

RAMÓN VALDÉS COSTA

Catedrático de derecho financiero de la facultad de derecho de la Universidad
de la República Oriental del Uruguay.

**CURSO
DE
DERECHO TRIBUTARIO**

Nueva versión

**INGRESOS PÚBLICOS
NORMAS TRIBUTARIAS
RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA**

**DEPALMA - TEMIS - MARCIAL PONS
Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá- Madrid
1996**

ÍNDICE GENERAL

CAPÍTULO I

LOS INGRESOS PÚBLICOS

| | PÁG. |
|---|------|
| 1. Concepto | 1 |
| 2. Criterio de clasificación | 1 |
| A) Clasificación de GRIZIOTTI | 3 |
| B) Clasificación de NEUMARK | 4 |
| 3. Clasificaciones propuestas | 7 |
| 4. Clasificación política | 7 |
| A) Principios aplicables | 7 |
| B) Finalidades del tributo | 8 |
| 5. Clasificaciones económicas | 8 |
| A) Originarios y derivados | 8 |
| B) Ordinarios y extraordinarios | 9 |
| C) Nominales y reales | 9 |
| D) Corrientes y de capital | 10 |
| 6. Clasificación jurídica | 10 |
| A) Fundamentación | 10 |
| B) Vinculaciones con el derecho privado | 11 |
| B) Criterios utilizados | 11 |
| D) Ingresos coactivos | 15 |
| E) Ingresos convencionales | 18 |
| 1. Precios | 19 |
| 2. Otros ingresos convencionales | 19 |
| F) Relaciones con entes no sometidos al derecho interno | 19 |
| 7. El clasificador de ingresos públicos de Uruguay | 20 |
| 8. Clasificación de organismos internacionales | 20 |
| A) O. N. U | 20 |
| B) Programa conjunto de tributación | 21 |
| C) O. C. D. E., O. N. U. y F. M. I. | 21 |

CAPÍTULO II

PRECIOS FINANCIEROS

| | |
|---------------------|----|
| 1. Principios | 23 |
|---------------------|----|

| | |
|---|----|
| A) Concepto | 23 |
| B) Relación con el derecho privado | 23 |
| C) Normas constitucionales | 23 |
| D) Fuente jurídica de los precios | 25 |
| 2. Relación con los precios y costos | 26 |
| 3. Clasificación económico-política | 26 |
| 4. Monopolios fiscales | 29 |
| A) Doctrina | 29 |
| B) Naturaleza jurídica de los ingresos | 30 |
| 1. Tesis del impuesto | 30 |
| 2. Tesis del precio | 32 |
| 3. Otras tesis | 34 |
| 4. Nuestra opinión | 35 |
| 5. Formación del precio | 38 |
| 6. Derecho nacional | 39 |
| A) Cuestiones terminológicas | 39 |
| B) Régimen de los entes autónomos | 40 |
| C) Beneficios de cambios, recargos y detracciones | 41 |
| 1. Evolución histórica | 41 |
| 2. Beneficios de cambio | 42 |
| 3. La reforma cambiaria y monetaria | 43 |
| 4. Estado actual | 43 |
| 7. Relaciones entre los precios y el régimen de los bienes que constituyen el objeto de la prestación estatal | 44 |
| A) Terminología | 44 |
| B) Criterio interpretativo | 44 |
| C) Utilización de puertos y de sus servicios | 45 |
| 1. Servicios portuarios | 45 |
| 2. Uso del puerto | 46 |
| D) Utilización de obras de viabilidad e hidrografía (peajes) | 47 |
| 1. Delimitación del tema | 47 |
| 2. Fundamento y difusión | 48 |
| 3. Naturaleza jurídica | 49 |
| 4. Nuestra opinión | 51 |
| 5. Competencia para establecer peajes | 53 |
| 6. Estacionamiento en las ciudades | 53 |
| 7. Conclusiones doctrinales | 54 |
| 8. Servicios de comunicaciones | 57 |
| A) Doctrina | 57 |
| B) Nuestra opinión | 59 |
| C) Derecho nacional | 60 |
| 9. Seguros obligatorios | 61 |
| 10. Publicaciones oficiales | 65 |
| 11. Servicios locales. Matrículas de enseñanza y servicios de salud | 66 |
| A) Doctrina | 66 |
| B) Matrículas de enseñanza | 67 |

| | |
|---|----|
| C) Servicios de la salud | 67 |
| 12. Conclusiones sobre la diferencia entre precios y tributos | 68 |

