Dr. Andrés Blanco
Abogado

Montevideo, 20 de junio de 2013

Dr. Enrique Frade

Tylercom S.A.

Presente

De mi consideración:

Tengo el agrado de evacuar su consulta relativa al proceso ejecutivo promovido por DGI contra usted y la sociedad que usted representa, en particular en lo relativo al título ejecutivo en el que dicho organismo funda su acción.

1. ANTECEDENTES

La acción ejecutiva promovida por la Dirección General Impositiva (DGI) tiene como título ejecutivo la resolución 3/686/2012 de dicho organismos, dictada en el expediente administrativo No. 2009.05.005.00.03.9944, mediante la cual se determinan tributos respecto de la sociedad que represento y usted en calidad de responsable.

Con fecha 21 de septiembre de 2013 la Dirección General Impositiva (DGI) realizó una actuación en el domicilio constituido por usted a título personal a efectos de notificar del mismo a la sociedad y a usted. Al no encontrar en dicho domicilio ninguna persona, procedió a dejar en dicho lugar un cedulón indicando la existencia del acto administrativo, pero sin adjuntar copia del mismo acto administrativo.

Posteriormente, con fecha 3 de octubre de 2012 usted compareció ante la DGI en su misma oficina, notificándose formalmente del acto administrativo mencionado al inicio y recibiendo del mismo.

Con fecha 5 de octubre de 2012 se interpusieron en contra de dicho acto administrativo los recursos de revocación y jerárquico, los cuales fueron rechazados expresamente por DGI en el entendido de que se habían interpuesto fuera del plazo constitucional fijado a tal efecto.

Dr. Andrés Blanco
Abogado

Aun cuando posteriormente usted y la sociedad promovieron la acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo contra dicho acto, la Administración igualmente promovió la acción ejecutiva en el entendido de que los recursos administrativos no fueron interpuestos válidamente y, por tanto, que el acto quedó firme de acuerdo a lo establecido en el artículo 91 del Código Tributario.

2. EXCEPCIÓN DE INHABILIDAD DE TÍTULO

2.1 El artículo 91 del Código Tributario limita en forma taxativa las excepciones oponibles en el proceso ejecutivo tributario, a las que deben sumarse las del artículo 133 del Código General del Proceso (al cual debe entenderse hecha hoy la remisión que el Código Tributario realiza al antiguo artículo 246 del Código de Procedimiento Civil).

Una de las excepciones admitidas por el artículo 91 del Código Tributario es la “inhabilidad de título”. Textualmente, el artículo 91 del Código Tributario incluye en dicha excepción el incumplimiento de los “requisitos formales exigidos por la ley”, así como la discordancia entre el contenido del acto y sus antecedentes administrativos. En lo que tiene que ver con los “requisitos formales” del acto administrativo, son de especial relevancia los previstos en el artículo 92 del Código Tributario, ya que el mismo texto establece que ellos son los que se exigen –precisamente- para que el acto administrativo constituya un título ejecutivo.

En ese sentido, a juicio del suscrito es claro que el acto administrativo en el cual la DGI funda su pretensión incumple con dichas formalidades, así como también con las establecidas en el artículo 67 del mismo Código para los actos de determinación.

2.2 En efecto, ambos textos legales establecen claramente que el acto de determinación debe contener la “indicación del tributo” determinado (numeral 2 del artículo 67 del Código Tributario), o más concretamente todavía la “indicación específica del concepto e importe del crédito, del tributo y del ejercicio fiscal que corresponda” (numeral 3 del artículo 92 del Código Tributario).

Dr. Andrés Blanco
Abogado

Es obvio que esas referencias al “tributo” que se determina significan que debe nombrarse en forma completa y clara –valga la redundancia- el tributo concreto de que se trata, con su denominación completa o –a lo sumo- con una abreviatura cuyo significado sea razonablemente inequívoco. Por ejemplo: “Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas”, “Impuesto al Valor Agregado”, etc., o siglas de contenido indudable, como ser “IRAE”, “IVA”, etc.

Dado este significado del artículo 92 del Código Tributario, el acto administrativo presentado por la DGI ya lo incumpliría en forma nítida. En efecto, en dicho acto se enumeran obligaciones tributarias identificadas con ciertos números como “546”, “107”, “102”, y no con la denominación de los tributos en sí. En los antecedentes administrativos sí se mencionan cuáles son los impuestos que fueron objeto de fiscalización, pero el monto fijado en el acto administrativo, que es la concreción de la pretensión de cobro de la Administración, ***no está correlacionado con el nombre de ningún tributo en particular.***

Por lo tanto, el acto administrativo que constituye el título ejecutivo de la DGI incumple en forma clarísima el requisito legal de “indicación específica del ... tributo”, según el artículo 92 del Código Tributario.

2.3 Esta conclusión se potencia si se observan tanto el requisito legal, como el acto administrativo en particular, a la luz de los fines que tiene el artículo 92 del Código Tributario al exigir esa “indicación específica” del tributo cuya ejecución se promueve.

