comisiones por parte del legislativo, los correspondientes debates parlamentarios...”* Por último, el problema que aborda el método evolutivo es enfrentar una nueva necesidad de la vida social con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales, económicas, políticas y éticas que determinan la nueva necesidad. Plantea que, ante la nueva realidad debe investigarse –según los propugnadores

³² Giuliani Fonrouge, Carlos María “Derecho Financiero” Vol. II 5ª. Edición, Bs. As: Depalma, 1993, p. 103 y ss.

de este método- cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado³³.

3.3.4.- Realizada esta breve referencia a los métodos de interpretación, corresponde citar opiniones doctrinarias sobre la finalidad de la extensión del plazo de prescripción prevista en el art. 38 del CTU según doctrina nacional. Pérez Novaro entiende que la extensión del plazo de prescripción responde a la falta de conocimiento de la Administración respecto de la verificación del hecho gravado. Asimismo lo relaciona con el deber de iniciativa, de denunciar la ocurrencia del hecho gravado y de proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo³⁴.

Por su parte Blanco analiza dicha finalidad en función de la estrategia de solución de problemas confeccionada por los profesores argentinos Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Estos autores desarrollan una estrategia de solución de problemas jurídicos basado en nociones lógicas y matemáticas, determinando las propiedades relevantes de los casos a estudio.

Para determinar el propósito general buscando con la consagración normativa en el art. 38 CTU de la extensión del plazo de prescripción, Blanco se plantea cuál es la propiedad común a las cuatro hipótesis de extensión del plazo allí prevista. Para ello, siguiendo el modelo de dichos autores, propone determinadas posibles propiedades relevantes para arribar a la finalidad de la norma, las que se enuncian seguidamente:

- incumplimiento de la obligación tributaria;
- el engaño de la Administración;
- el incumplimiento de deberes formales;
- el desconocimiento por parte de la Administración del hecho generador.

A posteriori relaciona dichas propiedades con las hipótesis legales de extensión del plazo previstas en el art. 38 del CT en una matriz, calificando cada combinación con dos valores: “necesariamente presente”, o “no necesariamente presente”. Mediante la aplicación de ese método concluye que ninguna

³³ Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Buenos Aires: Depalma 1987, p. 166 y ss.

³⁴ Pérez Novaro, César, “Modos de extinción de la obligación tributaria”, Segunda edición actualizada y ampliada, Montevideo: FCU 2013, p 305 y ss.

propiedad está necesariamente presente en todos los casos, pero que la propiedad que está más veces es el desconocimiento de la Administración del hecho generador (ya que está presente necesariamente en todos los casos menos en la defraudación).

En efecto, el no inscribirse en los registros públicos, el no denunciar el hecho generador, y el desconocer el hecho generador por parte de la Administración cuando el tributo se determina por ésta, implican todas ellas un desconocimiento de la Administración del hecho generador.

Como se dijo, el único caso en que no necesariamente tiene que estar presente es en la defraudación (porque la defraudación por ejemplo puede operar sobre el monto imponible y no sobre la ocurrencia del hecho generador). Concluye el referido autor, que el propósito general de las hipótesis de extensión a diez años es el desconocimiento por parte de la Administración del hecho generador³⁵.

En el mismo sentido, Picardo, Gerente de área de Asesoramiento Interno del BPS sostiene que la ampliación del plazo a 10 años responde a la carencia de información que tiene el fisco para custodiar su crédito³⁶.

3.3.5.- En cuanto a la influencia del comportamiento del obligado tributario en la extensión del plazo de prescripción, las opiniones de la doctrina a nivel nacional no son coincidentes.

Blanco manifiesta que el texto del art. 38 se limita a enunciar casos de extensión del plazo de prescripción a 10 años sin referencia alguna a dolo o culpa. Afirma que en un contexto en el cual los juristas profesionales suelen proclamar la primacía de los textos positivos, este argumento parece bastante fuerte para sostener que el plazo de prescripción de 10 años también se aplica a los casos de no registro o no denuncia del hecho generador con culpa leve o sin culpa. Menciona que dicha tesis tiene también a su favor los propósitos de la extensión del plazo a 10 años descritos anteriormente.

³⁵ Blanco, Andrés, “*Dos problemas de la prescripción de la obligación tributaria*” en Revista Tributaria Tomo XL No. 233, Montevideo: AMF, marzo-abril 2013, p. 202.

³⁶ Picardo Viegas, Luis “*Prescripción de adeudos tributarios*” en Encuentro Técnico Regional de Rocha: AEU 1998.

Por lo tanto entiende que la extensión se aplica incluso cuando existe culpa leve o ausencia de culpa ya que considera que dicho propósito es ajeno a la conducta del deudor y concierne sólo a la Administración³⁷.

En la misma línea, tal como se dijo anteriormente, Pérez Novaro participa también de la tesis “objetiva” ya que considera que las hipótesis de extensión del plazo de prescripción a 10 años operan sin necesidad de ninguna calificación especial de la conducta del contribuyente. En este sentido manifiesta que hay un importante apartamiento del CTU respecto de sus antecedentes, en virtud de que el Modelo de Código Tributario para América Latina, tomó en consideración la conducta dolosa o culposa del sujeto pasivo para la extensión del plazo de prescripción. En este sentido indicó que *“el CTU no tomó en cuenta la intención de la conducta de los sujetos pasivos, sino que alude a texto expreso al cumplimiento de deberes formales como el de inscribirse o de presentar las declaraciones que no tienen relación con el aspecto subjetivo del agente, o con su conducta sino con el conocimiento del sujeto activo de la obligación tributaria nacida en el mundo de la realidad. El Código Tributario Uruguayo enumeró los hechos en que se funda la extensión en un mismo inciso, sin distinguir para la fijación de plazos de prescripción diferentes ni considerar las actitudes del sujeto pasivo, sean estas dolosas o culposas. Optó por realizar una enumeración de situaciones que pueden calificarse de promiscuas, aludiendo a situaciones dolosas y a violaciones de deberes formales. El legislador tuvo presente que todas las obligaciones tributarias son prescriptibles, limitándose a establecer un plazo ampliado cuando la Administración no tuvo conocimiento del hecho gravado. El conocimiento de dicho hecho generador, oficia como un verdadero disparador del actuar administrativo. Pero el legislador mantiene el inicio del término en la verificación del hecho gravado, con lo cual, a los 10 años, las situaciones gravadas prescriben con independencia de que la Administración haya tomado o no conocimiento del hecho”*³⁸.

Blanco manifiesta que, contrariamente a lo sostenido anteriormente, para Valdés Costa la ampliación del término de prescripción requiere el dolo o la culpa grave

³⁷ Blanco, Andrés, “Dos problemas...” p. 202 y ss.

³⁸ Pérez Novaro, César, *Ob.Cit*, p 311 y ss.

del sujeto pasivo³⁹. Ello porque los autores del Código Tributario Uruguayo justifican la extensión del plazo en las razones expuestas en el Modelo de Código Tributario para América Latina⁴⁰.