CAPÍTULO III

TEORÍA DE LOS TRIBUTOS

| | |
|--|----|
| 1. Noción general | 71 |
| 2. Noción del tributo en el Estado contemporáneo | 72 |
| A) Noción general | 72 |
| B) Doctrina latinoamericana | 72 |
| C) Consideración particular del elemento "fines estatales" | 75 |
| 3. Definición | 78 |
| A) Antecedentes | 78 |
| B) Comentarios | 79 |
| 4. Definición de las especies tributarias | 81 |
| A) Doctrina y derecho comparado | 81 |
| B) Justificación de las definiciones | 82 |
| C) Problemas terminológicos | 84 |
| 5. El problema en el derecho uruguayo | 85 |
| 6. Clasificación | 87 |
| 7. Criterios de clasificación | 89 |
| 8. Justificación de la clasificación tripartita | 92 |
| 9. Tributos mixtos o superposición de tributos | 93 |
| 10. Tributos adicionales y sobretasas | 95 |
| 11. Tributos reales y personales | 98 |
| A) Naturaleza del derecho del Estado | 99 |
| B) Garantías reales | 99 |

CAPÍTULO IV

EL IMPUESTO

| | |
|---|-----|
| 1. Noción preliminar | 103 |
| 2. Iresupuesto de hecho | 104 |
| 3. Destino | 105 |
| 4. Independencia de las prestaciones | 105 |
| 5. Definición | 106 |
| 6. Las definiciones en la doctrina | 108 |
| 7. Las definiciones en el derecho comparado | 112 |
| 8. Clasificaciones | 114 |
| 9. Impuestos directos e indirectos | 114 |
| A) Concepto y problemas en el derecho comparado | 114 |

| | PÁG. |
|--|------|
| B) Doctrina | 117 |
| C) Conclusiones | 121 |
| 10. Impuestos reales y personales | 121 |
| 11. Impuestos proporcionales y progresivos | 124 |
| A) Concepto y fundamento | 124 |
| B) Dificultades de aplicación | 125 |
| C) Procedimientos | 125 |
| D) Derecho comparado | 127 |
| 12. Los llamados impuestos confiscatorios | 128 |
| A) Noción general | 128 |
| B) Concepto de confiscación | 128 |
| C) Efectos de la imposición excesiva | 130 |
| D) La capacidad contributiva como límite de la imposición | 130 |
| E) Doctrina latinoamericana | 132 |
| F) La XIV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario | 133 |
| G) El problema en Uruguay | 135 |
| H) Particularidades de los impuestos sobre las herencias y la tierra | 137 |

CAPÍTULO V

LA TASA

| | |
|---|-----|
| 1. Antecedentes | 141 |
| 2. Noción preliminar | 143 |
| 3. Elementos característicos | 144 |
| 4. Divisibilidad | 145 |
| 5. Naturaleza del servicio | 147 |
| A) El problema en la doctrina | 147 |
| B) El problema en el derecho positivo | 151 |
| 6. Funcionamiento efectivo | 153 |
| 7. Ventaja | 154 |
| 8. Voluntad y consentimiento del contribuyente | 156 |
| A) Ineficacia jurídica | 156 |
| B) Tasas voluntarias y obligatorias | 157 |
| C) Las llamadas "tasas propiamente dichas" | 158 |
| 9. Destino y regla de la razonable equivalencia | 159 |
| A) Doble requisito | 159 |
| B) Destino | 160 |
| C) La razonable equivalencia | 161 |
| D) Otras limitaciones | 162 |
| 1. La capacidad contributiva | 162 |
| 2. La base de cálculo | 164 |
| 10. Interpretación del artículo 12 del Código Tributario uruguayo | 166 |
| A) Fuentes | 166 |

| | PÁG. |
|---|------|
| B) Elementos constitutivos | 167 |
| 11. Clasificaciones | 168 |
| A) Relación con el concepto de tasa | 168 |
| B) Nuestra clasificación | 169 |
| 12. Normas generales del derecho nacional | 172 |
| A) Importancia de la conceptualización de la tasa | 172 |
| B) Antecedentes constitucionales | 172 |
| C) Extralimitaciones de los gobiernos departamentales | 173 |
| D) La legislación ordinaria | 174 |
| 13. Jurisprudencia | 176 |

CAPÍTULO VI

LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Sección 1. Cuestiones generales

| | |
|--|-----|
| 1. Noción | 179 |
| 2. Doctrina | 181 |
| 3. Derecho positivo | 184 |
| A) Normas constitucionales | 184 |
| B) La definición del modelo C. T. A. L. | 185 |
| C) La legislación uruguaya | 186 |
| D) Fundamentos de la definición | 186 |
| 4. Diferencias con el impuesto | 187 |
| 5. Diferencias con la tasa | 189 |

