



Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights

Below you will find a questionnaire filled in by Guzman Ramirez Arrieta, Senior Associate at *Bergstein Abogados* and Addy Mazz, Professor at the *Universidad de la República de Montevideo*, both OPTR National Reporters of Uruguay.

This set of questionnaires comprise the National Reporter's assessment on the country practice during 2022 in the protection of taxpayers' rights, and the level of fulfilment of the minimum standards and best practices on the practical protection of taxpayers' rights identified by Prof. Dr. Philip Baker and Prof. Dr. Pasquale Pistone at the 2015 IFA Congress on "The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights".

OPTR - 2022 Questionnaire 1 - Country Practice

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD's Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on the practical implementation in domestic law of legal procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in 82 situations for the practical protection of taxpayers' rights, as monitored by the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

We kindly ask you to assess assertively (yes/no) the level of practical implementation of said procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in your country. When answering, please bear in mind the actual practice regarding each situation, regardless of whether a given procedure, safeguard or guarantee has been formally adopted in your country.

We would be very grateful if you submit us this questionnaire, duly filled out, by no later than 14 January 2023.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Prof. Dr. Carlos E. Weffe
Scientific Coordinator
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email *

gramirez@bergsteinlaw.com

Reporters' info

Name: *

Guzmán Ramírez and Addy Mazz

Country: *

Uruguay

Affiliation *

☒ Taxpayers / Tax Practitioners

☐ Tax Administration

☐ Judiciary

☐ (Tax) Ombudsperson

☒ Academia

☐ Other: _____

Questionnaire 1 - Country Practice

Instructions:

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.
2. For assertive questions, please answer with “yes” or “no” by clicking on the corresponding button.
3. For questions that require you to specify a period of time (namely, Q. 26 and Q. 45), please select the time applicable in your country to carry out the procedures indicated in the questions in practice, within the options provided.
4. For questions with more than one possible answer (namely, Q. 56), please check all necessary boxes to reflect better the practical situation of your country regarding the issue, by clicking on them.
5. When completed, please submit the survey.
6. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in

the OPTR and providing a backup of your answers.

7. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.

8. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section.

9. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.

10. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.

11. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

1. Do taxpayers have the right to see the information held about them by the tax authority? *

☒ Yes

☐ No

2. If yes, can they request the correction of errors in the information? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)

☒ Yes

☐ No

3. Is it possible in your country for taxpayers to communicate electronically with the tax authority? *

☒ Yes

☐ No

4. If yes, are there systems in place to prevent unauthorised access to the channel of communication? *

☒ Yes

☐ No

5. In your country, is there a system of "cooperative compliance" / "enhanced relationship" which applies to some taxpayers only? *

☐ Yes

☒ No

6. If yes, are there rules or procedures in place to ensure this system is available to all eligible taxpayers on a non-preferential/non discriminatory/non arbitrary basis? *

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 5)

☐ Yes

☐ No

7. Are there special arrangements for individuals who face particular difficulties (e.g. the disabled, the elderly, other special cases) to receive assistance in complying with their tax obligations? *

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 2 - The issue of tax assessment

8. Does a dialogue take place in your country between the taxpayer and the tax authority before the issue of an assessment in order to reach an agreed assessment? *

☒ Yes

☐ No

9. If yes, can the taxpayer request a meeting with the tax officer? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 8)

☒ Yes

☐ No

10. If a systematic error in the assessment of tax comes to light (e.g. the tax authority loses a tax case and it is clear that tax has been collected on a wrong basis), does the tax authority act ex officio to notify all affected taxpayers and arrange repayments to them? *

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 3 - Confidentiality

11. Is information held by your tax authority automatically encrypted? *

☐ Yes

☒ No

12. Is access to information held by the tax authority about a specific taxpayer accessible only to the tax official(s) dealing with that taxpayer's affairs? *

☐ Yes

☒ No

13. If yes, must the tax official identify himself/herself before accessing information held about a specific taxpayer? *

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 12)

☐ Yes

☐ No

14. Is access to information held about a taxpayer audited internally to check if there has been any unauthorised access to that information? *

☐ Yes

☒ No

15. Are there examples of tax officials who have been criminally prosecuted in the last decade for unauthorised access to taxpayers' data? *

☐ Yes

☒ No

16. Is information about the tax liability of specific taxpayers publicly available in your country? *

☐ Yes

☒ No

17. Is "naming and shaming" of non-compliant taxpayers practised in your country? *

☐ Yes

☒ No

18. Is there a system in your country by which the courts may authorise the public disclosure of information held by the tax authority about specific taxpayers (e.g. habeas data or freedom of information)? *

☐ Yes

☒ No

19. Is there a system of protection of legally privileged communications between the taxpayer and its advisors? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☒ Yes

☐ No

20. If yes, does this extend to advisors other than those who are legally qualified (e.g. accountants, tax advisors)? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 19)

☒ Yes

☐ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 4 - Normal audits

21. Does the principle ne bis in idem apply to tax audits (i.e. that the taxpayer can only receive one audit in respect of the same taxable period)? *

☒ Yes

☐ No

22. If yes, does this mean only one audit per tax per year? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 21)
- ☐ Yes
- ☒ No

23. Does the principle audi alteram partem apply in the tax audit process (i.e. does the taxpayer have to be notified of all decisions taken in the process and have the right to object and be heard before the decision is finalised)? *

- ☒ Yes
- ☐ No

24. Does the taxpayer have the right to request an audit (e.g. if the taxpayer wishes to get finality of taxation for a particular year)? *

- ☒ Yes
- ☐ No

25. Are there time limits applicable to the conduct of a normal audit in your country (e.g. the audit must be concluded within so many months)? *

- ☐ Yes
- ☒ No

26. If yes, what is the normal limit in months? *

There is no limit (click here if you answered "No" to question 25) ▼

27. Does the taxpayer have the right to be represented by a person of its choice in the audit process? *

☒ Yes

☐ No

28. May the opinion of independent experts be used in the audit process? *

☒ Yes

☐ No

29. Does the taxpayer have the right to receive a full report on the conclusions of the audit at the end of the process? *

☒ Yes

☐ No

30. Are there limits to the frequency of audits of the same taxpayer (e.g. in respect to different periods or different taxes)? *

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 5 - More intensive audits

31. Is the principle nemo tenetur applied in tax investigations (i.e. the principle against self-incrimination)? *

☒ Yes

☐ No

32. If yes, is there a restriction on the use of information supplied by the taxpayer in a subsequent penalty procedure/criminal procedure? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- ☐ Yes
- ☒ No

33. If yes to nemo tenetur, can the taxpayer raise this principle to refuse to supply basic accounting information to the tax authority? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- ☒ Yes
- ☐ No

34. Is there a procedure applied in your country to identify a point in time during an investigation when it becomes likely that the taxpayer may be liable for a penalty or a criminal charge, and from that time onwards the taxpayer's right not to self-incriminate is recognised? *

- ☐ Yes
- ☒ No

35. If yes, is there a requirement to give the taxpayer a warning that the taxpayer can rely * on the right of non-self-incrimination?

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 34)
- ☐ Yes
- ☒ No

36. Is authorisation by a court always needed before the tax authority may enter and * search premises?

- ☐ Yes
- ☒ No

37. May the tax authority enter and search the dwelling places of individuals? *

- ☒ Yes
- ☐ No

38. Is a court order required before the tax authority can use interception of * communications (e.g. telephone tapping or access to electronic communications)?

- ☒ Yes
- ☐ No

39. Is there a procedure in place to ensure that legally privileged material is not taken in the course of a search? *

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

40. Is there a procedure for an internal review of an assessment/decision before the taxpayer appeals to the judiciary? *

☒ Yes

☐ No

41. Does the taxpayer need permission to appeal to the first instance tribunal? *

☐ Yes

☒ No

42. Does the taxpayer need permission to appeal to the second or higher instance tribunals? *

☐ Yes

☒ No

43. Is it necessary for the taxpayer to bring his case first before an administrative court to quash the assessment/decision, before the case can proceed to a judicial hearing? *

☐ Yes

☒ No

44. Are there time limits applicable for a tax case to complete the judicial appeal process? *

☐ Yes

☒ No

45. If yes, what is the normal time it takes for a tax case to be concluded on appeal? *

There is no limit (click here if you answered "No" to question 44) ▼

46. Are there any arrangements for alternative dispute resolution (e.g. mediation or arbitration) before a tax case proceeds to the judiciary? *

☐ Yes

☒ No

47. Is there a system for the simplified resolution of tax disputes (e.g. by a determination on the file, or by e/filing)? *

☐ Yes

☒ No

48. Is the principle audi alteram partem (i.e. each party has a right to a hearing) applied in all tax appeals? *

☒ Yes

☐ No

49. Does the taxpayer have to pay some/all the tax before an appeal can be made (i.e. solve et repete)? *

☐ Yes

☒ No

50. If yes, are there exceptions recognised where the taxpayer does not need to pay before appealing (i.e. can obtain an interim suspension of the tax debt?) *

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 49)

☐ Yes

☐ No

51. Does the loser have to pay the costs in a tax appeal? *

☐ Yes

☒ No

52. If yes, are there situations recognised where the loser does not need to pay the costs (e.g. because of the conduct of the other party)? *

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 51)

☐ Yes

☐ No

53. If there is usually a public hearing, can the taxpayer request a hearing in camera (i.e. ^{*} not in public) to preserve secrecy/confidentiality?

☒ Yes

☐ No

54. Are judgments of tax tribunals published? ^{*}

☒ Yes

☐ No

55. If yes, can the taxpayer preserve its anonymity in the judgment? ^{*}

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 54)

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? ^{*}

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 7 - Criminal and administrative sanctions

56. Does the principle ne bis in idem apply in your country to prevent either: *

- ☒ The principle does not apply in my country
- ☐ The imposition of a tax penalty and the tax liability
- ☐ The imposition of more than one tax penalty for the same conduct
- ☐ The imposition of a tax penalty and a criminal liability

57. If ne bis in idem is recognised, does this prevent two parallel sets of court proceedings * arising from the same factual circumstances (e.g. a tax court and a criminal court)?

- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 56)
- ☐ Yes
- ☐ No

58. If the taxpayer makes a voluntary disclosure of a tax liability, can this result in a reduced or a zero penalty? *

- ☐ Yes
- ☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 8 - Enforcement of taxes

59. Is a court order always necessary before the tax authorities can access a taxpayer's bank account or other assets? *

☒ Yes

☐ No

60. Does the taxpayer have the right to request a deferred payment of taxes or a payment in instalments (perhaps with a guarantee)? *

☒ Yes

☐ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 9 - Cross-border situations

61. Does the taxpayer have the right to be informed before information relating to him is exchanged in response to a specific request? *

☒ Yes

☐ No

62. Does the taxpayer have a right to be informed before information is sought from third parties in response to a specific request for exchange of information? *

☐ Yes

☒ No

63. If no to either of the previous two questions, did your country previously recognise the right of taxpayers to be informed and was such right removed in the context of the peer review by the Forum on Transparency and Exchange of Information? *

☐ Not applicable (click here if you answered "No" to either question 61 or question 62)

☒ Yes

☐ No

64. Does the taxpayer have the right to be heard by the tax authority before the exchange of information relating to him with another country? *

☒ Yes

☐ No

65. Does the taxpayer have the right to challenge before the judiciary the exchange of information relating to him with another country? *

☐ Yes

☒ No

66. Does the taxpayer have the right to see any information received from another country that relates to him? *

☒ Yes

☐ No

67. Does the taxpayer have the right in all cases to require a mutual agreement procedure is initiated? *

☐ Yes

☒ No

68. Does the taxpayer have a right to see the communications exchanged in the context of a mutual agreement procedure? *

☐ Yes

☒ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 10 - Legislation

69. Is there a prohibition on retrospective tax legislation in your country? *

☒ Yes

☐ No

70. If no, are there restrictions on the adoption of retrospective tax legislation in your country? *

☒ Not applicable (click here if you answered "Yes" to question 69)

☐ Yes

☐ No

71. Is there a procedure in your country for public consultation before the adopting of all (or most) tax legislation? *

☐ Yes

☒ No

72. Is tax legislation subject to constitutional review which can strike down unconstitutional laws? *

☒ Yes

☐ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 11 - Revenue practice and guidance

73. Does the tax authority in your country publish guidance (e.g. revenue manuals, circulars, etc.) as to how it applies your tax law? *

☒ Yes

☐ No

74. Does your country have a generalised system of advanced rulings available to taxpayers? *

☒ Yes

☐ No

75. If yes, is it legally binding? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 74)
- ☒ Yes
- ☐ No

76. If a binding ruling is refused, does the taxpayer have a right to appeal? *

- ☒ Yes
- ☐ No

77. If your country publishes guidance as to how it applies your tax law, can taxpayers acting in good faith rely on that published guidance (i.e. protection of legitimate expectations)? *

- ☐ Not applicable (click here if you answered "No" to question 76)
- ☒ Yes
- ☐ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

78. Is there a taxpayers' charter or taxpayers' bill of rights in your country? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☐ Yes

☒ No

79. If yes, are its provisions legally effective? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

☒ Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)

☐ Yes

☐ No

80. Is there a (tax) ombudsman / taxpayers' advocate / equivalent position in your country? *

☐ Yes

☒ No

81. If yes, can the ombudsman intervene in an on-going dispute between the taxpayer and the tax authority (before it goes to court)? *

- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)
- ☐ Yes
- ☐ No

82. If yes to a (tax) ombudsman, is he/she independent from the tax authority? *

- ☒ Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)
- ☐ Yes
- ☐ No

This content is neither created nor endorsed by Google.