El propósito del texto legal parece indudable: el presunto deudor a cuyo respecto se dicta el acto administrativo tiene que conocer con claridad, en forma directa y no en base a conjeturas o suposiciones, qué es exactamente lo que se le reclama, pues de otra forma no puede defenderse adecuadamente. Y, de la misma manera, el juez debe saber con precisión cuáles son los impuestos cuya ejecución se le solicita. Si así no fuera sería imposible, por ejemplo, cotejar el contenido del acto administrativo de determinación con los antecedentes administrativos, para saber si el monto cuya ejecución se solicita por un cierto tributo es lo que efectivamente se cuantificó en el procedimiento administrativo. Dado que una discordancia entre los antecedentes administrativos y el

Dr. Andrés Blanco
Abogado

contenido del acto de determinación es otra modalidad de la excepción de “inhabilidad de título”, si no se identifica concretamente qué tributo se determina no se podrá evaluar si existe o no dicha discordancia.

De la misma manera, sabemos que otra de las excepciones previstas en el artículo 91 del Código Tributario es la “extinción de la obligación tributaria”, por cualquiera de los modos de extinción previstos en los artículos 29 y siguientes del Código Tributario. Pero esta excepción no puede funcionar si no se especifican los tributos que se están ejecutando. Supongamos, por ejemplo, que el contribuyente a quien se pretende ejecutar pagó parcial o totalmente las obligaciones por concepto de IRAE, y no de IVA. Esto es posible ya que los boletos de pago de la DGI contienen una mención expresa (con su nombre, no con un código numérico) del impuesto al cual se pretende imputar el pago. Si el acto administrativo no identifica con su nombre específico el tributo determinado, el ejecutado no sabrá si puede o no interponer la excepción de extinción por el modo “pago”, ni tendrá el juez las herramientas para decidir si esa excepción procede o no. Y no interesa, en tal sentido, que el presunto deudor haya tenido conocimiento previo de las actuaciones administrativas que le permitan inferir a qué responde cada monto: la actuación administrativa no puede ser oscura o ambigua, sino transparente, de modo tal que se sepa sin margen de duda razonable qué es lo que la Administración pretende.

Es obvio que si, como en el caso, el acto de determinación no nombra los impuestos por su nombre, sino que los identifica con ciertos números, los propósitos de la ley no se cumplen. Estos números, que seguramente respondan a alguna codificación interna de la DGI, son completamente incomprensibles e indescifrables para cualquier tercero, sea contribuyente o incluso un juez a quien se pida la ejecución del acto. No hay, en efecto, ninguna norma general ni pública, sea ella una ley, un decreto o una resolución de la Dirección General Impositiva, mediante la cual se correlacionen esos números con ningún impuesto recaudado por dicha oficina, por lo que dicha correlación, que probablemente exista, es en todo caso secreta o desconocida para todas las personas que no son funcionarios de DGI. Por lo tanto, esos “números” no pueden considerarse en forma alguna como “identificaciones” de los tributos determinados.

Dr. Andrés Blanco
Abogado

Así, cuando la sede manda seguir adelante la ejecución, o trabar un embargo, por adeudos tributarios contenidos en este acto administrativo, no sabe exactamente cuáles impuestos han sido supuestamente impagos. El contribuyente y el responsable, cuando se les notifica de la demanda ejecutiva, no saben exactamente a qué conceptos responde la pretensión de la Administración.

Racionalmente no cabe aducir, en contra de lo dicho, que los contribuyentes y/o responsables saben cuáles son los impuestos que están siendo determinados. Por lo pronto, ese presunto conocimiento no abarca al Juez, que es quien decreta el embargo y manda seguir adelante la ejecución, que no ha tenido conocimiento pleno del expediente administrativo. Pero además, y como se mencionó más arriba, una cosa es que el contribuyente y responsable sepan cuáles tributos han sido objeto de fiscalización en el expediente administrativo, y otra cosa muy distinta es si los montos y los conceptos que figuran en el acto de determinación que es el título ejecutivo efectivamente responden a esos tributos fiscalizados. Que ello así suceda depende, precisamente, de que el contenido del acto administrativo se pueda comparar con sus antecedentes, cosa que no ocurre si las obligaciones están identificadas con números incomprensibles.

Ello significa, obviamente, el incumplimiento de lo previsto en los artículos 67 y 92 del Código Tributario, pero también del fin que cumple el requisito legal de explicitar los conceptos determinados: si dicho fin consiste en dotar de transparencia a la actividad administrativa y permitir adecuadamente el derecho de defensa, no caben dudas de que ello no se logra si el presunto deudor tiene ante sí un simple número no correlacionado con ningún concepto.

2.4 En consecuencia, el acto administrativo adolece de un vicio de forma insalvable, por lo que corresponde la interposición y el acogimiento de la excepción de inhabilidad de título, prevista en el artículo 91 del Código Tributario.

* * * * *

Quedo a vuestra disposición para cualquier aclaración o información que consideren necesaria.

Dr. Andrés Blanco
Abogado

Sin otro particular, saludo a ustedes atentamente

Dr. Andrés Blanco
Profesor Agregado (Grado 4)
Derecho Financiero
Facultad de Derecho
Universidad de la República