En el mismo sentido el Esc. Hugo Villanustre también parecería participar de la opinión de que para la extensión del plazo se requiere dolo o culpa grave. En dicha línea expresa que hay un plazo general, breve, de cinco años que se amplía en situaciones graves que están justificadas ya que estamos en presencia de conductas omisivas o imputables al dolo o culpa del deudor, y que están relacionadas a lo que establecen diferentes artículos del Código Tributario y específicamente al incumplimiento de esas normas, como el art. 96 de la defraudación, el art. 61 que se refiere al deber de iniciativa, y el art. 70 que indica las obligaciones de los sujetos pasivos⁴¹.

La crítica de Blanco a la tesis de Valdés Costa radica en que éste maneja un solo argumento para defenderla. Se trata de la invocación del informe producido por la Comisión que redactó el modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) integrada por Valdés Costa, Giuliani Fonrouge y Gomes de Souza. Dicho informe expresaba que la extensión del plazo de prescripción refería a casos en que el sujeto pasivo ocultaba el hecho generador y extraía del país los bienes afectados al pago del tributo. Considera débil dicho argumento por las siguientes razones: a) en el texto positivo no hay ninguna referencia a un ocultamiento deliberado del hecho generador, por lo cual a este respecto la tesis pretende proponer como premisa la conclusión a la que de antemano pretende arribarse; b) tampoco hay en el Código Tributario referencia alguna a la insolvencia deliberada del sujeto pasivo; c) se trata de un argumento genético en tanto atiende al origen del texto, pero no nos remite a sus antecedentes inmediatos sino a los remotos. Entre el MCTAL y el Código Tributario median más de 10 años, intercalándose además leyes uruguayas sobre el mismo problema, el proyecto de Código Tributario de 1970, y el Proyecto de Código Tributario del Poder Ejecutivo de 1971. Concluye diciendo que según las reglas

³⁹ Blanco, Andrés, *"Dos problemas..."*, p.198 y 199.

⁴⁰ Valdés Costa, Ramón, Valdés de Blengio, Nelly y Sayagués Areco, Eduardo en *"Código Tributario comentado y concordado"* Montevideo: FCU 2002 p. 336 y 349.

⁴¹ Villanustre, Hugo, *"Prescripción de las obligaciones tributarias"* Rev. AEU vol 86 No. 7-12, jul/dic 2000, p 391 a 399.

normalmente aceptadas para el uso de un argumento genético, este será tanto más débil cuanto más remoto sea el texto que se invoque⁴².

⁴² Blanco, Andrés, *“Dos problemas...”*, p. 203 -204.

4.- DISEÑO METODOÓGICO

4.1.- Hipótesis de investigación e identificación de variables

Por ser un trabajo de investigación de tipo descriptivo no se planteó hipótesis, no obstante las variables se identificaron de la pregunta principal de investigación. Dichas variables son la denuncia incompleta del hecho generador realizada a la Administración Fiscal y la prescripción de obligaciones tributarias.

4.1.1.- Definición de variables

4.1.2.- Definición conceptual

Por denuncia completa del hecho generador, se entiende el acto del sujeto pasivo del tributo que pone en conocimiento de la Administración todos los elementos que conforman el hecho generador, en forma veraz y exacta.

Por prescripción de obligaciones tributarias se entiende la pérdida del derecho de la Administración al cobro de tributos y/o sanciones e intereses, acaecida por el no uso de dicho derecho durante determinado tiempo⁴³.

4.1.3.- Definición operacional

Se definirá cuál es la posición de la jurisprudencia del TCA, especialistas de derecho tributario y del Banco de Previsión Social sobre la relación entre la denuncia incompleta del hecho generador y el plazo de prescripción de obligaciones tributarias.

Como indicadores se tomarán los plazos de prescripción que las unidades de análisis identificadas en el numeral 4.4, consideran aplicables en situaciones de denuncia de hechos generadores que no cumplen con las formalidades indicadas en el numeral 4.1.2.

4.2.- Definición del alcance del estudio

Al comenzar la investigación el alcance fue exploratorio, siendo en la fase siguiente descriptivo ya que se analiza cómo se resuelve un problema en determinados ámbitos doctrinarios, jurisprudenciales y administrativos.

4.3.- Diseño de Investigación

El diseño de investigación es no experimental (en virtud de que no hay manipulación de las variables), y transversal, ya que el estudio aborda la forma

⁴³ Valdés de Blengio, Nelly *“Prescripción de tributos y sanciones”* en Revista Tributaria Tomo XXIV N° 140, Mdeo: AMF 1997.

de resolver el problema en los ámbitos mencionados en un momento determinado, esto es al día de hoy.

4.4.- Unidades de análisis, población y muestra

Las unidades de análisis son tres: a) especialistas en derecho tributario;

b) jurisprudencia; c) documentos doctrinarios sobre el tema.

En la unidad de análisis identificada con la letra a), la muestra debió circunscribirse a dos especialistas en derecho tributario, ya que no fueron recibidas dentro del plazo acordado las respuestas de los dos restantes especialistas en la materia.

Dicha muestra fue no probabilística, escogidos por la facilidad de acceso a los mismos.

En la unidad de análisis identificada con la letra b), la población fueron los fallos dictados por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en los últimos 12 años.

En la unidad de análisis identificada con la letra c), la población a estudio fueron los artículos doctrinarios nacionales publicados sobre el tema.

5.- ANALISIS DE LOS DATOS OBTENIDOS

5.1.- Análisis documental

Mediante este instrumento de medición se recabó información sobre el objetivo general del presente trabajo de investigación.

En este sentido se relevaron las Sentencias dictadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo entre los años 2004 y 2016 referentes a la denuncia incompleta del hecho generador de las obligaciones tributarias y su relación con la prescripción de obligaciones.

También se analizaron los artículos doctrinarios publicados sobre el tema, y la posición del Banco de Previsión Social consignada en resoluciones generales aprobadas por el organismo.

5.1.1.- Sentencias dictadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo entre los años 2004 y 2016 que abordan la temática principal de investigación

La búsqueda se realizó en la base de datos del TCA. Como indicadores de la misma se relacionaron el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias con la denuncia incompleta del hecho generador. Claramente se advierte la limitación que el método de búsqueda descrito representa en sí mismo, siendo conveniente en una futura profundización de la investigación complementarlo.

Fueron halladas las siguientes sentencias:

5.1.1.1.- Sentencia No. 248/2006 de fecha 20 de marzo de 2006, dictada en autos caratulados “INTERMOVE URUGUAY SRL c/BANCO DE PREVISION SOCIAL –ACCION DE NULIDAD-“, Ficha N°: 558/2004.

El actor, INTERMOVE SRL se agravió en que la Administración aplicó el plazo de prescripción de 10 años, cuando hubiese correspondido aplicar 5 años. Adujo que a partir del 1/10/1991 la empresa registró una subdeclaración de remuneración, sin que existiese omisión en la denuncia del hecho generador, por lo que no debió extenderse el plazo de prescripción.

El Banco de Previsión Social sostuvo que declarar un monto menor al realmente percibido, así como un período menor de actividad, ponen en evidencia el desconocimiento que el organismo tenía de la realidad que la actora pretendía ocultar, lo que hace aplicable un plazo de prescripción de 10 años.