Google Forms

OPTR - 2022 Questionnaire 2 - Standards of Protection

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on developments occurred in 2022 regarding the implementation of 57 minimum standards and 44 best practices, distributed into 86 benchmarks, for the practical protection of taxpayers' rights as monitored by the OPTR.

We kindly ask you to provide an impartial, non-judgmental summary of events occurred in 2022 that in your opinion affect the level of compliance of a given minimum standard/best practice in your country. These events may include, without limitation, legislation enacted, administrative rulings and/or circulars issued, case law and tax administration practices implemented, among others, as requested by this form.

In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials, and provide full details for identifying the documents related to the reported developments. Either a (soft) copy or internet links to make said documents available (and therefore, quotable) are greatly appreciated.

You are also kindly required to assess whether the events you described represent either a step towards or a step away from the practical implementation of the given minimum standard/best practice in your country. Full instructions are provided below.

This form should be filled in as soon as any of the events mentioned above occurs and edited as many times as necessary to cover all relevant developments occurred in 2022, until no later than 14 January 2023. We appreciate very much your cooperation in this regard.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Prof. Dr Carlos E. Weffe
Scientific Coordinator
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email *

gramirez@bergsteinlaw.com

Reporters' info

Name: *

Guzmán Ramírez and Addy Mazz

Country: *

Uruguay

Affiliation *

☒ Taxpayers / Tax Practitioners

☐ Tax Administration

☐ Judiciary

☐ (Tax) Ombudsperson

☒ Academia

☐ Other: _____

Instructions

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.

2. All questions are two or three-tiered (namely, either with parts "MS" and/or "BP", and "S"). They comprise a minimum standard (MS) and /or a best practice (BP), and a "summary of relevant facts in 2021" (S). The latter is a space for providing a summarized account on facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way.

3. Please Indicate, by clicking on the corresponding button, whether there was an improvement or a decrease of the level of compliance of the relevant standard/best practice in your country in 2021. If there were no changes, please indicate so by clicking on the corresponding button.
4. In ALL cases where an assessment of either improvement or decrease is reported, please refer the relevant novelties in the space provided under "summary of relevant facts in 2021", for each question. Please give a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. In case there is nothing to report for a given minimum standard/best practice, please answer "no changes".
5. If any, make additional, non-judgmental commentaries at the space provided under "summary of relevant facts in 2021".
6. In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org.
7. When completed, please submit the survey.
8. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in the OPTR and providing a backup of your answers.
9. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.
10. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section. This survey has 12 sections, as many as those identified by Baker and Pistone in their 2015 IFA General Report.
11. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.
12. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.
13. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

1 (MS). Implement safeguards to prevent impersonation when issuing a unique identification number *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

1 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

2 (MS). The system of taxpayer identification should take account of religious sensitivities *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

2 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

3 (MS). Impose obligations of confidentiality on third parties with respect to information gathered by them for tax purposes *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

3 (BP). Where tax is withheld by third parties, the taxpayer should be excluded from liability if the third party fails to pay over the tax *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

3 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

4 (MS). Where pre/populated returns are used, these should be sent to taxpayers to correct errors.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

4 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

5 (MS). Provide a right to access to taxpayers to personal information held about them, and a right to correct inaccuracies. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

5 (BP). Publish guidance on taxpayers' rights to access information and correct inaccuracies *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

5 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

6 (MS). Where communication with taxpayers is in electronic form, institute systems to prevent impersonation or interception *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

6 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

7 (MS). Where a system of "cooperative compliance" operates, ensure it is available on a non-discriminatory and voluntary basis *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

7 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

8 (MS). Provide assistance for those who face difficulties in meeting compliance obligations, including those with disabilities, those located in remote areas, and those unable or unwilling to use electronic forms of communication *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

8 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 2 - The issue of tax assessment

9 (BP). Establish a constructive dialogue between taxpayers and revenue authorities to ensure a fair assessment of taxes based on equality of arms *

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

9 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

10 (BP). Use e-filing to speed up assessments and correction of errors, particularly systematic errors *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

10 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 3 - Confidentiality

11 (MS). Provide a specific legal guarantee for confidentiality, with sanctions for officials who make unauthorised disclosures (and ensure sanctions are enforced). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

11 (BP). Encrypt information held by a tax authority about taxpayers to the highest level attainable. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

11 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

12 (MS). Introduce an offence for tax officials covering up unauthorised disclosure of confidential information. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

12 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

13 (MS). Restrict access to data to those officials authorised to consult it. For encrypted data, use digital access codes. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

13 (BP). Ensure an effective fire-wall to prevent unauthorised access to data held by revenue authorities. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

13 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

14 (MS). Audit data access periodically to identify cases of unauthorised access. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

14 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

15 (MS). Introduce administrative measures emphasizing confidentiality to tax officials. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

15 (BP). Appoint data protection/privacy officers at senior level and local tax offices. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

15 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

16 (MS). If a breach of confidentiality occurs, investigate fully with an appropriate level of seniority by independent persons (e.g. judges). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

16 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

17 (MS). Provide remedies for taxpayers who are victims of unauthorised disclosure of confidential information. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

17 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

18 (MS). Exceptions to the general rule of confidentiality should be explicitly stated in the law, narrowly drafted and interpreted. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

18 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

19 (MS). If "naming and shaming" is employed, ensure adequate safeguards (e.g. judicial *
authorisation after proceedings involving the taxpayer).

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

19 (BP). Require judicial authorisation before any disclosure of confidential information by *
revenue authorities

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

19 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

20 (MS). No disclosure of confidential taxpayer information to politicians, or where it might be used for political purposes. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

20 (BP). Parliamentary supervision of revenue authorities should involve independent officials, subject to confidentiality obligations, examining specific taxpayer data, and then reporting to Parliament. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

20 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

21 (MS). Freedom of information legislation may allow a taxpayer to access information about himself. However, access to information by third parties should be subject to stringent safeguards: only if an independent tribunal concludes that the public interest in disclosure outweighs the right of confidentiality, and only after a hearing where the taxpayer has an opportunity to be heard. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

21 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

22 (MS). If published, tax rulings should be anonymised and details that might identify the taxpayer removed. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

22 (BP). Anonymize all tax judgments and remove details that might identify the taxpayer *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

22 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

23 (MS). Legal professional privilege should apply to tax advice. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

23 (BP). Privilege from disclosure should apply to all tax advisors (not just lawyers) who supply similar advice to lawyers. Information imparted in circumstances of confidentiality may be privileged from disclosure. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

23 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

24 (MS). Where tax authorities enter premises which may contain privileged material, arrangements should be made (e.g. an independent lawyer) to protect that privilege. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

24 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 4 - Normal audits

25 (MS). Audits should respect the following principles: (i) Proportionality. (2) Ne bis in idem (prohibition of double jeopardy). (3) Audi alteram partem (right to be heard before any decision is taken). (4) Nemo tenetur se detegere (principle against self/incrimination). Tax notices issued in violation of these principles should be null and void. *

- ☐ No changes
- ☒ Shifted away
- ☐ Shifted towards

25 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In 2017, the High Administrative Court (so-called "Tribunal de lo Contencioso Administrativo") ruled that the Uruguayan tax authorities are required to warn the taxpayers about their rights (including the right to remain silent, also known as the right to non-self incrimination) prior to commencing any audits. In 2022, the same Court issued another ruling (No. 716/2022) reverting such case-law.

26 (MS). In application of proportionality, tax authorities may only request for information that is strictly needed, not otherwise available, and must impose least burdensome impact on taxpayers. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

26 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

27 (BP). In application of ne bis in idem the taxpayer should only receive one audit per taxable period, except when facts that become known after the audit was completed. *

- ☒ No changes
- ☐ Shift away
- ☐ Shift towards

27 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

28 (MS). In application of audi alteram partem, taxpayers should have the right to attend * all relevant meetings with tax authorities (assisted by advisors), the right to provide factual information, and to present their views before decisions of the tax authorities become final.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

28 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

29 (MS). In application of nemo tenetur, the right to remain silent should be respected in * all tax audits.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

29 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

30 (BP). Tax audits should follow a pattern that is set out in published guidelines. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

30 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

31 (BP). A manual of good practice in tax audits should be established at the global level. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

31 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

32 (BP). Taxpayers should be entitled to request the start of a tax audit (to obtain finality). *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

32 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

33 (MS). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should inform the taxpayer

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

33 (BP). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should hold an initial meeting with the taxpayer in which they spell out the aims and procedure, together with timescale and targets. They should then disclose any additional evidence in their possession to the taxpayer.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

33 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

34 (MS). Taxpayers should be informed of information gathering from third parties. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

34 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

35 (BP). Reasonable time limits should be fixed for the conduct of audits. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

35 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

36 (MS). Technical assistance (including representation) should be available at all stages of the audit by experts selected by the taxpayer. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

36 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

37 (MS). The completion of a tax audit should be accurately reflected in a document, notified in its full text to the taxpayer.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

37 (BP). The drafting of the final audit report should involve participation by the taxpayer, with the opportunity to correct inaccuracies of facts and to express the taxpayer's view.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

37 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

38 (BP). Following an audit, a report should be prepared even if the audit does not result in additional tax or refund. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

38 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 5 - More intensive audits

39 (BP). More intensive audits should be limited to the extent strictly necessary to ensure *
an effective reaction to non-compliance.

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

39 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

40 (MS). If there is point in an audit when it becomes foreseeable that the taxpayer may * be liable for a penalty or criminal charge, from that time the taxpayer should have stronger protection of his right to silence, and statements from the taxpayer should not be used in the audit procedure.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

40 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

41 (MS). Entering premises or interception of communications should be authorised by * the judiciary.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

41 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

42 (MS). Authorisation within the revenue authorities should only be in cases of urgency, * and subsequently reported to the judiciary for ex-post ratification.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

42 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

43 (MS). Inspection of the taxpayer's home should require authorisation by the judiciary and only be given in exceptional cases. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

43 (BP). Where tax authorities intend to search the taxpayer's premises, the taxpayer should be informed and have an opportunity to appear before the judicial authority, subject to exception where there is evidence of danger that documents will be removed or destroyed. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

43 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

44 (BP). Access to bank information should require judicial authorisation. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

44 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

45 (BP). Authorisation by the judiciary should be necessary for the interception of telephone communications and monitoring of internet access. Specialised offices within the judiciary should be established to supervise these actions. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

45 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

46 (MS). Seizure of documents should be subject to a requirement to give reasons why seizure is indispensable, and to fix the time when documents will be returned; seizure should be limited in time. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

46 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

47 (BP). If data are held on a computer hard drive, then a backup should be made in the presence of the taxpayer's advisors and the original left with the taxpayer. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

47 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

48 (MS). Where invasive techniques are applied, they should be limited in time to avoid a disproportionate impact on taxpayers. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

48 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

49 (BP). E-filing of requests for internal review to ensure the effective and speedy handling of the review process. *

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

49 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

50 (MS). The right to appeal should not depend upon prior exhaustion of administrative reviews. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

50 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

51 (BP). Reviews and appeals should not exceed two years. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

51 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

52 (MS). Audi alteram partem should apply in administrative reviews and judicial appeals. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

52 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

53 (MS). Where tax must be paid in whole or in part before an appeal, there must be an effective mechanism for providing interim suspension of payment. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

53 (BP). An appeal should not require prior payment of tax in all cases. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

53 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

54 (BP). The state should bear some or all of the costs of an appeal, whatever the outcome.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

54 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

55 (MS). Legal assistance should be provided for those taxpayers who cannot afford it. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