Sección 2. Contribución de mejoras (o de obras públicas)

| | |
|--|-----|
| 6. Noción | 189 |
| 7. Evolución histórica | 190 |
| A) Características | 190 |
| B) Orígenes | 191 |
| C) Estado actual | 191 |
| D) El derecho latinoamericano | 192 |
| 8. Derecho positivo uruguayo | 195 |
| A) Regímenes anteriores al Código Tributario | 195 |
| B) La legislación posterior al Código Tributario | 198 |
| 9. Justificación actual | 200 |
| A) Aspectos de economía y política financiera | 200 |
| B) Aspectos jurídicos | 201 |
| 10. Base de cálculo | 202 |
| A) Determinación de la valorización | 202 |
| B) Determinación del costo | 203 |
| C) Controversias | 204 |

| | PÁG. |
|----------------------------------|------|
| 11. Naturaleza del derecho | 205 |
| 12. Exoneraciones | 206 |

Sección 3. La contribución de seguridad social

| | |
|--|-----|
| 13. Naturaleza jurídica | 208 |
| 14. Sistemas | 210 |
| 15. Consideraciones doctrinales | 211 |
| 16. Definición | 212 |
| A) Modelo C. T. A. L. | 212 |
| B) Código Tributario uruguayo | 213 |
| 17. Distinción entre contribuciones tributarias y no tributarias (o paratributarias) | 214 |
| 18. Régimen de las contribuciones en el derecho tributario | 215 |
| 19. Régimen de los organismos estatales | 217 |
| 20. Naturaleza de las contribuciones a cargo de los patronos | 217 |
| A) Análisis de las discrepancias | 217 |
| B) Análisis desde el punto de vista jurídico-tributario | 219 |

CAPÍTULO VII

LAS NORMAS TRIBUTARIAS

| | |
|--|-----|
| 1. Concepto | 221 |
| A) Diversidad de tipos | 221 |
| B) Juridicidad de la norma tributarias | 222 |
| C) Normalidad | 223 |
| 2. Fuentes | 224 |
| A) Enumeración | 224 |
| B) Ubicación de las normas internacionales | 224 |
| C) El problema en el derecho tributario | 225 |
| D) El derecho positivo latinoamericano | 226 |
| E) Ámbito de aplicación | 229 |
| 3. Leyes y actos con fuerza de ley | 230 |
| A) Concepto | 230 |
| B) Descentralización legislativa | 231 |
| C) Atribución de competencia al poder ejecutivo | 231 |
| D) Los decretos-leyes | 232 |
| 4. Reglamentos | 234 |
| A) Concepto | 234 |
| B) Ámbito de aplicación en el derecho tributario | 234 |
| 5. Prescripciones generales internas | 235 |
| A) Concepto | 235 |
| B) Discrepancias en la normativa rioplatense | 236 |
| 6. La norma tributaria en el tiempo | 237 |
| A) Aplicabilidad | 237 |
| 1. Las normas del derecho tributario material | 237 |

| | |
|--|-----|
| 2. Normas de otras ramas | 239 |
| B) Ejecutoriedad | 239 |
| 7. Irretroactividad | 241 |
| A) Características en el derecho tributario | 241 |
| B) Regulación constitucional | 242 |
| C) Regulación legal | 242 |
| D) Irretroactividad de las leyes más gravosas | 243 |
| 1. Admisibilidad con excepciones | 243 |
| 2. Panorama luso-hispano-americano | 244 |
| 3. Relación con la capacidad contributiva | 245 |
| E) La retroactividad de las normas favorables | 245 |
| F) Las normas interpretativas | 246 |
| 1. Concepto | 246 |
| 2. Efectos de la interpretación por órganos inferiores | 247 |
| 8. La norma tributaria en el espacio | 248 |
| A) Concepto de territorio | 248 |
| B) El principio de territorialidad en materia tributaria | 249 |
| C) Extraterritorialidad de las zonas francas | 250 |
| 9. Codificación | 251 |
| A) Derecho comparado | 251 |
| B) Derecho latinoamericano | 253 |
| C) El modelo de Código Tributario para América Latina | 255 |
| D) La codificación en Europa | 257 |
| E) Evolución del derecho uruguayo | 259 |
| 1. Antecedentes | 259 |
| 2. Orientación del Código Tributario | 262 |
| 3. Reformas | 263 |
| 4. Relaciones con el derecho anterior | 263 |

CAPÍTULO VIII

INTERPRETACIÓN

| | |
|--|-----|
| 1. Antecedentes históricos | 265 |
| 2. Los criterios básicos | 266 |
| 3. Orientación del modelo C. T. A. L. | 267 |
| 4. Métodos | 267 |
| A) Análisis de las normas | 267 |
| B) Otras soluciones | 268 |
| 5. Resultados | 270 |
| A) Concepto | 270 |
| B) Diferencia con la analogía | 271 |
| C) Aplicación a las exoneraciones | 272 |
| D) Fundamento | 273 |
| 6. La analogía | 275 |