Por su parte el Tribunal de lo Contencioso Administrativo expresó que la actora *“incurrió en una flagrante infracción a su obligación de denunciar en debida forma el hecho generador en cuestión; ingresando entonces su situación a una de plazo prescripcional ampliado, de diez años. Porque dice bien en su dictamen el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, que la omisión a la obligación legal de declarar el hecho generador no sólo tiene lugar cuando lisa y llanamente se omite denunciarlo, sino también cuando ese hecho generador es denunciado en forma incompleta, sea desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo. Ya que es claro que la finalidad de la disposición se vería fácilmente burlada mediante el simple expediente de formular declaraciones falsas que tengan como único objeto acortar los términos de prescripción; extremo éste de inmediato y franco rechazo. A lo que se suma, obviamente, la imposibilidad cierta del organismo recaudador de conocer acabadamente dicho hecho generador para la correcta determinación del tributo adeudado.*

Todo, al amparo de la lógica indudable que encierra la norma legal citada, creando excepciones al primer plazo de prescripción contemplado, cuando el sujeto pasivo omite cumplir derechamente con sus obligaciones legalmente prevenidas, generando obstáculos a la labor de contralor y recaudación del Banco de Previsión Social, lo cual en definitiva justifica su inacción respecto del cumplimiento de efectivos actos con vocación interruptiva de prescripción”.

5.1.1.2.- Sentencia No. 276/2004 de 19 de mayo de 2004, dictada en autos caratulados “CORCHS MEDINA, NELLY c/ BPS - Acción de Nulidad-“ Ficha N°: 173/2002.

En esta sentencia el Tribunal entendió que la no declaración real de horas trabajadas extendió el plazo de prescripción del tributo a 10 años.

En dicho sentido manifestó: *“Es claro que el término de cinco años que se invoca no es aplicable en este caso, y sí el de diez años, debido a una serie de obligaciones formales incumplidas por el contribuyente, que impidieron a la Administración la correcta y oportuna determinación de los tributos (personal no registrado; horas realizadas antes de su incorporación a la Planilla de Trabajo; no liquidación real de las horas trabajadas al personal registrado; todo lo cual determinó diferencias de montos imponibles)”.*

5.1.1.3.- Sentencia No. 592/2008 de 2 de diciembre de 2008, dictada en autos caratulados “NEW TIME SRL c/ BPS –Acción de Nulidad-“, Ficha N°: 327/2006”. En el caso abordado por la sentencia, el Tribunal consideró que ante la ocultación de personal y sub-declaración de remuneraciones, el plazo de prescripción se extendió a 10 años.

5.1.1.4.- Sentencia No. 166/2014 6 de mayo de 2014, dictada en autos caratulados “COMPETIR SRL c/ BPS –Acción de Nulidad-, Ficha N° 726/2011”. En la sentencia precitada el TCA modificó su posición al considerar que el plazo de prescripción en hipótesis de subdeclaración es de 5 años.

En este sentido manifestó que *“en puridad el dependiente estaba declarado, aunque no por la totalidad de lo que percibía como remuneración. Por las obligaciones tributarias determinadas a partir de esas diferencias, no se presenta ninguno de los supuestos que posibilitan extender el plazo de prescripción a 10 años”*.

5.1.1.5.- De la reseña de jurisprudencia realizada precedentemente, se desprende lo siguiente:

- Las sentencias que abordan el tema de la denuncia incompleta del hecho generador en relación a la extensión del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias refieren únicamente a los casos de subdeclaración de remuneraciones de trabajadores en el ámbito de las contribuciones especiales de seguridad social, cuya recaudación, como se sabe, realiza el BPS.

- Hasta el año 2014 el TCA consideró que el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias aplicable en caso de subdeclaración de remuneraciones era de 10 años.

Los motivos están contenidos en la Sentencia No. 248/2006.

Los fundamentos plasmados en dicha sentencia son los siguientes:

a) *“la omisión a la obligación legal de declarar el hecho generador no sólo tiene lugar cuando lisa y llanamente se omite denunciarlo, sino también cuando ese hecho generador es denunciado en forma incompleta, sea desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo”*.

b) De aceptarse que a la denuncia incompleta del hecho generador se le aplica un plazo de prescripción de 5 años, la finalidad de la disposición se vería

fácilmente burlada mediante el simple expediente de formular declaraciones falsas que tengan como único objeto acortar los términos de prescripción.

c) En caso de denuncia incompleta existe imposibilidad del organismo recaudador de conocer acabadamente el hecho generador para poder cumplir sus fines.

- En el año 2014 modificó su posición en el entendido de que el plazo de prescripción en hipótesis de subdeclaración de remuneraciones es de 5 años.

5.1.2.- Artículos doctrinarios

A nivel doctrinario, únicamente Pérez Novaro aborda el tema de la denuncia incompleta del hecho generador de las obligaciones tributarias y su relación con la prescripción de obligaciones tributarias.

Manifiesta que *“El legislador requirió se omitiera la denuncia del acaecimiento del hecho generador incumpliendo entonces con un deber formal consagrado en el Código Tributario, no que el cumplimiento formal padeciera de errores o de omisiones parciales, tal como ocurre en los casos de subdeclaración, declaración errónea, declaraciones de no pago u otros defectos en el cumplimiento del referido deber formal. Si el legislador hubiera querido alcanzar estas situaciones, lo hubiera incluido expresamente en la norma legal, lo que no hizo, por lo que el intérprete carece de facultades para alcanzarlas con el tipo legal ampliatorio del plazo de prescripción”*.

Para el autor, no cabe relacionar la denuncia del hecho generador con la forma en que el organismo recaudador toma conocimiento de la existencia de una obligación tributaria, pues ello supone exorbitar los precisos límites establecidos por el legislador, alcanzando a situaciones no contempladas.

Critica la precitada Sentencia N° 248/2006, por la cual el Tribunal consideró que el incumplimiento de deberes formales extiende el plazo de prescripción a 10 años en caso de subdeclaración, en virtud de que, como se dijo, entiende que la forma en que el sujeto pasivo dio cumplimiento a los deberes formales no debe incidir en la extensión del plazo de prescripción. En dicha línea sostiene que es una interpretación extensiva del tipo legal, que no se ajusta a la descripción ni a los fundamentos tenidos en cuenta por el legislador. Textualmente expresa: *“El artículo 38 N° 1 inciso 2 del Código Tributario prescribe el cumplimiento de*

deberes formales (“no cumpla con las obligaciones de inscribirse, de denunciar el acaecimiento del hecho generador, de presentar las declaraciones”) los que se extinguen con el cumplimiento de dichos deberes, con independencia de la exactitud o de la veracidad de la información tributaria declarada o cumplida o de la tempestividad con que se cumpla la obligación formal por parte del contribuyente. Por ello, el requerimiento del legislador debe considerarse de naturaleza formal y no sustancial. El legislador no refirió a la exactitud o a la veracidad de las declaraciones que hubiesen sido presentadas. Sólo incluyó la referencia a la presentación de las declaraciones, formalmente hablando, sin utilizar giros gramaticales como “presentar las declaraciones juradas veraces y exactas”, por lo que la extensión del término de prescripción constituye un apartamiento de la voluntad del legislador, que contraría el principio de legalidad en materia de modos de extinción de la obligación tributaria y constituye un beneficio extralegal conferido al sujeto activo de la obligación tributaria. Este procurará encontrar errores o contradicciones a los efectos de extender indebidamente el plazo de prescripción, con su trascendente incidencia en la existencia y en la cuantía del crédito fiscal que esgrima”.