55 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

56 (MS). Taxpayers should have the right to request the exclusion of the public from a tax appeal hearing. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

56 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

57 (MS). Tax judgments should be published. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

57 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 7 - Criminal and administrative sanctions

58 (MS). Proportionality and ne bis in idem should apply to tax penalties. *

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

58 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

59 (BP). Where administrative and criminal sanctions may both apply, only one procedure ^{*} and one sanction should be applied.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

59 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

60 (BP). Voluntary disclosure should lead to reduction of penalties. ^{*}

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

60 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

61 (MS). Sanctions should not be increased simply to encourage taxpayers to make voluntary disclosures. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

61 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 8 - Enforcement of taxes

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Please be particularly aware of regulations on the COVID-19 pandemic. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

62 (MS). Collection of taxes should never deprive taxpayers of their minimum necessary for living. *

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

62 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

63 (BP). Authorisation by the judiciary should be required before seizing assets or bank accounts *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

63 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

64 (MS). Taxpayers should have the right to request delayed payment of arrears. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

64 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

65 (BP). Bankruptcy of taxpayers should be avoided, by partial remission of the debt or structured plans for deferred payment. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

65 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

66 (MS). Temporary suspension of tax enforcement should follow natural disasters. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Please be particularly aware of regulations on the COVID-19 pandemic. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

66 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 9 - Cross-border situations

67 (MS). The requesting state should notify the taxpayer of cross-border requests for information, unless it has specific grounds for considering that this would prejudice the process of investigation. The requested state should inform the taxpayer unless it has a reasoned request from the requesting state that the taxpayer should not be informed on grounds that it would prejudice the investigation. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

67 (BP). The taxpayer should be informed that a cross-border request for information is to be made. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

67 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

68 (BP). Where a cross-border request for information is made, the requested state should also be asked to supply information that assists the taxpayer.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

68 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

69 (BP). Provisions should be included in tax treaties setting specific conditions for exchange of information.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

69 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

70 (MS). If information is sought from third parties, judicial authorisation should be necessary.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

70 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

71 (BP). The taxpayer should be given access to information received by the requesting state. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

71 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

72 (BP). Information should not be supplied in response to a request where the originating cause was the acquisition of stolen or illegally obtained information. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

72 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

73 (BP). A requesting state should provide confirmation of confidentiality to the requested state. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

73 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

74 (MS). A state should not be entitled to receive information if it is unable to provide independent, verifiable evidence that it observes high standards of data protection. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

74 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

75 (BP). For automatic exchange of financial information, the taxpayer should be notified of the proposed exchange in sufficient time to exercise data protection rights. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

75 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

76 (BP). Taxpayers should have a right to request initiation of mutual agreement procedure.

*

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

76 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

77 (MS). Taxpayers should have a right to participate in mutual agreement procedure by being heard and being informed as to the progress of the procedure. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

77 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ☐ Yes
- ☒ No

Area 10 - Legislation

78 (MS). Retrospective tax legislation should only be permitted in limited circumstances which are spelt out in detail. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

78 (BP). Retrospective tax legislation should ideally be banned completely. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

78 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

79 (BP). Public consultation should precede the making of tax policy and tax law. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

79 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 11 - Revenue practice and guidance

80 (MS). Taxpayers should be entitled to access all relevant legal material, comprising legislation, administrative regulations, rulings, manuals and other guidance. *

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

80 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

81 (MS). Where legal material is available primarily on the internet, arrangements should be made to provide it to those who do not have access to the internet. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

81 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

82 (MS). Binding rulings should only be published in an anonymised form *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

82 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

83 (MS). Where a taxpayer relies upon published guidance of a revenue authority which subsequently proves to be inaccurate, changes should apply only prospectively. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

83 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

☐ Yes

☒ No

Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

84 (MS). Adoption of a charter or statement of taxpayers' rights should be a minimum standard. *

☒ No changes

☐ Shifted away

☐ Shifted towards

84 (BP). A separate statement of taxpayers' rights under audit should be provided to taxpayers who are audited. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

84 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

85 (BP). A taxpayer advocate or ombudsman should be established to scrutinise the operations of the tax authority, handle specific complaints, and intervene in appropriate cases. Best practice is the establishment of a separate office within the tax authority but independent from normal operations of that authority. *

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

85 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

86 (BP). The organisational structure for the protection of taxpayers' rights should operate *
at local level as well as nationally.

- ☒ No changes
- ☐ Shifted away
- ☐ Shifted towards

86 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

This content is neither created nor endorsed by Google.

Google Forms

For the sake of clarity, our response to Question Nº 59 (of Questionnaire Nº 1) is “yes” under the assumption that such question refers to a court order as an absolute precondition or requirement for the tax authorities to seize bank accounts or other assets. This clarification is rendered to you because, under so-called “Common Reporting Standard” (CRS), the Uruguayan Tax Office receives banking information automatically.

Kind regards,

Guzmán

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 6 de octubre de 2022.

No. 716

VISTOS:

Para sentencia definitiva estos autos caratulados: “DIPROLE SOCIEDAD COLECTIVA con BANCO DE PREVISIÓN SOCIAL. Acción de Nulidad” (Ficha No. 200/2020).

RESULTANDO:

I) Surge de fs. 11 que el 2 de junio de 2020 DIPROLE S.A., debidamente representada, dedujo demanda de nulidad contra la Resolución N° 386442 de fecha 11 de abril de 2019, dictada por la Gerencia de Fiscalización del Banco de Previsión Social en ejercicio de atribuciones delegadas, que determinó obligaciones tributarias de su cargo por el período 01/01/2016 a 31/08/2018 por aporte patronal, mínimo, multas y recargos, por la suma de \$ 2.248.389 (fs. 266 vta. A.A.).

Como fundamento de su pretensión, alegó la nominalización de las obligaciones tributarias determinadas en el acto administrativo encausado, citando doctrina y jurisprudencia al respecto.

Reseñó las actuaciones inspectivas llevadas a cabo y consideró que había existido autoincriminación, en tanto la declaración jurada encubrió un auténtico interrogatorio, persiguiendo la obtención de la confesión del indagado fiscal, y sin advertirle que podía estar asistido de un abogado.

Denunció que la referida omisión tuvo por finalidad que el administrado se autoincriminara, confesando los ilícitos y facilitando así la obtención de la prueba necesaria para responsabilizarlo tributariamente y

sancionarlo, a la vez que se omitió formular las denominadas Advertencias Miranda.

Entendió que se vulneró lo dispuesto por el artículo 45 del Código Tributario y que la prueba documental recabada se encontraba viciada de nulidad por conexión derivada de la confesión ilícitamente adquirida por el equipo inspector.

Indicó la ausencia de motivación respecto de la sanción dispuesta por el artículo 87 de la Ley N°16.713, su ilegítima base de cálculo, la nulidad de la prueba derivada de las preventistas, la no exclusión de las trabajadoras Lorena Álvarez, María Hernández y Mary Leal, las multas que excedieron el tope legal de 10 UR en los casos de los trabajadores Jonathan Dene y Joel Rocha, y la extensión indebida del período trabajado por el Sr. Alcides Gopar.

Sostuvo la desnaturalización de las CESS respecto al trabajador Jonathan Dene, en base a que no se acreditó la relación de dependencia y a la orfandad probatoria para determinar que fue dependiente en el año 2017.

En definitiva, solicitó la nulidad del acto administrativo impugnado.

II) El 10 de agosto de 2020 el representante del demandado contestó la demanda incoada (fs. 32 y ss.).

Reseñó los antecedentes del dictado del acto impugnado, abogó por la procedencia del criterio de la nominalización, y afirmó que el salario del trabajador siempre estaba compuesto por las sumas líquidas percibidas en dinero o especie y los aportes personales, vertidos o no por la empresa.

Rechazó la existencia de autoincriminación y sostuvo que en todo momento se respetó la garantía constitucional del debido proceso, el

derecho de defensa, y la obligación del artículo 45 del CT, no siendo del caso la aplicación de la Advertencia Miranda.

Indicó que la multa del artículo 87 de la Ley N°16.713 se encontraba suficientemente motivada, tanto a lo largo del procedimiento administrativo como en el acto enjuiciado, y que su base de cálculo era de carácter mensual, por lo que se configuraba por cada mes que se omitía la declaración de algún funcionario, habiendo aplicado montos entre 1 y 4 UR que no excedían la graduación de 10 UR dispuesta legalmente.

Adujo que se acreditó la existencia de ocultación de personal y se remitió a las conclusiones arribadas por los inspectores actuantes, en el caso de los trabajadores Lorena Álvarez, María del Carmen Hernández, y Mary Leal.

Controvirtió la alegada extensión indebida del período trabajado por el Sr. Alcides Gopar, manifestando que había ingresado a trabajar en el mes de diciembre de 2017 y dado de alta el 27 de setiembre de 2019 durante el procedimiento inspectivo de marras.

Concluyó que se había probado la actividad laboral del Sr. Dene desde julio de 2017 por lo que, acreditada la existencia del hecho generador, debía gravarse y ser registrado el trabajador, de lo que se derivaba que no hubo desnaturalización alguna de la contribución especial de seguridad social al respecto.

En definitiva, solicitó el rechazo de la demanda.

III) Abierto el juicio a prueba, se produjo la que obra certificada a fs. 80.

IV) Alegaron las partes por su orden: la actora a fs. 83 y ss. y la demandada a fs. 100 y ss.

V) Se confirió vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, que produjo el Dictamen N° 18/2022 por el que aconsejó anular el acto impugnado (fs. 116 a 119).

VI) Se llamó para sentencia, girando los autos a estudio de los Sres. Ministros, quienes acordaron su dictado en forma legal.

CONSIDERANDO:

I) Se han acreditado los extremos legales habilitantes requeridos por la normativa vigente (artículos 4 y 9 de la Ley N° 15.869) para el correcto accionamiento de nulidad.

En efecto, se procesa la nulidad de la Resolución N° 386442 de fecha 11 de abril de 2019, dictada por la Gerencia de Fiscalización del Banco de Previsión Social en ejercicio de atribuciones delegadas, que determinó obligaciones tributarias de cargo de la actora por el período 01/01/2016 a 31/08/2018, por aporte patronal, mínimo, multas y recargos, por la suma de \$ 2.248.389 (fs. 266 vta. A.A.).

Contra dicho acto, notificado personalmente el 13 de mayo de 2019 (fs. 268 de los A.A.), se interpusieron recursos de revocación y jerárquico (el 20 de los mismos mes y año - fs. 269 vta. y 270 A.A.).

Por Resolución N° 44-22/2019 de fecha 11 de diciembre de 2019, el Directorio del BPS desestimó el recurso jerárquico (fs. 283 vta. y 284 A.A.), la que fue notificada el 7 de enero de 2020 (fs. 288 A.A.)

Finalmente, la demanda de nulidad fue interpuesta en tiempo y forma el día 2 de junio de 2020 (nota de cargo a fs. 26), considerando la Feria Judicial Extraordinaria dispuesta entre el 14 de marzo y el 31 de mayo de 2020.

II) El Tribunal, por unanimidad y coincidiendo con el pronunciamiento de la Procuraduría del Estado en lo Contencioso Administrativo, acogerá parcialmente el planteo anulatorio impetrado en mérito a los fundamentos que se desarrollan en los siguientes numerales.

III) Emerge de los antecedentes administrativos allegados al proceso que el acto enjuiciado fue dictado como corolario de una actuación inspectiva llevada a cabo el 8 de agosto de 2018 en la empresa actora, cuyo giro era comercio al por mayor de comestibles (fs. 7 vta. 2 A.A.), se labró acta de relevamiento de personal (fs. 7 vto. A.A.), se labró acta de sistemas informáticos (fs. 9 A.A.), se tomó declaración jurada al Sr. Juan CUITIÑO en su condición de socio (fs. 9 vta. A.A.), se recibió documentación (fs. 11 A.A.), y se le intimó la presentación de documentación por el período 8/2017 a 7/2018 (fs. 11 vta. A.A.).

Con fecha 7 de enero de 2019, tal como surge de fs. 236 vta. a 238 de los A.A., los inspectores actuantes concluyeron que:

“Atento a lo expuesto, se constataron las siguientes irregularidades:

Ocultación de personal dependiente por la actividad de 9 trabajadores.

Subdeclaración de remuneraciones de 16 trabajadores.

Diferencias de montos imponible de 2 socios con actividad.

Estas irregularidades totalizan una diferencia de un monto imponible de \$ 5.708.27.