| | PÁG. |
|--|------|
| A) Concepto | 275 |
| B) Las normas | 275 |
| C) Campo de aplicación | 276 |
| D) Normas análogas | 277 |
| 7. Interpretación estricta | 278 |
| A) Noción | 278 |
| B) Doctrina y derecho comparado | 278 |
| C) Significado | 280 |
| 8. La interpretación del hecho generador | 280 |
| A) Fundamento | 280 |
| B) Difusión en el derecho latinoamericano | 281 |
| C) Aplicación en Uruguay | 282 |
| D) Las definiciones de otras ramas jurídicas | 283 |
| E) Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes | 284 |
| 1. Noción | 284 |
| 2. Diferencia con el "disregard of legal entity" | 285 |
| 3. La jurisprudencia rioplatense | 286 |
| 4. Limitaciones legales | 287 |
| 9. Interpretación de otras normas tributarias | 289 |
| A) Criterio general | 289 |
| B) Derecho constitucional | 289 |
| C) Derecho internacional | 290 |
| D) Otras ramas | 292 |
| 10. Conclusiones | 293 |

CAPÍTULO IX

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

| | |
|---|-----|
| 1. Concepto fundamental | 295 |
| 2. Recepción del principio por el derecho comparado | 298 |
| 3. ¿Relación jurídica u obligación? | 298 |
| 4. Contenido de la relación | 300 |
| A) Diversos tipos de relaciones | 300 |
| B) Discrepancias doctrinales | 301 |
| C) Nuestra posición | 302 |
| 5. Las definiciones de obligación | 303 |
| 6. Presupuesto de hecho y hecho generador | 306 |
| A) Noción general | 306 |
| B) Precisiones | 308 |
| 7. Sujeto activo | 309 |
| A) Concepto | 309 |
| B) Entes públicos | 309 |
| C) Destinatarios y recaudadores | 310 |
| 8. Sujeto pasivo | 311 |
| A) Concepto | 311 |

| | PÁG. |
|---|------|
| B) Contribuyentes y terceros responsables | 313 |
| C) Diferencia entre traslación y derecho al resarcimiento | 313 |
| 9. Contribuyente | 314 |
| A) Concepto | 314 |
| B) Estado y entes públicos | 317 |
| C) Entes sin personería jurídica | 319 |
| 1. Fundamento | 319 |
| 2. Las teorías iniciales | 319 |
| 3. El movimiento revisionista | 322 |
| 4. Derecho positivo | 324 |
| 5. Conclusiones | 325 |
| D) Grupos familiares | 326 |
| 1. Fundamento y finalidades | 326 |
| 2. Responsabilidad | 327 |
| E) Filiales y establecimientos de sociedades extranjeras | 329 |
| F) Sociedades vinculadas | 330 |
| E) Sucesores "mortis causa" | 331 |
| 1. Planteamiento | 331 |
| 2. Doctrina | 332 |
| 3. Derecho positivo uruguayo | 334 |
| 10. Terceros responsables | 334 |
| A) Características | 334 |
| B) Tipos de responsabilidad | 335 |
| C) Representantes | 335 |
| D) Agentes de retención y de percepción | 339 |
| 1. Precisiones previas | 339 |
| 2. Concepto | 341 |
| 3. Designación | 342 |
| 4. Sanciones | 343 |
| E) Sustitutos | 344 |
| 1. Concepto | 344 |
| 2. La doctrina | 344 |
| 3. Derecho positivo | 347 |
| F) Sujetos pasivos del I. V. A. | 348 |
| 1. Planteamiento | 348 |
| 2. El problema en la doctrina y en el derecho comparado | 349 |
| 3. Nuestra posición | 350 |
| 4. Conclusiones | 352 |
| 11. Objeto | 352 |
| 12. Causa | 353 |

CAPÍTULO X

PROCESO FORMATIVO DE LA OBLIGACIÓN

| | |
|--------------------------|-----|
| 1. Características | 355 |
|--------------------------|-----|

| | |
|--|-----|
| 2. Vinculación con el derecho administrativo..... | 355 |
| 3. Nacimiento y determinación de la obligación | 356 |
| A) Definición | 356 |
| B) Características del acto de determinación | 357 |
| 4. Inexistencia de la obligación | 358 |
| A) Teoría de la inmunidad | 358 |
| B) No incidencia y exoneración | 359 |
| C) Legalidad de las exoneraciones | 359 |
| D) Órganos competentes | 361 |
| 5. Modos de extinción | 361 |
| A) Pago | 361 |
| B) Prescripción | 362 |
| C) Transacción | 364 |
| 6. Devolución de lo indebido | 365 |
| A) Fundamento | 365 |
| B) Incidencia de la traslación | 366 |
| C) Determinación del importe a reembolsar | 368 |
| D) Derecho comparado | 369 |
| 1. Derecho uruguayo | 369 |
| 2. Otras legislaciones | 370 |
| Índice de autores | 371 |
| Índice de materias | 373 |