Por otra parte, el mencionado autor controvierte que las calificaciones jurídicas efectuadas por el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda generar la extensión del plazo de prescripción.

En dicho sentido critica la Sentencia N° 264/2001 en la cual el TCA concluyó que si la relación entre las partes era de dependencia, el no haberla declarado al organismo, extiende el plazo a 10 años. Entiende el autor que *“una calificación diferente no puede ser la base para extender el plazo de prescripción, en forma retroactiva a una situación ubicada cronológicamente en el pasado, que el contribuyente había calificado en forma opuesta y donde se había cumplido la denuncia del hecho generador de acuerdo a esta última calificación jurídica”*. Ello exorbita los límites del tipo legal estructurado por el legislador ya que cabe utilizar la retroactividad exclusivamente en los casos en que los términos de prescripción resultan o son más breves. En apoyo de dicha posición considera que el CTU se aparta de sus antecedentes. Indica que *“En el Modelo de Código Tributario para América Latina, la extensión del plazo prescripcional tomó en consideración la*

conducta dolosa o culposa del sujeto pasivo, estableciendo plazos diferentes de prescripción de 6 años para las situaciones culposas y de 10 años para las dolosas. En relación al Proyecto de 1970, se mantuvo el mismo criterio y la misma solución del Modelo, aunque los plazos se aumentaron a 8 años para las situaciones de culpa y a 12 para las situaciones de dolo. Por el contrario, el Código Tributario Uruguayo no toma en cuenta la intención de la conducta de los sujetos pasivos sino que alude a texto expreso al cumplimiento de deberes formales como el de inscribirse o de presentar declaraciones juradas, que no tienen relación con el aspecto subjetivo del agente o con su conducta sino con el conocimiento del sujeto activo respecto de la verificación de la obligación tributaria nacida en el mundo de la realidad”. Sostiene que el legislador se limitó a establecer un plazo ampliado cuando la Administración no tuvo conocimiento del hecho gravado. Asimismo manifiesta que el conocimiento de dicho hecho generador “...oficia como un verdadero disparador del actuar administrativo. Pero el legislador mantiene el inicio del término en la verificación del hecho gravado, con lo cual, a los 10 años, las situaciones gravadas prescriben con independencia de que la Administración haya tomado o no conocimiento de tal hecho”.

5.1.2.1.- En función de lo anterior, podemos entender que Pérez Novaro maneja las siguientes ideas:

- La extensión del plazo de prescripción de la obligación tributaria en caso de omisión de denuncia del hecho generador, no abarca los casos en que la denuncia se realiza en forma inexacta o no veraz. Se trata del cumplimiento por parte del sujeto pasivo de una obligación formal y no sustancial.
- No cabe relacionar la hipótesis de denuncia del hecho generador con la forma en que el organismo recaudador toma conocimiento de la obligación tributaria. Es decir, la forma en que el sujeto pasivo da cumplimiento a los deberes formales no debe incidir en la extensión del plazo de prescripción.
- Debe realizarse una interpretación gramatical del texto, sin que pueda llegarse a resultados extensivos del mismo que contraría el principio de legalidad en materia de modos de extinción de la obligación tributaria.

- Dicha interpretación extensiva no se ajusta a los fundamentos tenidos en cuenta por el legislador, quien no tomó en cuenta los aspectos subjetivos de la conducta del agente, sino que tiene relación con el conocimiento del sujeto activo de la verificación de la obligación tributaria.

- Tampoco puede extenderse el plazo de prescripción como consecuencia de diferentes calificaciones jurídicas efectuadas por los sujetos de la relación jurídica tributaria.

5.1.3.- Análisis de la posición del Banco de Previsión Social

Se tomó conocimiento de la posición orgánica del BPS mediante el estudio de las Resoluciones genéricas dictadas por su Directorio sobre el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias que contengan alguna referencia a la denuncia incompleta del hecho generador.

Se halló una única resolución de carácter general, la RD N° 20-21/2011 de fecha 13/07/2011.

Dicha RD actualiza normas y criterios relativos a la prescripción de obligaciones tributarias, tomando en cuenta el manual aprobado por RD N° 28-6/1997, y las incorporaciones efectuadas por resoluciones posteriores del Organismo, así como por la Comisión de Consultas de la Asesoría Tributaria y Recaudación.

La mencionada RD N° 20-21/2011, además de prever (en el mismo sentido en que lo hizo la RD N° 28-6/1997) que la omisión en la denuncia del hecho generador extiende el plazo de prescripción a 10 años, establece que en caso de subdeclaración de remuneraciones, si no se tipifica defraudación, el plazo será de 5 años.

A partir de dicha fecha el BPS no ha dictado resoluciones con carácter general que modifiquen lo dispuesto en la precitada RD.

5.1.3.1.- En virtud de lo expresado precedentemente, se puede sostener que:

- El BPS no se ha pronunciado en forma expresa acerca del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias en casos de denuncia incompleta del hecho generador.

- Sin perjuicio de ello, partir del año 2011, por medio de una resolución genérica (la RD 20-21/2011), dispuso que en caso de subdeclaración de remuneraciones, el plazo de prescripción es de 5 años.

Por lo tanto, el BPS únicamente reguló en forma genérica que la divergencia con la realidad de la denuncia del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, no configura una hipótesis de extensión del plazo de prescripción.

5.2.- Entrevistas

A continuación se consignarán las respuestas dadas por los entrevistados a las preguntas formuladas por la cursante.

Tal como se expresó en el proyecto de tesis, los entrevistados son expertos en derecho tributario.

El entrevistado “No. 1” presta sus funciones en la Administración Tributaria. Solicitó que su nombre permanezca en reserva.

Por su parte el entrevistado “No. 2” Miguel Pezzutti, desarrolla su actividad como asesor de particulares en la materia tributaria.

5.2.1.- Pregunta 1: ¿Cuáles son los elementos esenciales del hecho generador?

5.2.1.1.- Respuesta del entrevistado No. 1

“El hecho generador constituye el hecho o acto jurídico típico descrito expresa o implícitamente en la ley, cuya verificación sujeta al tributo en ella establecido, a quien le fuera atribuible el mismo. Acaecido el mismo, nace la obligación tributaria, vínculo de carácter personal que se traba entre el sujeto activo de la misma (el Estado) y los sujetos pasivos, obligados al pago del tributo, ya sea en calidad de contribuyente o responsables.