Se sugiere el pase a Procesamiento Interno Auditor para realizar el cálculo de obligaciones tributarias según montos informados en folios N° 460 a 470, en modalidad integral , por el período enero/2016 a agosto/2018”

En base a dicho informe se procedió a efectuar la correspondiente liquidación de adeudos, Avalúo N° 866361 que luce agregado a fs. 245 y ss. A.A.

Se labró acta final de inspección y vista con fecha 28 de febrero de 2019 (fs. 255 A.A.).

La actora evacuó la vista en los términos de fs. 258 vta. a fs. 261 A.A.

Por informe de fecha 9 de abril de 2019, que obra de fs. 262 vta. a fs. 364 A.A., los inspectores Pablo Pérez, Laura Ramos y Gonzalo Naya analizaron los descargos presentados y ratificaron lo actuado en todos sus términos.

Acto seguido, se procedió al dictado de la resolución impugnada (fs. 266 vta. A.A.).

IV) La actora se agravió postulando la improcedencia de: **a)** la nominalización de las obligaciones tributarias determinadas; **b)** la autoincriminación en la declaración jurada y la omisión en formular la denominada Advertencia Miranda; **c)** la vulneración de lo dispuesto por el artículo 45 del Código Tributario y la nulidad de la prueba documental recabada; **d)** la ausencia de motivación respecto de la sanción dispuesta por el artículo 87 de la Ley N°16.713, su ilegítima base de cálculo, la nulidad de la prueba derivada de las preventistas, la no exclusión de las trabajadoras Lorena Alvarez, María Hernández y Mary Leal, las multas que excedieron el tope legal de 10 UR en los casos de los trabajadores Jonathan Dene y Joel Rocha y la extensión indebida del período trabajado por el Sr. Alcides Gopar; y **e)** la desnaturalización de las CESS respecto al trabajador Jonathan Dene.

IV.1) Asiste razón a la accionante en relación al agravio que involucra la aplicación del criterio de nominalización, que se habrá de acoger.

En efecto, surge del informe emitido con fecha 7 de enero de 2019 que ese fue el criterio que se siguió (fs. 236 vta. a 238 A.A.).

Así, los inspectores Pablo Pérez, Laura Ramos y Gonzalo Naya informaron en los siguientes términos:

“Para realizar el cálculo de diferencias de montos imponible se nominalizaron los importes líquidos, siguiendo así el criterio fijado por el BPS en sus fiscalizaciones.” (fs. 238 A.A) (el destacado no se encuentra en el original).

Por otra parte, en el informe fecha 9 de abril de 2019 se consignó que:

“Nominalización

Claramente surge de la documentación agregada al expediente que las cifras son importes líquidos, ya que corresponden a pagos de partidas no declaradas o superiores a las que figuran en nóminas. Por lo tanto los suscritos realizaron la nominalización de los importes líquidos, siguiendo el criterio fijado por el BPS en sus fiscalizaciones.

El procedimiento de nominalización se encuentra en armonía con los principios de universalidad, obligatoriedad e igualdad, y se basa en lo establecido en el Art. 163 “los aportes personales cuando los toma a cargo la empresa constituirán materia gravada” y 182 de la Ley 16.713,... ” (fs. 264 vta. A.A.) (el destacado no luce en el original)

Además, este extremo fue ratificado en el libelo de contestación de demanda (fs. 35 vta. a fs. 37 *infolios*).

Y, en este punto, conforme la jurisprudencia pacífica del Tribunal, corresponde amparar el agravio, atento a la ilegitimidad del referido criterio de cálculo de aportes adeudados.

Como se ha sostenido en numerosos pronunciamientos dictados en los últimos años, en materia de Seguridad Social rige el principio de verdad material preceptuado por el artículo 149 de la Ley N°16.713, debiéndose determinar los aportes teniendo presente la retribución real de los trabajadores (cf. Sentencias Nos. 172/2006, 381/2008, 433/2008, 400/2009, 683/2011, 414/2012, entre muchísimas otras).

El mecanismo utilizado por el Organismo implica cuantificar las obligaciones tributarias mediante una operación aritmética que, tomando como base la retribución del trabajador abonada y sub declarada, pagada en negro o bajo la modalidad de un contrato desconocido por el órgano público, permite llegar al salario nominal que le hubiese correspondido a ese trabajador.

En ese sentido, en uno de los referidos pronunciamientos sostuvo la Sede que:

“(...) el Banco no puede reclamar aportes respecto de sumas de dinero que el trabajador no ha percibido efectivamente o, mejor dicho, que no se ha acreditado plenamente, su real percepción; y ello porque el criterio de lo efectivamente percibido ha sido aceptado invariablemente por la Corporación. Así, por sentencia No. 83/2.004 se sostuvo: “.... el hecho generador se configura por el efectivo pago, de acuerdo a la orientación de la normativa vigente en la materia, que evidencia que el legislador ha tomado como asiento de las contribuciones de seguridad social y del impuesto a las retribuciones, el salario efectivamente

percibido por el trabajador y no el meramente devengado” (cf. Sentencia N° 433/2008).

Desde la doctrina, PESCADERE y PEZZUTTI han señalado el acierto del criterio sostenido por el Tribunal en estos años, puesto que el criterio favorable a la nominalización se basa en una ficción que consiste en sostener que se obtiene un salario nominal que, en los hechos, nunca existió. A su vez, expresan que la “*nominalización*” cumple un rol sancionatorio, adicional a las sanciones ya previstas por las normas del Código Tributario, puntualizando que no existe disposición expresa que prevea aumentar el monto de la base de cálculo como consecuencia de una conducta típica consistente en la no declaración en todo o en parte de una manifestación económica cuantificante de la obligación tributaria (cf. PESCADERE, Diego y PEZZUTTI, Miguel. “*Cúmulo jurisprudencial: nominalización de la base de cálculo de las Contribuciones Especiales*”, en A.D.A. Tomo XV, p.125 y ss.).

En suma, por lo expuesto, cabe acoger el agravio relativo a la aplicación del criterio de nominalización.

IV.2) No se comparte el agravio fincado en la autoincriminación en la declaración jurada y en la omisión en formular la denominada Advertencia Miranda, ni la nulidad de la prueba documental recabada.

La actora señaló que el acto era de naturaleza mixta, tributaria y sancionatoria, al incluir sanciones por infracción de mora, recargos y multa del artículo 87 de la Ley N°16.713.

Al respecto, argumentó que la declaración jurada que le fue tomada al socio representante de la empresa Sr. Cuitiño al inicio de la inspección había sido, en realidad, un verdadero interrogatorio, recabado sin que los

inspectores realizaran la Advertencia Miranda, habiéndose obtenido una confesión inculpativa y, por tanto, viciada de nulidad, vicio que también afectaba toda la prueba documental reunida.

Sobre la mencionada Advertencia Miranda y, en especial, su aplicación al ámbito de la inspección tributaria, corresponde determinar si la garantía de “no inculparse” típica del ámbito penal y, más particularmente, la advertencia que la actora reclamó debió hacerse en la inspección, resulta trasladable al procedimiento administrativo del que derive una determinación y/o la sanción por infracción tributaria.

Entiende el Cuerpo que la solución parte de armonizar razonablemente el deber constitucional de contribuir con las cargas públicas en el que se enmarca el deber de denunciar el hecho generador (artículo 61 CT), los deberes de colaboración del contribuyente (artículo 70 CT) y los correlativos poderes del Fisco (artículo 68 CT), con las garantías del contribuyente.

Y, en tal sentido, se estima que la aplicación de la Advertencia Miranda al ámbito de fiscalización tributaria, no se puede considerar como una de las garantías del contribuyente frente a los poderes de la Administración porque significaría la inutilización de la estructura sobre la que se basa el sistema tributario (más ampliamente “*Infracciones y Delitos Tributarios. Procedencia y Relevancia de su Distinción*”. Dras. Natalia Acosta Casco y Sol Agostino Giraldez, 2as. Jornadas Tributarias en Homenaje al Cr. Luis Simón. Diciembre 2009. file:///C:/Users/Administrador.000/Desktop/2das+Jornadas+Tributarias+2009+-+Infracciones+y+delitos+tributarios.pdf).

En consecuencia, y dado que la consideración de la referida manifestación en el interrogatorio como prueba en el ámbito penal, donde sí rige la garantía reclamada, no debe necesariamente trasladarse al ámbito tributario (dada la independencia de ambas materias), considera la Corporación que aplicarla en esta instancia resulta excesiva.

En la especie, no se investigó la responsabilidad penal del contribuyente, por lo que la garantía no es exigible (cf. *Algunas cuestiones sobre el Estatuto del Contribuyente*, Dra. Carolina Zitto y Dr. José Gómez Leiza, dic. 2008. file:///C:/Users/Administrador.000/Desktop/Algunas_cuestiones_sobre_el_Estatuto_del_Contribuyente_DGI.pdf).

Tampoco las sanciones impuestas en el caso (mora y multa por omitir registro en la historia laboral, artículo 87) habilitan la aplicación de la referida advertencia, dado el carácter objetivo de su imposición.

Al respecto, se ha señalado, entre otras en Sentencia N° 450/2020 y en conceptos que resultan trasladables al presente caso, que:

“En primer término, al entender de la Corporación la Advertencia Miranda es, cuando menos, de dudosa aplicación al procedimiento tributario nacional, ya sea porque se trata de un instituto concebido en el marco de una disciplina jurídica distinta y de una realidad completamente diferente a la de nuestro país, o porque directamente no garantiza que la confesión brindada por el sujeto declarante no haya sido producto de coerción.

Así, desde la doctrina, en términos que resultan enteramente compartibles, al analizarse la Sentencia N° 1067/2017 se ha dicho: “En el ámbito de una auditoría fiscal, como en el caso del Sr. A.A. que estamos

considerando, el Sr. A.A. asistió libremente a las oficinas de la Administración Tributaria, y se le había citado con varios días de anticipación, como suele ocurrir en estos casos.

Esta situación en nada se parece a estar bajo arresto. Un individuo que está bajo arresto, contexto en el que fue desarrollada la doctrina de los derechos Miranda, está incomunicado, se le quitaron todas sus pertenencias, se le llevó a un lugar de forma coactiva o por la fuerza.

Las actuaciones fiscales, al menos en Uruguay, son una realidad muy diferente a ésta. Los inspectores se presentan en la empresa, le dicen que están siendo auditados y labran al individuo un acta circunstanciada que se denomina “Acta de inicio de actuación”. En esta situación el individuo tiene un conocimiento cierto de que está siendo auditado. No existe en nuestro Derecho la figura del camaleón fiscal o del inspector encubierto. Un empresario medio, un buen hombre de negocios (la media de la diligencia que se entiende se le puede requerir a un individuo que ejerce el comercio) entiende perfectamente qué quiere decir estar siendo auditado” (DELGADO, S., “La no autoincriminación y su distinción conceptual de las Advertencias Miranda”, en “Revista Tributaria”, t. XLVI, N° 272, setiembre-octubre 2019, p.663)”.

Es de verse que en autos no hay evidencia que respalde una vulneración de garantías en el interrogatorio inicial al socio de la empresa, que habilite sostener que la prueba testimonial y, aún la documental, fueron tomadas bajo coacción y están, por tanto, inficionadas de nulidad.

Los inspectores, al tiempo de su actuación, en búsqueda de la verdad material de los hechos, se munieron de las declaraciones de Cuitiño y otro personal relevado en el lugar, así como también de documentación

informática y documental hallada en la empresa, tal como recibos de sueldos, cuadernos con anotaciones de horarios, informes de ventas y comisiones, y libretas con recibos comerciales, todo debidamente asentado en actas y agregado a los antecedentes administrativos, y que pudo ser controlado por la actora.

La prueba evidenció la ocultación de personal de las llamadas "*preventistas*" y algunos casos de subdeclaración de remuneraciones, lo cual fue analizado por la inspección (fs. 236 vto. a 238 vto., 262 vto. a 265 A.A.).

El foco de la actora estuvo en desconocer la validez de la prueba por el vicio ya apuntado, pero, descartado, no negó puntualmente la determinación efectuada sobre tales bases, salvo en el caso de la multa del artículo 87 (por diferencias en la fecha de ingreso) y en el del trabajador Dene.

En definitiva, cabe desestimar los agravios precedentemente analizados.

IV.3) Tampoco es de recibo la falta de motivación relativa a la imposición de la multa del artículo 87 de la Ley N° 16713.

Cabe remitirse al detalle que obra en el informe de inspección de fecha 7 de enero de 2019 a fs. 236 y ss. A.A., donde consta respecto de qué trabajadores se imputó la omisión de registro, es decir, la actividad laboral ocultada.