Los elementos del HG son los tradicionalmente conocidos por la dogmática jurídica con la denominación de aspectos u elementos, siendo:

a) *el aspecto u elemento objetivo: constituye la descripción de los aspectos sustanciales del hecho o conjunto de hechos que le sirven de soporte. El presupuesto debe ser traducido a una cifra, a los efectos de la aplicación de la alícuota y el aspecto medible es, precisamente, el material.*

b) *el aspecto u elemento espacial: las circunstancias de lugar donde se verifica el aspecto material del HG: por ejemplo en el IVA el aspecto espacial se encuentra constituido por la entrega de bienes y la prestación de servicios en el territorio nacional, entendiéndolo como el territorio aduanero, excluyendo por ejemplo a la entrega de bienes y prestación de servicios realizados por ej. en zona franca, al no verificarse el aspecto espacial. En cambio, por ej. en el Impuesto al Patrimonio, el aspecto espacial de mismo abarca el territorio político del Estado.*

c) *el aspecto u elemento temporal: circunstancias de tiempo en el cual se ha cumplido y su duración, distinguiéndose los hechos generadores instantáneos, periódicos o de formación sucesiva y permanentes.*

d) *El aspecto u elemento subjetivo: son aquellas circunstancias de tipo subjetivo definidas por el legislador al crear el tributo, no debiendo confundirse con la determinación de los sujetos pasivos, ya que estos últimos aparecen o forman parte de la relación jurídica tributaria, la que nace como consecuencia del acaecimiento del hecho generador”.*

5.2.1.2.- Respuesta del entrevistado No. 2

“Por un lado, deben separarse los elementos del hecho generador de sus consecuencias jurídicas en caso de verificarse (lo que en términos de la norma, es la sanción).

Por otra parte, existen aspectos colaterales del hecho generador que se derivan del mismo, pero no tienen una descripción como presupuesto de la verificación del supuesto normativo.

En el ámbito tributario, tengo la descripción de un hecho en la norma, esto es el hecho generador. Si se verificó el mismo, nace la obligación tributaria.

Dicha obligación tributaria va a tener después un procedimiento de cuantificación en la ley. A veces la ley fija directamente la cuantía del tributo y otras veces fija el mecanismo de hecho para cuantificarlo según circunstancias concretas.

Un ejemplo de lo primero es en materia judicial, donde determinado escrito devenga un timbre determinado. En esos casos el hecho generador del tributo es la presentación del escrito, cuyo monto es establecido por la ley.

Pero las hipótesis más frecuentes son en las que la ley no fija la cuantía del tributo sino un mecanismo para calcularlo en base a su relación con la idea de la capacidad contributiva.

En ambas hipótesis, la cuantificación es un aspecto externo al hecho generador”.

5.2.2.- Pregunta No. 2: ¿Qué caracteres debe reunir la denuncia del hecho generador para ser considerada completa?

5.2.2.1.- Respuesta del entrevistado No. 1

“Debe contener todos los elementos que la conforman desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo a los efectos de brindar el conocimiento del acaecimiento del mismo a la Administración Tributaria, posibilitando a esta última ejercer sus poderes y facultades de control y fiscalización que las normas jurídicas le atribuyen”.

5.2.2.2.- Respuesta del entrevistado No. 2

“La denuncia será completa o incompleta en función de que la misma contenga la descripción del supuesto de hecho previsto en la norma, el cual da nacimiento a la obligación tributaria. El problema en las CESS es que no tenemos una única descripción del hecho generador, sino que se “construye” a partir de distintas fuentes. El art. 13 del CT se complementa con otras descripciones que hacen la Ley 16.713, y también las leyes 12138 y 12380, por ejemplo.

Si se denuncian los supuestos normativos descritos en esa norma como generadores del tributo, entonces, la denuncia ha sido completa, aun cuando existan errores o inexactitudes”.

5.2.3.- Pregunta No. 3: ¿Cuál es la finalidad de la extensión del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias previstas en el art. 38 del Código Tributario Uruguayo?

5.2.3.1.- Respuesta del entrevistado No. 1

“Su fundamento se encuentra en la falta de conocimiento de la Administración acerca de la verificación del hecho gravado, relacionándose asimismo con el deber de iniciativa que pesa sobre los sujetos pasivos, de denunciar la ocurrencia de los hechos gravados

La extensión del plazo resulta justificada en todos aquellos casos en que existan situaciones imputables a culpa o dolo del sujeto pasivo, que determinen que,

durante un lapso determinado, la Administración se vea impedida o dificultada en su labor de fiscalización.

La ampliación del término de prescripción opera como contrapartida en aquellas situaciones en las cuales, por omisión del contribuyente, existe una menor capacidad de detección de la existencia del hecho generador por parte de la Administración. Esta es la postura que compartimos del Tribunal de lo Contencioso Administrativo; conforme sentencias 761/2013, 679/2010, 873/2010 entre muchas”.

5.2.3.2.- Respuesta del entrevistado No. 2

“La finalidad de la extensión del plazo de prescripción previsto en el art. 38 del CTU es el conocimiento por parte de la Administración del hecho generador de la obligación tributaria.

En esta línea se comparte el desarrollo efectuado por Andrés Blanco respecto de la pregunta en cuestión.

Pero en particular, la norma parece insertarse en un sistema que garantiza a la Administración mayor tiempo para reclamar cuando no pudo controlar porque el contribuyente no cumplió con su deber de declarar”.

5.2.4.- Pregunta No. 4: ¿La denuncia del hecho generador formulada en forma incompleta extiende el plazo de prescripción a 10 años?.

5.2.4.1.- Respuesta del entrevistado No. 1

“Depende de si la denuncia incompleta implica en el caso concreto una disminución o impedimento a las facultades de control y fiscalización que ostenta la Administración Tributaria. Si en el caso concreto las facultades antes mencionadas se ven disminuidas en virtud de la conducta dolosa o culposa del particular que oculta en parte el hecho generador, procedería la extensión del plazo de prescripción a diez años. Imagino un caso de inscripción en el BPS de un dependiente pero con un claro caso de subdeclaración, es decir, inscripto y denunciado pero con menos ingresos de los que realmente percibe.

Por el contrario, en los casos en los cuales las facultades de control no se vean disminuidas o impedidas al órgano de control de ejercer las mismas, no corresponderá la ampliación del plazo de prescripción. A vía de ejemplo ver el caso ventilado ante el TCA que provocó el dictado de la sentencias 679/2010, a

través de la cual se sostiene que el organismo recaudador no puede ampararse en la extensión decenal de prescripción cuando tuvo conocimiento del hecho generador y no actuó en tiempo por inacción propia”.

5.2.4.2.- Respuesta del entrevistado No. 2

“Si el sujeto pasivo formula la denuncia del hecho a la Administración, esta cuenta con 5 años para verificar si el contenido de la misma se ajusta o no a la realidad. Por lo tanto, si la Administración tomó conocimiento del hecho, el plazo de prescripción no puede extenderse a 10 años, aunque la misma contenga elementos desajustados en algún aspecto a la verdad material de los hechos.

Lo contrario implicaría sostener que en todos los casos de determinaciones tributarias en los que previamente hubo denuncia del hecho generador por parte del obligado, el plazo de prescripción indefectiblemente sería de 10 años, salvo cuando se trate de un error de cálculo de la cuantía de la obligación tributaria.