Estas actuaciones que vienen de referirse *supra* constituyen el proceso de formación del acto y, al decir de MARIENHOFF, en tesitura admitida por la mayoría de la Corporación, se erigen en motivación suficiente del acto administrativo.

En tal sentido, ha sostenido reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal en la materia que la fundamentación del acto puede y debe surgir del acto mismo o de sus antecedentes. Como enseña MARIENHOFF, la motivación del acto administrativo -aunque ella fuere obligatoria- puede resultar acreditada en cualquiera de los dos momentos que integran o pueden integrar la “*forma*” del acto; en el proceso de “*formación*” o en el de “*expresión*” de la voluntad de la Administración Pública. Es decir, la motivación puede ser concomitante o contemporánea con la expresión de dicha voluntad o anterior a tal expresión, apareciendo en este último caso en el proceso de formación de la voluntad administrativa; en dos palabras: motivación idónea y eficaz requiere que ella sea “*suficiente*” para apreciar con exactitud los motivos determinados del acto (cf. MARIENHOFF, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, págs. 330-332; en la jurisprudencia del Tribunal véanse, entre muchas otras, las Sentencias Nos. 881/2010, 374/2011, 325/2012, 312/2013 y 539/2016).

IV.4) Sin embargo, resulta de recibo el agravio de la accionante relacionado con la base de cálculo de la multa, puesto que la norma no permite multar por cada mes transcurrido sin declarar al trabajador, sino por cada trabajador omitido.

Al respecto, y en consonancia con lo argumentado por el Tribunal ante igual proceder de la Administración, en Sentencia N° 1023/2017 se afirmó:

"IX) Sin perjuicio de que, por los fundamentos expuestos se irá a la anulatoria de la impugnada, cabe señalar que también asiste razón al actor en cuanto se agravia de la cuantía de la multa impuesta por la

infracción tipificada por la Ley No. 16.713 art. 87, cuya actual redacción fue dada por la Ley No. 18.834 de 4.11.2011 artículo 281.

En efecto, de acuerdo con esa disposición, el sujeto pasivo que no haya efectuado los correspondientes aportes, cuando presente su declaración, deberá la multa por mora prevista en el artículo 94 del Código Tributario, pero además "La falta de cumplimiento de esta obligación será sancionada por el Banco de Previsión Social por cada afiliado comprendido en la infracción, según la siguiente escala: A) Multa de UR 0,10 (diez centésimos de unidad reajutable) a UR 1 (una unidad reajutable), si el pago o presentación de la declaración jurada de no pago se verifica dentro del mes del respectivo vencimiento. B) Multa de UR 0,25 (veinticinco centésimos de unidad reajutable) a UR 2,50 (dos con cincuenta centésimos unidades reajutables), si el pago o la declaración jurada de no pago se cumple más allá del plazo referido en el inciso anterior. C) Multa de UR 1 (una unidad reajutable) a UR 10 (diez unidades reajutables) si la declaración se efectúa de oficio por el Banco de Previsión Social". Tratándose de un caso en que la declaración se hace de oficio es aplicable el literal C) que faculta a la Administración a graduar la multa entre 1 y 10 unidades reajutables por cada afiliado. Sin embargo, nada permite inferir que esa sanción corresponda por cada mes en que se mantuvo la omisión de declarar. Así lo ha dicho también el Tribunal en casos precedentes -Sentencia No. 22/2014 de 13.2.2014, en la que se amparó un agravio similar- sosteniendo que de la lectura de la disposición transcrita no se desprende que pueda imponerse una sanción de una U.R por cada mes en que se omitió la declaración, "por lo que el acto encausado también debe ser anulado en este sentido, por violentar el

principio de tipicidad que informa a toda la materia sancionatoria". Del modo que el accionado aplica la sanción, sobrepasa sobradamente el máximo legal de 10 U.R por cada afiliado omitido."

Por lo tanto, no solo existió imposición de varias multas por cada trabajador según la cantidad de meses transcurridos hasta que fueron inscriptos de oficio, sino también, las multas que exceden la previsión legal de 10 UR por cada trabajador, resultan ilegítimas por sobrepujar el máximo permitido para graduarlas.

IV.5) En relación al ingreso de los Sres. Gopar y Dene, no se encuentra mérito para recibir el agravio, en tanto resulta que ambos trabajadores prestaron actividad en la fecha que indicó la Administración.

Así, en el cuaderno llamado "*Horarios 2018*" (fs. 199 A.A.), en el que también hay asientos correspondientes a diciembre de 2017 (fs. 217 A.A.), consta que el Sr. Alcides Gopar tuvo actividad (tercera línea fs. 218 A.A.) y también luce asiento de cumplimiento de horario del Sr. Jonathan Dene en julio 2017 (penúltima línea fs. 228 vto. A.A.).

Por ende no se aprecia ni la alegada extensión indebida del período trabajado por el Sr. Alcides Gopar, ni la desnaturalización de las CESS respecto al trabajador Jonathan Dene, por lo que los referidos agravios serán rechazados.

IV.6) Finalmente y en relación al alcance del presente fallo anulatorio, entiende el Tribunal que la ilegítima aplicación del criterio de nominalización tiene por consecuencia la nulidad de la totalidad de la determinación tributaria comprendida en el acto procesado, así como de las multas y recargos moratorios, dada la imposibilidad de escindir los montos incorrectamente determinados de la globalidad de la liquidación, al igual

que la influencia de tales aspectos en el cálculo de las referidas sanciones, incluyendo también la multa prevista por el artículo 87 de la Ley N°16.713 por lo que se viene de exponer en el Considerando IV.4.

La referida anulación es sin perjuicio del poder-deber de la Administración de recomponer posteriormente su actuar ajustándolo conforme a derecho.

En definitiva, por los fundamentos expuestos, y atento a lo preceptuado en el artículo 309 de la Constitución Nacional, y artículos 23, 24 y 25 del Decreto-Ley N°15.524, el Tribunal

FALLA :

Acógrese la demanda incoada y, en su mérito, anúlase la resolución impugnada.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$ 43.000 (pesos uruguayos cuarenta y tres mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dr. Simón, Dr. Vázquez Cruz, Dr. Corujo, Dra. Klett, Dra. Salvo (r.)

Dr. Marquisio (Sec. Letrado)

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 21 de diciembre de 2017.

No. 1067

VISTOS:

Para sentencia definitiva, en estos autos caratulados: “CHAVEZ LUNGO, DIEGO ANDRÉS Y OTRA con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de Nulidad” (Ficha No. 222/2014).

RESULTANDO:

I) Con fecha 3/4/2014 compareció Diego Andrés Chavez Lungo por sí y en representación de TENIFOR S.A. (fs. 13/22 vto.) a demandar la nulidad de la Resolución N° 3288 de fecha 10/10/2013, dictada por el Director General de Rentas, Cr. Pablo Ferreri, por la cual se resolvió:

“1º) Aprobar la actuación inspectiva realizada y declarar que a la contribuyente “TENIFOR S.A” por el período 11/08-10/10, le correspondió abonar las siguientes obligaciones tributarias: por concepto de IVA (período 11/08-10/10) la suma de \$ 419.237; por concepto de Anticipos de IRAE (períodos 01/10-10/10) la suma de \$ 89.984; por concepto de saldo de IRAE (períodos 12/08, 12/09) la suma de \$ 172.810; por concepto de saldo de PATRIMONIO (períodos 12/08, 12/09) la suma de \$ 10.035 y por concepto de saldo de ICOSA (períodos 12/08, 12/09) la suma de \$ 5; totalizando un monto global de \$ 692.071

2º) Declarar que deducidos los pagos parciales por un monto total de \$ 523.981 (...), el adeudo quedó reducido a \$ 168.090 por concepto de IVA (período 04/10-10/10) e IRAE Anticipos (período 05/10-10/10).

3º) Declarar que la contribuyente incurrió en mora por no haber extinguido en fecha las obligaciones referidas en el primer numeral anterior, imponiendo por tal concepto una multa que asciende a la suma de \$ 138.414, más \$ 194.764 por concepto de recargos por mora generados hasta la fecha en que se cancelaron parcialmente los impuestos determinados y más los recargos por mora que se continúen generando hasta la efectiva cancelación de los impuestos que restan cancelar detallados en el numeral precedente.

4º) Declarar que la citada empresa incurrió en la infracción tributaria de defraudación, imponiéndole como sanción una multa que asciende a \$ 2.076.213, equivalente a tres veces el monto de los tributos defraudados detallados en el numeral 1º).

5º) Declarar al director y representante de la contribuyente, el señor Diego Andrés Chavez Lungo, solidaria e ilimitadamente responsable del IRAE detallado en el numeral 2º y sus sanciones moratorias; solidaria e ilimitadamente responsable por el IVA detallado en el mencionado numeral y personalmente responsable por las sanciones moratorias y la multa por defraudación. (...)” (fs. 311/312 A.A).

En primer término, afirmó que no se verificaron los presupuestos legales que autorizan a la Administración a considerar que se ha probado plenamente la existencia de la infracción de defraudación.

En efecto, entendió que no existió fraude, elemento objetivo, ni éste fue probado por la Administración, en quien recaía la carga de su prueba. Por tanto, no probó la existencia de engaño u ocultación. Explicó que el

legislador sanciona “todo acto fraudulento”, lo que implica que es necesario un comportamiento activo del agente. Así, quedan excluidas del tipo infraccional las conductas meramente pasivas u omisivas.

En cuanto al elemento subjetivo de la infracción, indicó que la verificación fáctica de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 96 del Código Tributario (C.T., de ahora en más) no implica de modo alguno la consecuencia jurídica de la configuración de la infracción tributaria. Dicho enunciado solo prevé que la referida verificación habilita a la Administración a presumir el elemento subjetivo. No obstante, la presunción sobre el elemento subjetivo de la infracción tributaria, no es suficiente para considerarla como comprobada.

Por otra parte, sostuvo que no surge del acta de interrogatorio de fs. 15 que se le haya advertido al administrado indagado, esto es, al ahora accionante, que sus declaraciones podían incriminarlo.

Agregó que la pregunta formulada por los inspectores actuantes al indagado, al que tampoco se le avisó que podía estar asistido de abogado, tenía por finalidad que el administrado se auto incrimine, confesando el ilícito y facilitando de esta ilegal forma, la obtención de la prueba por parte de la Administración tributaria para incriminarlo y sancionarlo.

Apuntó que la falta de la advertencia previa sobre el peligro de la autoincriminación en una declaración como indagado, es una garantía de la persona humana, conocida como Advertencias Miranda (SIC), las cuales fueron expresamente reconocidas como Derecho Humano, en el art. 20 de la Constitución de la República y en el artículo 8.2 literal g) del Pacto de San José de Costa Rica.

Explicó que la grave omisión padecida por el equipo inspector en el procedimiento de adquisición de la prueba dentro del procedimiento

administrativo, transforma la mencionada declaración en ilícitamente obtenida y como corolario de ello, impide que la Administración pueda legítimamente considerar comprobada la infracción de defraudación e imponer una grave sanción pecuniaria.

Respecto a la tipificación de la infracción de defraudación tributaria, sostuvo que la misma no puede configurarse válidamente a partir de una conducta puramente omisiva, absolutamente pasiva, como la desplegada por el accionante al admitir una mera no facturación.

Señaló que aún si se admitiera la validez del reconocimiento de Chávez, éste estaría limitado a una conducta omisiva que se halla excluida del aspecto material u objetivo de la defraudación, esto es, del engaño o de la ocultación.

Añadió que ni el cuaderno incautado, que el indagado declaró no conocer, ni la planilla, constituían una contabilidad paralela ni sistemática, así como tampoco fueron presentados a la DGI para inducir en error a los funcionarios. No existió engaño calificado, sino una simple maniobra que no puede superar ningún control fiscal, ni siquiera el más superficial.

Finalmente, adujo que no resulta comprobado que Diego Chávez hubiera tenido participación o siquiera conocimiento de la existencia del cuaderno, en consecuencia no puede imputársele responsabilidad personal en la configuración de la figura infraccional de la defraudación tributaria.

Manifestó que la Administración no diligenció la prueba que debía y se limitó a utilizar prueba indirecta, esto es, a presumir ilegítimamente que el representante de una empresa debe conocer y ha participado en la confección de un cuaderno manuscrito. La demandada utilizó presunciones basadas en otras presunciones y no en hechos comprobados, lo que colide con la prohibición legal establecida en el artículo 455 N°7 del Código de

Procedimiento Civil, para declarar que existió defraudación e imponer una grave sanción.

En el caso, la demandada no ha sido capaz de describir o identificar una maniobra idónea que sea susceptible de engañarla. La existencia del cuaderno no lo constituye, porque carece de la idoneidad suficiente que le impide superar hasta el más liviano control inspectivo de la Administración.

Al no existir defraudación, postuló que debe caer por sí sola la responsabilidad tributaria que fue declarada por el N°5 de la Resolución N°3288/2013, por el cual lo declaró a Chávez responsable por la multa de defraudación impuesta a la sociedad. Indicó que la demandada no acreditó que Chávez tuviera conocimiento de la existencia del cuaderno o que lo hubiera escriturado. Su reconocimiento de que no facturaba algunos clientes resulta viciado por un procedimiento interrogador que vulneró las garantías fundamentales. Por tanto, debe concluirse que no tuvo participación en los hechos que condujeron a la Administración a imputar la referida responsabilidad.

II) Conferido el traslado de la demanda, comparecieron las Dras. Karina Otero Campodónico y Fernanda San Martín, en representación de la Administración (fs. 28/37 vto.), a contestarla y peticionaron su rechazo, en base a los siguientes fundamentos.

Indicaron que surge de las actas labradas por los inspectores actuantes, la contradicción evidente de las declaraciones del co-actor Chávez, quien el 15 de octubre afirmó desconocer el manejo del cuaderno que llevaba su administrativa a los efectos del control, pero una semana después sostuvo desconocer la existencia del cuaderno.

Afirmaron que la existencia del cuaderno es la prueba de la existencia de la maniobra y el engaño llevado adelante por TEFINOR S.A. y por su único director y representante, el Sr. Diego Chávez.

Sostuvieron que la empresa proporcionó la planilla de ingresos y egresos en las que figura el monto de ventas correspondiente al ejercicio finalizado al 31/12/2009 que ascendió a \$2.133.183 sin IVA, cifra que difiere de lo declarado por la empresa en \$819.194, respecto de lo cual Chávez expresó que debe corresponder a ingresos no contemplados en la declaración.

Entendieron que la existencia del cuaderno demuestra que la empresa contaba con una contabilidad paralela, en la cual se reflejaba la totalidad de los servicios prestados por parte de los cuales intencionalmente y con ánimo de inducir en error no eran incluidos en sus declaraciones. Ello luce demostrado en la vía administrativa y en el Juzgado Penal, donde el Sr. Chávez fue procesado por el delito de defraudación tributaria.

La participación de Chávez en la maniobra surge acreditada porque era el único director y representante de la sociedad, tenía conocimiento de la existencia del cuaderno como él mismo lo reconoció en vía administrativa y en el proceso penal, a pesar de pretender, sin éxito, desconocer su manejo y habiendo reconocido que no se facturaba la totalidad de las ventas.

En relación a la vulneración de las garantías procedimentales, indicaron que no existe norma alguna que establezca la obligación de los funcionarios de la Administración, previo al labrado de un acta, de advertirle al declarante su derecho a no declarar en su contra. Por su parte, sí está expresamente prevista la obligación de los contribuyentes y responsables de colaborar con la Administración. Al declarar ante los

funcionarios inspectores, los contribuyentes no se están autoincriminando, sino que están cumpliendo con el deber de colaboración impuesto por el artículo 70 del C.T.

En ese sentido, concluyeron que el procedimiento administrativo se ajustó en un todo conforme a Derecho.

III) Abierto el juicio a prueba por decreto N°4886 de fecha 12/6/2014 (fs. 39), se diligenció la ofrecida por las partes y la misma obra certificada a fs. 116.

IV) Alegaron las partes por su orden, la actora lo hizo a fs. 120/130 y la demandada a fs. 133/142.

V) El Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, por dictamen N° 814 de fecha 19/10/2016 (fs. 145/149 vto.), aconsejó: *“(...) hacer lugar únicamente al segundo agravio, confirmándose en lo restante la Resolución impugnada”*.

VI) Por decreto No. 9639 de fecha 14/11/2016, se citó a las partes para sentencia (fs. 151) la que, previo pasaje a estudio de los Sres. Ministros, se acordó dictar en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO :

I) Que, en la especie, se han cumplido los requisitos establecidos en la Constitución de la República y normas concordantes, para el útil inicio de la presente acción (ex arts. 317 y 319 de la Constitución de la República, arts. 4 y 9 de la Ley 15.869).

II) El objeto de este proceso es resolver sobre la pretensión anulatoria deducida contra los numerales 4 y 5 de la Resolución N° 3288 de fecha 10/10/2013, dictada por el Director General de Rentas por la cual se culminó con la inspección realizada a TEFINOR S.A. y se declaró que incurrió en defraudación tributaria y a su director y

representante, el co-actor Diego Chávez Lungo, personalmente responsable por la multa por defraudación (fs. 311/312 A.A).

En apretada síntesis, de acuerdo con dicha pretensión la parte actora se agravio porque: i) se violentaron las garantías del debido proceso y ii) se le imputó la infracción de defraudación.

III) El Tribunal, por mayoría de sus integrantes y compartiendo contextualmente lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, hará lugar a la pretensión anulatoria, de acuerdo a los siguientes fundamentos.

IV) Sobre el agravio atinente a la violación de las garantías procedimentales.

En fase de cuestionamiento la actora apuntó a que cuando el co-actor Chávez declaró ante los inspectores, éstos no le hicieron saber, previo a su declaración, que podía ser asistido por un abogado, así como omitieron informarle que su declaración podía incriminarlo, conforme a lo que se conoce como “Advertencias Miranda”.

Por ello, sostuvo que la declaración efectuada el 21/10/2010 sin la presencia de su abogado es una prueba obtenida sin las garantías debidas, por tanto nula, por lo que contagia de nulidad al resto de las actuaciones.

Para la mayoría de los integrantes del Cuerpo, le asiste razón a la parte actora, por lo que el agravio es de recibo.

En efecto, de los antecedentes surge que el 21/10/2010 el Sr. Chávez declaró: *“Reconozco que hay un porcentaje de clientes a los cuales se les hace un recibo no oficial y no se les hace factura, pero desconozco la existencia del cuaderno”* (fs. 31 A.A.).

De la prueba agregada surge que en dicha oportunidad el Sr. Chávez se encontraba en las oficinas de la DGI, sin la presencia de sus asesores

contables y legales. No surge, además, que los funcionarios actuantes le hayan advertido que podía ser asistido por sus asesores, si ése era su deseo, y tampoco le advirtieron sobre las consecuencias eventualmente perjudiciales de su declaración.

Por otro lado, dicha declaración auto-incriminatoria fue utilizada por la Administración Tributaria como sustento fáctico del acto enjuiciado. Así, del Resultando I del acto surge:

“Que a fs. 128 y siguientes, la División Fiscalización informa respecto a la auditada, que:

a) no documentaba la totalidad de sus ventas, lo que fue reconocido por el representante de la empresa, señor Diego Andrés Chávez Lungo en el acta agregada a fs. 15, expresando que “reconozco que hay un porcentaje de clientes a los cuales se les hace un recibo no oficial y no se les hace factura...”

b) los montos de ingresos declarados son inferiores a los que figuran en la planilla proporcionada por la contribuyente” (fs. 311 A.A.).

Tal como lo señaló en su dictamen el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo:

“Por otra parte, no pude soslayarse que lo declarado por el contribuyente en el acta, puede dar lugar al establecimiento de sanciones (de naturaleza punitiva) o incluso a la formulación de una denuncia penal, por lo que las garantías consagradas para esta última materia deben trasladarse a dicha declaración.

En definitiva, entendemos que las denominadas Advertencias Miranda, constituyen un mecanismo que no debe ser soslayado a los contribuyentes al declarar sin asistencia letrada ante una inspección, a efectos de garantizar su ejercicio libre de los derechos consagrados en el

Pacto de San José de Costa Rica (que fueran ratificados por la Ley 15.737). Debido a ello, se sugerirá hacer lugar al primer agravio.” (fs. 145 vto./147 del Ppal).

La Corporación recientemente se ha expedido sobre la temática en cuestión, oportunidad en la que sostuvo:

“La tesis del actor es que, habiéndose omitido prevenir al actor de que sus declaraciones podían ser usadas en su contra en el proceso a seguir, de que tenía derecho a permanecer en silencio, a consultar un abogado y a que su abogado estuviera presente durante el interrogatorio, se violó el debido proceso y el vicio tiene como consecuencia la nulidad no sólo de tal declaración, sino de toda la prueba reunida en el proceso administrativo.

El Tribunal no comparte esa conclusión.

Desde luego que todo proceso administrativo debe ajustarse a las exigencias del debido proceso, reconocido como garantía fundamental del "estado de derecho", que incluye centralmente el derecho de defensa en su más amplia expresión. Las mentadas "advertencias" deben considerarse corolarios de tal derecho, en cuanto alertan al inculpado sobre su derecho a contar con defensa letrada y a no auto-incriminarse.

En ese aspecto se disiente con la tesis de la Administración que sostiene que ese principio queda excluido en materia tributaria por la prevalencia del deber de colaboración establecido por el Código Tributario (art.70). Sin dejar de reconocer la relevancia de ese deber del contribuyente o responsable para el buen funcionamiento del sistema tributario, no parece razonable atribuirle el carácter excluyente del derecho de defensa que la Administración le atribuye sin exponer ninguna razón que sustente su pretensión. Antes bien, se trata de un principio de

rango constitucional y como tal, no puede interpretarse que la obligación legal de colaboración en las tareas de determinación, fiscalización e investigación tenga ese alcance y valide una confesión obtenida sin cumplir con las garantías básicas.

Asiste razón al actor en que la confesión del actor en el caso, fue obtenida irregularmente y no tiene valor probatorio alguno. Encuadra en el concepto de prueba inadmisibile por razones de legitimidad -que derivan de la necesidad de proteger derechos fundamentales- y la consecuencia es su exclusión del proceso: la confesión debe tenerse por no hecha. Son plenamente revalidables aquí las múltiples afirmaciones doctrinarias y jurisprudenciales que abordan el tema (WHITTINGAM GARCÍA, Elizabeth. Las pruebas en el proceso tributario, 2a. ed. Bogotá, Temis, 2011; GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni y VARELA RELLAN, Alberto. El contribuyente frente a la inspección fiscal. Montevideo, Amalio M. Fernández, 200, p.105).

(omissis)

En esa oportunidad, los Ministros Dres. Tobía y Vázquez sostuvieron que "toda la prueba de cargo está inficionada porque existe conexión causal con la prueba que fue ilícitamente adquirida..." Precizando el criterio, citaron a M. MIRANDA ESTAMPES que señala que "la eficacia refleja de la prueba ilícita alcanza no sólo a la prueba originaria practicada ilícitamente sino a todas aquellas pruebas (derivadas) que aunque hayan sido obtenidas lícitamente tienen su origen en la información o datos obtenidos como consecuencia de la actuación ilícita inicial" y a M.GASCÓN ABELLAN, quien sostiene que "... también son ilícitas las pruebas indirectamente obtenidas a partir de la lesión de un derecho fundamental. Se trata, más exactamente, de las pruebas

lícitamente obtenidas a partir de las informaciones obtenidas de una prueba ilícita, lo que se denomina prueba ilícita o derivada.... este efecto reflejo o domino...no es sino una manifestación de lo que la doctrina norteamericana llama la teoría de los frutos del árbol envenenado... que expresa la nulidad de todo aquello que trae por causa un acto nulo y que hay que llevar hasta las últimas consecuencias: en nula toda prueba obtenida directa o indirectamente con violación de derechos y libertades fundamentales" (MIRANDA ESTAMPES, Manuel. "La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones" en Revista Catalana de Seguretat Pública, mayo 2010 p.139: GASCÓN ABELLAN, Marina "Freedom of proof? El incuestionable debilitamiento de la regla de exclusión de la prueba ilícita" en Jueces para la Democracia N°52, marzo 2005, p.59)." (Cfe. Sentencia No. 700/2017. El resaltado no está en el original).

Marccello Franco, subraya lo expuesto por los Prof. Rodolfo Spisso y Juan José Ferreiro Lapatza, en cuanto a que es imprescindible que las prerrogativas de la Administración se vean compensadas por garantías establecidas a favor de los particulares, de modo de buscar el justo equilibrio que permita la realización de los fines estatales sin desmedro de los derechos individuales. En ese sentido, el autor afirma:

“Cuando se analiza la vigencia de los derechos y garantías a favor del contribuyente es de rigor remitirse al principio de la buena fe que subyace en el accionar de la inspección tributaria, bajo el principio jurídico que la administración debe ejercer sus derechos conforme a las exigencias de buena fe, donde queda interdictado el abuso del accionar de la susodicha inspección.