Hay dos zonas de certeza absoluta:

a) *por un lado las hipótesis previstas a texto expreso en la disposición del art. 38 numeral 1 inciso 2 CTU, las que son de indiscutible inclusión en la extensión del plazo de prescripción;*

b) *por otro, es clara la no inclusión en dicha extensión en los casos en que, además de no estar previstos a texto expreso, la Administración tomó conocimiento del hecho generador del tributo.*

Las situaciones que no integran ninguna de estas dos categorías anteriores deben ser analizadas caso a caso, y resueltas en función del conocimiento o no del presupuesto de hecho previsto por la Administración. En este análisis, debe tenerse presente que muchas veces los hechos generadores de las obligaciones tributarias no están definidos expresamente en la ley, sino que su concepto debe construirse por el intérprete en función de las diferentes disposiciones normativas”.

5.2.5.- Pregunta N° 5: ¿Arriba a la misma conclusión plasmada en la respuesta anterior si la denuncia fue realizada con dolo o culpa?

5.2.5.1.- Respuesta del entrevistado No. 1

“La respuesta es afirmativa ya que el hecho de una denuncia incompleta con la intención de ocultar parte del hecho generador (tanto cualitativamente como

cuantitativamente), conducta que se encuadre tanto en el grado de culpa o dolo, procederá la ampliación del plazo prescripcional”.

5.2.5.2.- Respuesta del entrevistado No. 2

“Ni el dolo ni la culpa inciden en la extensión del plazo de prescripción, ya que lo que provoca dicha ampliación, acorde a lo manifestado en respuestas anteriores, es el desconocimiento por parte de la Administración del hecho. Si falta el conocimiento, aún si ello fue por culpa del administrado, el plazo de prescripción igualmente se ampliaría a 10 años. Del mismo modo, si hubo una inexactitud voluntaria, en tanto el hecho haya sido denunciado, será irrelevante en el plazo de prescripción, salvo que esa inexactitud se enmarque en una defraudación”.

6.- DISCUSIÓN

6.1. Conclusiones de la investigación

6.1.1. Conclusiones parciales

A continuación se exponen las conclusiones parciales respecto de cada una de las preguntas específicas de investigación.

6.1.1.1: ¿Cuáles son los elementos esenciales del hecho generador?

Como se dijo en el marco teórico, si bien a nivel doctrinario no hay coincidencia total acerca de los elementos que integran estructuralmente el hecho generador, puede decirse que existe considerable consenso en cuanto a que el mismo está integrado por cuatro elementos fundamentales: material, espacial, temporal y subjetivo. Dichos elementos también son referidos por ambos entrevistados.

En cuanto al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, se discute si el mismo integra o no el elemento generador. Jarach ubica a los criterios de medición dentro del hecho generador, al igual que Altamirano. Por su parte, para Villegas, Sainz de Bujanda y Shaw el aspecto cuantitativo no es más que un instrumento destinado a dilucidar la cantidad de deuda, pero que no integra el hecho generador.

Por otra parte puede considerarse que el TCA implícitamente en un primer momento (hasta el año 2014) ubicó el elemento cuantitativo dentro del hecho generador de la obligación tributaria, pero a partir de dicha fecha parecería haber modificado su posición.

Las respuestas de los entrevistados claramente reflejan la división de criterios, ya que, mientras el entrevistado No.1 ubica el aspecto cuantitativo dentro del hecho generador, el entrevistado No. 2 manifiesta que la cuantificación es un aspecto externo al mismo.

6.1.1.2.- ¿Qué caracteres debe reunir la denuncia del hecho generador para ser considerada completa?

En la respuesta a esta pregunta de investigación también se plantean discordancias de criterios entre los entrevistados.

En efecto, para el entrevistado No. 2, la denuncia que pone en conocimiento de la Administración el hecho que hace nacer la obligación tributaria, aunque

presente discordancias con la realidad, debe considerarse acorde a la ley, mientras que para el entrevistado No. 1, para que sea completa debe contener necesariamente todos los elementos que la conforman desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo, con lo que parece mantener una postura más estricta en cuanto al contenido sustancial de la misma.

Por otra parte, tal como se indicó en el marco teórico, Villegas sostiene que el cumplimiento de los deberes formales o instrumentales provee los insumos necesarios para que la Administración reúna los datos que le permitan concretar el procedimiento de gestión, por lo que la colaboración en el cumplimiento de dichos deberes por el administrado es esencial para lograr la fiscalización y determinación de tributos. De ello lógicamente puede concluirse que es relevante la exactitud de la información proporcionada por el denunciante.

En el mismo sentido, según Montero, para que las declaraciones sean formuladas correctamente, el declarante debe aportar datos previamente seleccionados y analizados en atención a la vinculación con el tributo que se trate, siendo una manifestación de conocimiento de los elementos constitutivos del hecho generador y la voluntad de cumplir con la obligación sustantiva de dar. Amerita recordar también en estas conclusiones parciales lo expuesto por Sánchez Serrano quien define la declaración tributaria como un acto de un particular realizado en el cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales puede determinarse el an y el quantum de una obligación tributaria material.

Por su parte, el TCA en Sentencia N° 248/2006 fue claro en establecer que la denuncia del hecho generador es completa únicamente si refiere a los aspectos cuantitativos y cualitativos del hecho generador, y si contiene información veraz. Sin perjuicio de ello adviértase que dicha posición está suficientemente desarrollada tan sólo en la precitada Sentencia, y que posteriormente, en el 2014 consideró que la subdeclaración no amerita la extensión del plazo de prescripción. Por lo tanto, al presente no podemos hablar de posición consolidada del Tribunal relativa al tema en cuestión.

6.1.1.3.- ¿Cuál es la finalidad de la extensión del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias previstas en el art. 38 del Código Tributario?

Si bien las posiciones al respecto no son unánimes, la doctrina parece más inclinada a participar de la posición objetiva planteada en el marco teórico.

En este sentido, mientras que para Blanco y Pérez Novaro la finalidad de extensión del plazo de prescripción radica en el desconocimiento por parte de la Administración del hecho gravado, para Valdés Costa, en función del informe de la Comisión que redactó el MCTAL, la extensión encuentra justificación en aquellos casos en que el sujeto pasivo oculta el hecho generador y saca bienes del país afectados al pago del tributo, valorando en forma determinante la conducta del sujeto pasivo.

Ambos entrevistados también participan de la posición que puede calificarse de objetiva, en cuanto sostienen que la finalidad del artículo es el desconocimiento del hecho gravado por parte de la Administración.

6.1.1.4.- ¿La denuncia del hecho generador formulada en forma incompleta extiende el plazo de prescripción a 10 años?

La posición del TCA plasmada en Sentencia N° 248/2006 fue contundente en cuanto a que la denuncia incompleta del hecho generador (esto es la que no contiene todos los elementos cuantitativos y cualitativos) extiende el plazo de prescripción a 10 años.

En este sentido sostuvo que *“la omisión a la obligación legal de declarar el hecho generador no sólo tiene lugar cuando lisa y llanamente se omite denunciarlo, sino también cuando ese hecho generador es denunciado en forma incompleta, sea desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo”*.

Por otra parte arguyó que, de aceptarse que a la denuncia incompleta del hecho generador se le aplica un plazo de prescripción de 5 años, la finalidad de la disposición se vería fácilmente burlada mediante el simple expediente de formular declaraciones falsas que tengan como único objeto acortar los términos de prescripción. Recalcó que en caso de denuncia incompleta existe imposibilidad del organismo recaudador de conocer acabadamente el hecho generador para poder cumplir sus fines.

Sin perjuicio de ello, debe tenerse presente que en el año 2014 el Tribunal modificó al menos parcialmente su posición, en cuanto consideró que el aspecto cuantitativo en la denuncia formulada por el administrado no es relevante a efectos de la extensión del plazo de prescripción.

Al presente no se han hallado sentencias posteriores a dicha fecha que ratifiquen o rectifiquen la posición plasmada en el año 2006, en cuanto a que la denuncia incompleta de aspectos cualitativos del hecho generador hacen extensible el plazo de prescripción a 10 años.

Por su parte la doctrina se encuentra dividida en cuanto al punto en cuestión.

Pérez Novaro entiende que no cabe relacionar la hipótesis de denuncia del hecho generador con la forma en que el organismo recaudador toma conocimiento de la obligación tributaria. Es decir, la forma en que el sujeto pasivo da cumplimiento a los deberes formales no debe incidir en la extensión del plazo de prescripción. Afirma que la extensión del plazo de prescripción de la obligación tributaria en caso de omisión de denuncia del hecho generador, no abarca los casos en que la denuncia se realiza en forma inexacta o no veraz. Se trata del cumplimiento por parte del sujeto pasivo de una obligación formal y no sustancial.

En forma coincidente con dicha posición, Pezzutti sostiene que si la Administración tomó conocimiento del hecho, el plazo de prescripción no puede extenderse a 10 años, aunque la denuncia contenga elementos desajustados a la realidad. Considera que lo determinante es que, si el sujeto pasivo denuncia el hecho a la Administración, esta cuenta con 5 años para verificar si la denuncia fue o no correcta.

Contrariamente, el entrevistado No. 1 entiende que toda disminución o impedimento a las facultades de control y fiscalización de la Administración a causa de un ocultamiento aunque sea parcial del hecho generador, provoca la extensión del plazo de prescripción. Como contrapartida, en los casos en que dichas facultades no se vean disminuidas, no corresponde la ampliación del plazo de prescripción.

En cuanto a la posición del BPS, a partir del año 2011, el organismo sostiene -aunque implícitamente- que la divergencia con la realidad en la denuncia del

aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, no configura una hipótesis que permita extender el plazo de prescripción a 10 años. En otros aspectos relacionados con dicha denuncia incompleta no hay pronunciamientos genéricos del mencionado organismo.

6.1.1.5.- ¿Se arriba a la misma conclusión si la denuncia se hace con dolo o culpa?

En función de lo expuesto en el marco teórico, y las respuestas dadas por los entrevistados, también en este punto las opiniones se encuentran divididas.

En efecto, mientras que para Blanco y Pérez Novaro lo relevante es el conocimiento que del hecho gravado tenga la Administración, sin que sea relevante si la conducta fue dolosa o culposa, para Valdés Costa y Villanustre la extensión del plazo de prescripción requiere dolo o culpa grave del sujeto involucrado.

Por su parte, Pezzutti también participa de la opinión de que la extensión del plazo de prescripción procede tanto si se actuó con dolo o con culpa aunque fuere leve.

6.1.2. Conclusión final

El abordaje correcto del tema de la presente investigación implica tener especialmente presente la relación entre el derecho tributario formal y el material, ramas del derecho tributario que se encuentran indisolublemente unidas.

El sistema tributario está estructurado de forma tal que el cumplimiento de los deberes formales por parte de los administrados es de vital importancia para que la Administración Tributaria tome conocimiento del hecho generador y realice la gestión tributaria a su cargo en debida forma. En efecto, el derecho tributario formal es el complemento indispensable del derecho tributario material.

Por otra parte, siendo que la denuncia del hecho generador a la Administración se hace efectiva mediante una declaración, entiende esta cursante que es de aplicación directa el art. 63 del Código Tributario, norma que también se aplica a la presentación de las declaraciones suscritas a lo largo de la relación jurídica tributaria.

En virtud de la misma, el contribuyente está obligado a declarar el hecho generador en forma veraz y exacta. Por tal razón, la Administración Tributaria

presume la corrección de las declaraciones juradas. Y ello es así porque es fundamental que la Administración cuente con los insumos para realizar su actividad correctamente.

En función de lo anteriormente expuesto, la denuncia de un hecho generador que no incluya todos sus elementos conformantes no puede considerarse acorde a la regulación legal del derecho tributario formal, ya que como se dijo, pesa sobre el sujeto pasivo del tributo la obligación de declarar de forma veraz y exacta los hechos generadores de sus obligaciones tributarias.

Sin perjuicio de ello nos preguntamos si el incumplimiento de dicho deber formal en la declaración extiende el plazo de prescripción a 10 años.

Entendemos que distintos métodos de interpretación llevan a concluir afirmativamente tal interrogante.

En este sentido, si atendemos a la ratio legis del art. 38 CTU, concluimos que en caso de denuncia incompleta de hecho generador la misma no se cumple.

En efecto, tal como se expresó en las conclusiones parciales, la disposición del art. 38 CTU busca preservar, (en forma concordante con la regulación dada por el derecho tributario formal), el conocimiento efectivo del hecho generador por parte de la Administración.

En esta línea participamos de la tesis que se calificó de “objetiva”, en cuanto la finalidad de extensión del plazo de prescripción radica en el desconocimiento por parte de la Administración del hecho gravado.

En función de lo anterior, si la denuncia del hecho generador no es exacta o completa, el conocimiento por parte de la Administración no se adquiere en debida forma, disminuyendo las posibilidades de cumplir con sus fines, lo que provoca la extensión del plazo de prescripción.

En este sentido seguimos la línea de argumentación de Cesar García Novoa en cuanto justifica la dualidad de plazos de prescripción en que quien actúa con dolo o culpa debe aceptar la actuación de la Administración comprobado y liquidando después de transcurrido el plazo normal de prescripción, ya que con su actuación contribuyó a que no se haya liquidado a tiempo.

Por otra parte, desde una interpretación contextual del art. 38 del CTU en el marco dado por los arts. 61, 63, 68 y 70 del mismo cuerpo normativo, arribamos

a idéntica conclusión, ya que la finalidad que persigue la ley es el conocimiento efectivo por parte de la Administración, esto es el conocimiento en forma veraz de cada uno de los elementos conformantes del hecho generador.

Tal como se dijo en el numeral 6.1.2, el sistema tributario está estructurado de forma tal que el cumplimiento de los deberes formales por parte de los administrados es de vital importancia para que la Administración Tributaria tome conocimiento del hecho generador, y realice la gestión tributaria a su cargo en debida forma.

Por lo tanto, si la información no se brinda en forma veraz, completa y exacta, tampoco se cumple con la finalidad perseguida por el derecho tributario formal. Desde otro ángulo, si bien un sector de la doctrina sostiene que la Administración, al tomar conocimiento de un hecho generador puede movilizar los mecanismos para verificar si la denuncia es exacta, entendemos que dicho argumento no es lo suficientemente fuerte como para atacar las conclusiones a las que arribamos.