(omissis)

El actual sistema legal, al potenciar más allá de los límites de lo razonable los medios de protección de los “intereses del fisco”, termina por restringir en forma injustificada los derechos fundamentales del individuo.

No en vano la jurisprudencia más combativa de los excesos de la administración ha consagrado en forma expresa que el sistema de fiscalización tributario no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a cualquier actividad estatal, y ni siquiera el noble propósito de combatir la evasión puede esgrimirse para violar dichos límites.

Se debe ser equidistantes en las ideas “pro fisco” atendiendo lo necesario de reparar que, la Constitución en su verdadera esencia, fue dictada, en la exacta advertencia de GARCÍA DE ENTERRÍA, para garantizar al ciudadano un freno a los excesos usuales y reiterados del poder público.

La relación existente entre el fisco y los contribuyentes encuentra un límite preciso en el derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia que asiste a estos últimos, de los cuales deriva el principio de no autoincriminación forzada.

En este sentido, el ejercicio del derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia, imponen al acusador la obligación de abstenerse de cualquier tipo de coacción orientada a la declaración o confesión de culpabilidad del acusado.

El artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, incluye entre las garantías judiciales el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable lo que conlleva la imposibilidad de volcar en las sentencias judiciales y aún en los actos

administrativos de carácter sancionatorio para el administrado el contenido de declaraciones y confesiones autoincriminatorias obtenidas por la actuación de la autoridad inspectiva.

Como señala FOLCO, “los elementos probatorios colectados por la administración tributaria en procedimientos administrativos no pueden sin más ser extrapolados a un proceso penal, so pena de nulidad, toda vez que resulta de rígida aplicación la regla de exclusión...y ello resulta también aplicable a toda probanza conexa que directa o indirectamente derive de la prueba ilícita”.

Todo contribuyente, ante el requerimiento efectuado por el organismo recaudador para que suministre algún tipo de información o documentación que resulte autoincriminatoria se encuentra amparado por las disposiciones constitucionales.

Entendemos que el deber de colaboración de los contribuyentes y terceros con la administración fiscal, si bien es impuesto por disposiciones legales, encuentra su límite en los derechos fundamentales del administrado entre los cuales se halla el de no autoincriminarse.

El deber de colaboración debe cesar y por tanto deja de ser sancionable la negativa a prestar colaboración toda vez que surja riesgo de autoincriminación.

En consecuencia, toda vez que durante un procedimiento administrativo, en base a las inspecciones practicadas, aparezcan indicios de la existencia de infracción o delito, el contribuyente debe ser advertido de ello para poder ejercer su derecho a no colaborar.

Debe existir un punto medio, un punto de equilibrio en función del “principio constitucional de razonabilidad en el ejercicio de las facultades

por parte del fisco y razonabilidad en la ponderación de los derechos individuales de los contribuyentes”.

(omissis)

Consideramos que toda prueba obtenida durante el procedimiento administrativo en violación, directa o indirecta, de normas constitucionales que tutelan derechos fundamentales, debe ser declarada nula y carecer de efectos en la misma vía en la que fue obtenida y con más razón aún debe carecer de todo valor como para ser utilizada en el ámbito penal por ser su origen vehemente espurio.

La máxima constitucional que impone que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo no admite reservas y se aplica de igual manera en todos los procesos a que pueda estar sometida una persona y el fiscal no es la excepción.

(omissis)

Todo testimonio autoincriminatorio, u obtenido por la inspección tributaria en forma compulsiva al administrado y sin respetar las garantías del debido proceso (entiéndase la asistencia profesional idónea al contribuyente a la hora de declarar, testimoniar o formular descargos) no puede ser utilizado como soporte de una ulterior persecución penal tributaria ya que de esa forma se está vulnerando la presunción de inocencia”. (Franco, Marccello: “Facultad del Estado para aplicar penas por ilícitos fiscales”, publicado en Revista “Doctrina & Jurisprudencia”, N°297, CADE 24/02/2010).

De cuanto viene de señalarse, no resulta posible validar el accionar administrativo, desconociendo las citadas garantías. La Administración Tributaria en procedimientos administrativos de verificación de la situación contributiva de los sujetos pasivos debe tener, cuanto menos, una actitud

proactiva de resguardo institucional de los **derechos fundamentales** de los sujetos que se encuentran en relación de estricta igualdad con ella.

Por tal razón, no corresponde considerar que el núcleo esencial de garantías de contribuyentes y responsables recién active su vigencia al momento de conferírseles vistas al final de la instrucción de los procedimientos administrativos.

En efecto, como procedimientos con eventuales contenidos represivos, las garantías procedimentales, como son entre otras las **Advertencias Miranda**, permiten adecuadamente conjugar el debido procedimiento y el deber de colaboración de los sujetos pasivos.

Como apunta Sarró Riu, las conocidas prevenciones Miranda supone que todo sospechoso debe, ante cualquier pregunta, ser advertido de su derecho a guardar silencio, de cualquier declaración que haga pueda ser usada como prueba en su contra, y de su derecho a la presencia de un abogado (Sarró Riu, Jorge: “El derecho a no autoinculparse del contribuyente”, Bosch Editor, Barcelona, 2009, pág. 54).

Dichas prevenciones han logrado inculcar la idea de que la acusación no puede utilizar declaraciones, ni exculpatorias ni inculpatorias, provenientes del acusado obtenidas en el interrogatorio, salvo que se demuestre que se dieron todas las garantías procesales para salvaguardar eficazmente el derecho a no declarar contra sí mismo (Cf. Eusamio Mazagatos, Ester y Sánchez Rubio, Ana: “La prueba ilícita en la doctrina de la Corte Suprema de Estados Unidos”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 151).

Particularmente, porque los procedimientos de fiscalización no son exclusivamente inquisitivos, cuyo objeto sea la aplicación de prerrogativas exorbitantes en el despliegue probatorio para verificar realidades

contributivas. Justamente, en este tipo de procedimientos existen principios de la actividad administrativa y que, en el impulso oficial que debe dar el órgano público, no resulta posible que sean olímpicamente soslayadas.

La necesidad –sumamente atendible- de coleccionar elementos de prueba por parte del Fisco no lo habilita, indiscriminadamente, a obtener la confesión o reconocimiento de determinados hechos de parte de los particulares, sin la más mínima formalidad y, por contrapartida, proyectar consecuencias indudables sobre las esferas de los sujetos pasivos.

Esa declaración espontánea del sujeto pasivo debe obtenerse en estricto cumplimiento de determinadas reglas de Derecho, ya que, además, el proceder de buena fe del Fisco, se estima, no permite que el Estado compulsivamente actúe sin el más mínimo recelo para dar satisfacción al interés general que, huelga decir, también es el puntilloso aprecio por el cumplimiento de las garantías como lo es el **derecho subjetivo a no autoincriminarse**.

Como todo sujeto, objeto de un procedimiento con eventual contenido represivo, el contribuyente o responsable tiene un deber de colaboración que no implica, sin más, facilitar en todo momento y circunstancia la fiscalización si ello importa asumir un comportamiento infraccional.

Han de conciliarse, debidamente, las garantías y los deberes, sin que éstos licúen la protección normativa de los primeros.

Se insiste, el sujeto pasivo no está obligado a decir la verdad o reconocer pormenores de su actividad con trascendencia tributaria que puedan merecer el reproche sancionatorio del órgano público.

Será resorte de la Administración instruir adecuadamente el asunto, mediante la obtención de probanzas útiles que, eventualmente, suplan el

silencio del administrado en ejercicio de su derecho. Pero a la verdad no se arriba de cualquier forma, sino mediante el *prudente arbitrio* de los poderes públicos.

Con tales entendimientos, la mayoría de los integrantes del Tribunal estiman que la prueba obtenida en el interrogatorio efectuado al Sr. Chávez, resulta ilícita, nula y carente de validez a todos los efectos.

V) **Sobre la infracción de defraudación tributaria imputada.**

El acogimiento de la causal de nulidad desarrollada en el capítulo anterior, impide, a criterio de la mayoría, pronunciarse sobre el agravio de fondo esgrimido por la actora sobre la infracción de defraudación tributaria imputada.

En efecto, la Administración fundó la imputación de la defraudación tributaria a la empresa y la responsabilidad personal a su Director, en la prueba ilícitamente obtenida, según consta del Resultando I de la resolución enjuiciada (fs. 311 de los Antecedentes Administrativos).

Tal como se ha señalado en anteriores oportunidades, si bien el Tribunal debe en principio pronunciarse sobre todas las causales de nulidad que fueran invocadas por la parte actora, tanto aquellas vinculadas a agravios procedimentales como las relativas a agravios sustanciales, puede acontecer en ciertas ocasiones que el amparo de un agravio de índole formal o procedimental eventualmente determine la imposibilidad de pronunciarse sobre los agravios de fondo, por no contar el Tribunal con suficientes elementos de juicio para emitir tal pronunciamiento, justamente en virtud del vicio formal detectado (Cfme. Sentencias No. 86/2015 y 198/2016, entre otras).

Y esto último es lo que precisamente ocurre en el *casus*, en el cual la confesión ilícitamente obtenida al Sr. Chávez, irradió sus efectos a la prueba extraída a partir de dicho procedimiento, resultando contaminada la totalidad de la probanza obtenida.

En resumen, la omisión de la Administración de cumplir a cabalidad con el debido procedimiento administrativo y asegurar las garantías del interesado, determina al Tribunal, en mayoría, a amparar la pretensión anulatoria por razones ajenas al mérito.

En definitiva, por los fundamentos expuestos y lo dispuesto por los arts. 309 y 310 de la Constitución de la República, el Tribunal por mayoría de sus integrantes,

F A L L A :

Anúlense los numerales 4 y 5 del acto impugnado, por razones estrictamente formales.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$28.000 (pesos uruguayos veintiocho mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dra. Castro, Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Tobía (r.), Dr. Echeveste, Dr. Vázquez Cruz (d.).

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).

Discordia Dr. Vázquez Cruz

DISCORDE: En cuanto se considera que corresponde la confirmación del acto encausado y seguir el temperamento sustentado en la sentencia N° 700-2017. En este sentido, la confesión irregularmente producida en sede administrativa no afecta al resto de las pruebas que se produjeron en sede administrativa y penal.

El actor se agravio diciendo que en el interrogatorio inicial la Administración no le realizó las “Advertencias Miranda”. Al no haberle advertido que sus declaraciones podían incriminarlo y que tenía derecho a ser asistido por un abogado, se obtuvo ilícitamente la prueba, lo que inficiona de nulidad al acto enjuiciado.

Sostuvo que la grave omisión padecida por el equipo inspector en el procedimiento de adquisición de la prueba transforma esa declaración en ilícitamente obtenida y como corolario impide que la Administración pueda legítimamente considerar comprobada la infracción de defraudación e imponer una grave sanción pecuniaria tal como se realiza en el acto administrativo encausado en su resultando 1°.

La Administración argumentó que no existe norma alguna que establezca la obligación de los funcionarios de advertirle al declarante de su derecho a no declarar en su contra.

Por el contrario, sí está expresamente prevista la obligación de colaboración de los contribuyentes y responsables. Al declarar en actas y brindar la información solicitada los comparecientes no se están “auto incriminando” sino que están cumpliendo con su deber impuesto por el artículo 70 del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo expuesto, corresponde tener presente lo dispuesto por el art. 7 del decreto N° 500/991.

Apartándome del temperamento seguido por la mayoría, entiendo que en el caso se verifican ciertas circunstancias análogas a las que se produjeron en los autos "VOLONTERIO ZENDRÓN, GASTÓN IGNACIO Y OTRA con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad" (Ficha No. 198/2015), que conducen a sustentar que la confesión irregularmente obtenida en sede administrativa no determina la nulidad de la enjuiciada.

En dicho asunto, dijo el Colegiado: “(...) En primer lugar corresponde examinar el agravio por haberse omitido hacer al representante de la contribuyente, antes de tomar su declaración, las advertencias conocidas a raíz de un célebre proceso penal (Miranda vs Arizona) resuelto por la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, en que sostuvo que “...La persona en custodia debe, previo a su interrogatorio, ser claramente informada de su derecho a guardar silencio, y de que todo lo que diga será usado en su contra en un tribunal, debe ser claramente informada de que tiene el derecho de consultar con un abogado y tener a ese abogado presente durante todo el interrogatorio, y que, si es indigente, un abogado le será asignado sin costo para representarla..”