Ello porque, además de los fundamentos expuestos precedentemente, estamos convencidos de que la Administración Tributaria no debe actuar y razonar en función de las excepciones, presuponiendo que cualquier denuncia de actividad puede ser falsa y por lo tanto enviar una inspección para verificarla. Si esa fuera la exigencia a la Administración, el sistema colapsaría ya que sería inviable realizar una inspección frente a cada declaración jurada del sujeto pasivo. Esto de ninguna forma pudo haber sido querido por el legislador.

Otro argumento que entendemos coadyuva a fundamentar lo expuesto, tiene que ver con la unidad conceptual del hecho generador, plasmada en el marco teórico. En este sentido, el hecho generador es una unidad indisoluble que a los solos efectos de facilitar su estudio se descompone en una serie de elementos. Siguiendo este razonamiento, sostenemos que necesariamente la denuncia debe referir a la unidad del hecho generador como tal, y no a alguno de sus elementos que si bien contribuyen a su conformación, no son más que aspectos que integran una unidad indisoluble.

Acerca de los elementos del hecho generador que deben ser declarados en forma veraz a efectos de que rija el plazo general de prescripción de 5 años,

acorde a lo manifestado en las conclusiones parciales, necesariamente deben ser declarados los elementos material, espacial, temporal y personal. En cuanto al aspecto cuantificante de la obligación tributaria, entendemos que el mismo se ubica fuera del hecho generador, siendo un aspecto de la obligación tributaria y no del hecho generador, por lo cual la denuncia incompleta del mismo no extiende el plazo de prescripción a 10 años.

Otro enfoque que podría darse al tema, en la línea de lo manifestado por Pezzutti (el cual no compartimos por lo expuesto en estas conclusiones), sería sostener que lo determinante para resolver si el plazo de prescripción se extiende, es el conocimiento efectivo por parte de la Administración del aspecto material del hecho generador, minimizando las consecuencias que sobre dicha extensión pueden tener las incorrecciones de la denuncia del hecho generador en los restantes aspectos del mismo.

Ello fundamentado en que, tal como sostiene Blanco⁴⁴ y fue consignado en el marco teórico, el elemento material cobra especial relevancia, teniendo preponderancia la parte de la norma que describe los actos, hechos o situaciones gravadas.

Por último, es pertinente manifestar que en la denuncia del hecho generador realizada por el sujeto pasivo del tributo, supone una valoración de los hechos que aporta, la cual muchas veces implica aportes sobre el derecho, ya que como se expresó en el marco teórico, los datos aportados por el declarante deben analizarse y seleccionarse en relación al tributo que se está declarando. En el ámbito de las CESS, los servicios sujetos a bonificación (actividades sujetas a aportación patronal especial en virtud del mayor costo financiero para el Estado) pueden ser un buen ejemplo de la necesaria calificación que se entiende debe realizar el sujeto pasivo a la Administración Tributaria al denunciar los hechos generadores para que ésta pueda cumplir correctamente con sus fines.

Si el sujeto pasivo tributario no denuncia el carácter bonificado de la actividad (lo que debe realizar mediante una declaración jurada que detalle la actividad con cómputo especial), el organismo no puede tomar conocimiento del elemento

⁴⁴ Blanco, Andrés, *“El impuesto...”* p.16 y ss.

material en forma plena. Es el contribuyente quien está en conocimiento de dicho carácter bonificado y así debe comunicarlo.

Desde otro ángulo, por los argumentos expuestos en cuanto a la finalidad de la extensión del plazo de prescripción prevista en el art. 38 CT, coincidiendo con Blanco y la doctrina citada⁴⁵, la aplicación de dicha extensión no presupone culpa ni dolo del sujeto pasivo, sin perjuicio de reconocer lo opinable del tema en función de los fundados argumentos expuestos por Villanustre.

En suma, si los elementos conformantes del hecho generador no son denunciados en su totalidad, el plazo de prescripción se extiende a 10 años.

⁴⁵ Blanco, Andrés, *“Dos problemas...”* p. 202 y ss.

7.- LISTADO BIBLIOGRÁFICO

- Villegas, Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 4ª, Edición actualizada, Buenos Aires: Depalma, 1987.
- Montero, José Pedro, “Derecho Tributario Moderno” Tomo II, Montevideo: FCU 2006.
- Blanco, Andrés, “El Impuesto al valor agregado” Volumen I, Montevideo: FCU.
- Ferreiro Lapatza, José, “Curso de Derecho Financiero Español”, 10ª. Edición, Madrid: Marcial Pons, 1988.
- Valdés Costa, Ramón “Curso de derecho Tributario –Segunda Edición-” Buenos Aires: Editorial Depalma 1996.
- Jarach, Dino. “El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”, De la Revista de Jurisprudencia Argentina SA, Buenos Aires: 1943.
- Faget, Alberto “Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal”, Revista Tributaria N° 181 Tomo XXXI, Montevideo: AMF 2004.
- Seijas, Alicia y Whitelaw, James “Forma y sustancia en la ley tributaria”, Revista Tributaria N° 131 Tomo XXIII, Montevideo: AMF 1996.
- Altamirano Alejandro, “Derecho Tributario Teoría General” Buenos Aires: Marcial Pons 2012.
- Shaw, José Luis, “Impuesto al Valor Agregado, Hecho Generador”, ACALI, Montevideo, 1978.
- García Novoa, César “Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos”, Madrid: Marcial Pons 2011.
- Mena, Alison y Aguirre, Javier “Prescripción en el sistema tributario uruguayo”, <http://www.um.edu.uy/docs/tesisfder-prescripcion-de-la-obligación-tributaria-en-el-sistema-tributario-uruguayo-mena-aguirre.pdf>.
- Valdés de Blengio, Nelly “Prescripción de tributos y sanciones”, Revista Tributaria No. 140 Tomo XXIV, Montevideo: AMF 1997.
- Pescadère, Diego y Pezzutti. Miguel “Nuevas tendencias jurisprudenciales en materia de prescripción de la obligación tributaria”, en Revista Tributaria No. 140 Tomo XXIV, Montevideo: AMF 1997, p. 630

- Falcón y Tella, Ramón “La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo”, Quincena Fiscal N^o 14. España: Aranzadi, 1996.
- Giuliani Fonrouge, Carlos María “Derecho Financiero” Vol. II 5^a. Edición, Bs. As: Depalma, 1993.
- Pérez Novaro, César, “Modos de extinción de la obligación tributaria”, Segunda edición actualizada y ampliada, Montevideo: FCU 2013.
- Blanco, Andrés “Dos problemas de la prescripción de la obligación tributaria”, Revista Tributaria Tomo XL No. 233, Montevideo: AMF, marzo-abril 2013.
- Picardo Viegas, Luis “Prescripción de adeudos tributarios” en Encuentro Técnico Regional de Rocha: AEU 1998.
- Valdés Costa, Ramón, Valdés de Blengio, Nelly y Sayagués Areco, Eduardo en “Código Tributario comentado y concordado” Montevideo: FCU 2002.
- Villanustre, Hugo, “Prescripción de las obligaciones tributarias” Rev. AEU Vol. 86 No. 7-12, jul/dic 2000.