La tesis del actor es que, habiendo omitido prevenirlo de que sus declaraciones podían ser usadas en su contra en el proceso a seguir, de que tenía derecho a permanecer en silencio, a consultar un abogado y a que este estuviera presente durante el interrogatorio, se violó el debido proceso y el vicio tiene como consecuencia la nulidad no sólo de tal declaración, sino de toda la prueba reunida en el proceso administrativo. El Tribunal no comparte esa conclusión.

Desde luego que todo proceso administrativo debe ajustarse a las exigencias del debido proceso, reconocido como garantía fundamental del "estado de derecho", que incluye centralmente el derecho de defensa en su más amplia expresión. Las mentadas "advertencias" deben considerarse corolarios de tal derecho, en cuanto alertan al inculpado sobre su derecho a contar con defensa letrada y a no auto-incriminarse.

En ese aspecto se disiente con la tesis de la Administración que sostiene que ese principio queda excluido en materia tributaria por la prevalencia del deber de colaboración establecido por el Código Tributario (art.70). Sin dejar de reconocer la relevancia de ese deber del contribuyente o responsable para el buen funcionamiento del sistema tributario, no parece razonable atribuirle el carácter excluyente del derecho de defensa que la Administración le atribuye sin exponer ninguna razón que sustente su pretensión. Antes bien, se trata de un principio de rango constitucional y como tal, no puede interpretarse que la obligación legal de colaboración en las tareas de determinación, fiscalización e investigación tenga ese alcance y valide una confesión obtenida sin cumplir con las garantías básicas.

Asiste razón al actor en que su confesión en el caso fue obtenida irregularmente y no tiene valor probatorio alguno. Encuadra en el concepto de prueba inadmisibile por razones de legitimidad -que derivan de la necesidad de proteger derechos fundamentales- y la consecuencia es su exclusión del proceso: la confesión debe tenerse por no hecha. Son plenamente revalidables aquí las múltiples afirmaciones doctrinarias y jurisprudenciales que abordan el tema (WHITTINGAM GARCÍA, Elizabeth. Las pruebas en el proceso tributario, 2a. ed. Bogotá, Temis,

2011; GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni y VARELA RELLAN, Alberto. El contribuyente frente a la inspección fiscal. Montevideo, Amalio M. Fernández, 200, p.105).

VI. Sin embargo, tampoco puede aceptarse que el vicio alcance a la prueba producida con anterioridad y con total independencia de esa confesión. (...)

PÉREZ NIETO admite la valoración de otras pruebas con tal de que no exista "conexión de antijuridicidad" entre la prueba viciada y la prueba posterior, la que puede ser "natural" cuando la posterior viene a partir de datos obtenidos por la ilícita, o "intelectual" cuando los datos obtenidos en forma ilícita permitieron el avance de la investigación (PÉREZ NIETO, Rafael. "Informe sobre Derecho sancionador Tributario" Valencia, Ed. Foro Jurídico, 2013 p.135).

De acuerdo con el criterio expuesto, ha de verse que **-en el presente- las actuaciones comenzaron con una inspección y la verificación subsiguiente de la autenticidad de las facturas de doce empresas -que figuraban como proveedoras de la contribuyente- con la que pudo establecerse que tales facturas eran apócrifas, lo que indicaba una incuestionable infracción tributaria. Mucho después se tomó al actor la declaración, cuestionada por omisión de la debida advertencia.** Durante casi dos años, el Fisco -actuando conforme a Derecho- había logrado reunir elementos probatorios suficientes sobre las graves irregularidades de la contabilidad de la contribuyente SILDAN TRADING S.A. todo ello antes de la declaración impugnada.

En ese contexto, a juicio del Tribunal el reconocimiento claro de la ilicitud de la confesión obtenida no irradia ilicitud sobre pruebas que no dependen de ella, e incluso son anteriores en el tiempo.

En suma, de la reseña de las actuaciones (Considerando III) emerge que la investigación se inició el 15.12.2010 y antes de la declaración tomada al actor el 2.5.2012 (AA fs. 81) ya había elementos probatorios suficientes para demostrar la infracción que dio mérito a la determinación tributaria. Queda claro que tales probanzas -la documentación recolectada y los testimonios de las empresas interrogadas- fueron anteriores en el tiempo y enteramente independientes de la declaración del Director de la empresa. **Vale decir que antes de la confesión inválida, la Administración había logrado probar en forma fehaciente la existencia de irregularidades en la contabilidad de la empresa contribuyente, que justificaron efectuar una reliquidación en más de los impuestos inspeccionados e imputar la infracción de defraudación tributaria.**” (la negrilla y el subrayado no están en el original).

Si bien las circunstancias que rodean al caso de autos no son exactamente las mismas, se entiende que los fundamentos por los cuales se consideró que la confesión irregularmente obtenida en sede administrativa no irradiaba de nulidad a la resolución impugnada resultan igualmente aplicables.

Surge de los antecedentes que acceden a la causa que el 14 de octubre de 2010 se labró “ACTA DE INICIO DE ACTUACIÓN” en la que comparecieron Fulvio Olivera y Michael Focco, con domicilio en

Brandzen 2086, firmando el acta Michael Focco en calidad de socio (fs. 18, A.A.).

En la misma fecha y lugar comparece Daniel Oviedo Telis, en calidad de empleado de TENIFOR S.A. quien describe como actividad de la empresa las de garaje y lavadero así como la venta de accesorios para autos. En dicha instancia se procede –entre otras cosas- a un recuento de los vehículos en el lugar y a intimar la presentación de determinada documentación fiscal (fs. 19 a 22, A.A.).

Por acta independiente de misma fecha y con el mismo compareciente se deja constancia del retiro de: a) recibos otorgados a distintos clientes correspondientes a los meses de setiembre y octubre 2010; b) planillas de egresos del período 10/09 al 09/10; c) Tres notas de crédito (...), etc.

Y sobre el final se estampa la siguiente constancia: **Otrosí digo: Se retira en este acto cuaderno con nómina de clientes mensuales** (la R significa (...))

Otrosí digo: También en este acto se retira pen drive conteniendo varias planillas Excel y se deja una carpeta de solo lectura” (fs. 23, A.A.) (la negrilla y el subrayado no están en el original).

En misma fecha se deja constancia que no se pudo abrir un mueble en el que según lo manifestado por el Sr. Daniel Oviedo se encontrarían planillas de ingresos, boletas y facturas, el que no se podía abrir por no contar él con llaves y estar en poder del dueño, motivo por el cual se procedió al lacrado de este (fs. 24, A.A.).

Por otra parte, se procedió a realizar un arqueo de caja en el que se constató un sobrante de \$ 1.839 (fs. 25 a 26, A.A.).

Al día siguiente, se interrogó al Sr. Diego Andrés Chávez Lungo, en su calidad de Director de la empresa TENIFOR S.A. (fs. 27 a 27 vto. y 28 a 28 vto., A.A.).

En la segunda acta, se dejó constancia que **“En el día de ayer se incautó en la empresa un cuaderno con detalle alfabético de los clientes mensuales donde en algunos casos dice “F” y en otros está escrito la letra “R”.** Se detalla alfabéticamente el nombre del cliente, en otra columna el modelo del vehículo, luego un número y después la letra “F” o “R” (...)” (fs. 28, A.A.).

Luego luce el interrogatorio que se le hizo sobre dicho cuaderno en donde el actor responde que desconoce su manejo. Más adelante explica **“Hay cosas que están facturadas (...) y otras que no están facturadas (...)”** porque **“se factura una vez al mes”** (fs. 28 a 28 vto., A.A.) (la negrilla y el subrayado no están en el original).

El 21 de octubre de 2010 se llevó a cabo un nuevo interrogatorio al actor en donde se procede a la exhibición de la siguiente documentación:

a) Cuaderno con detalle de clientes proporcionado por la empresa, donde cada uno tiene asignado el nombre, modelo de auto, número de cliente y las letras F o R;

b) Boletas correspondientes a los clientes mensuales de octubre 2009 N° 3288 a 3371;

c) Boletas manuales por concepto de estacionamientos por hora y lavados de autos N° 3946 a 3950; de la N° 4125 a 4150 y de la N° 4151 a 4288;

d) Recibos no oficiales correspondientes a dicho mes.

Es en esta oportunidad donde el actor **confesó**: ***“Reconozco que hay un porcentaje de clientes a los cuales se les hace un recibo no oficial y no se les hace factura, pero desconozco la existencia del cuaderno”***

En esta instancia también se pone de manifiesto que “El monto de ventas correspondiente al ejercicio finalizado al 31/12/2009 según planilla de ingresos y egresos proporcionada por la empresa ascendió a \$ 2.133.183 sin IVA, cifra que difiere en más de lo declarado por la empresa en \$ 819.194” y al preguntarle el accionante manifestó que: ***“Deben corresponder a ingresos que no fueron contemplados en la Declaración”*** (fs. 31, A, A.) (la negrilla y el subrayado no están en el original).

Es evidente que lo declarado por el actor en sede administrativa está viciado de una irregularidad procedimental al no haberse realizado con las garantías del debido procedimiento.

Sin embargo, también es claro que la Administración se valió de elementos probatorios documentales que igualmente resultaron hábiles para demostrar la discordancia entre lo declarado y lo realmente percibido.

En este sentido, cobra especial relevancia lo dicho por los inspectores actuantes, Cr. Martín Colasso y Cra. Adriana Carzoglio en cuanto detallan las visitas que realizaron a la empresa y además de hacer constar el reconocimiento de la no facturación en acta de 21 de octubre de 2010 señalan: **“Por otra parte se tuvo acceso a una planilla con detalle de los ingresos por el período 11/08 al 12/09 y pudo constatarse que dichos montos superan los declarados por la empresa”** (vide. fs. 146, A.A.).

Y luego concluyen: **“Del análisis de la documentación de ventas, compras, gastos y de la carpeta fiscal exhibida se pudieron constatar las siguientes irregularidades:**

5.2.1.) No se documentan la totalidad de las operaciones de venta.

5.2.2.) Los montos de ingresos declarados son inferiores a los que figuran en la planilla proporcionada por la empresa” (fs. 146) (la negrilla y el subrayado no están en el original).

Quiere decir que la Administración no se basó únicamente en la confesión que irregularmente obtuvo del actor, sino que tomó en cuenta además otros elementos que recolectó en su procedimiento inspectivo. A saber:

a) un cuaderno con nómina de clientes mensuales que significativamente reveló la existencia de clientes a los cuales se les facturaba (F) y clientes a los cuales se les emitía recibos no oficiales (R) (vide. el referido cuaderno en sobre de manila agregado junto al expediente principal y la constancia de la constatación realizada por los inspectores a fs. 31, A.A.);

b) una planilla con detalle de los ingresos por el período 11/08 al 12/09 por la que pudo constatarse que dichos montos superan los declarados por la empresa (vide. fs. 21 del Anexo Documental I del expediente penal 2-3703/2012 y declaración del 13 de marzo de 2012 de la Cra. Carzoglio en sede penal, a fs. 10 del mismo).

Se entiende que la Administración logró probar con anterioridad a la declaración del 21 de octubre de 2010 y por otros medios probatorios la infracción que en definitiva le imputó al actor.

Por lo tanto, la confesión irregularmente obtenida no sería susceptible de irradiar de nulidad a la enjuiciada.

Sin perjuicio de lo señalado, no puede dejar de advertirse lo acaecido en sede penal, en donde se llevó adelante un proceso por la figura penal de defraudación tributaria en el que el actor reconoció lo declarado en sede administrativa en presencia de su defensor penal (vide. fs. 16 del expediente penal 2-3703/2012 y fs. 13, 15 y 16 de su Anexo Documental I) y resultó condenado por el delito de defraudación tributaria y la sentencia quedó firme (vide. fs. 73 del expediente penal 2-3703/2012).

*En lo que respecta a la sentencia de condena, interesa destacar aquí que al momento de su dictado se señaló: “En consecuencia, **como sostiene el Ministerio Público: ‘El cuaderno incautado constituye la prueba fehaciente de que se llevaba en la empresa TENIFOR S.A. una doble registración con el fin de engañar a la Administración Tributaria y perjudicarla en su derecho a la percepción de Tributos’**”*

Se trata entonces de un engaño susceptible de inducir en error a los funcionarios de la DGI que como tal es configurativo del tipo penal previsto en el art. 110 del Código Tributario y que en el caso configuró un perjuicio para el Fisco por la suma estimada de \$ 692.071, suma que se verá incrementada por la aplicación de multa por mora y multa por la infracción tributaria, que al momento de presentación de la denuncia ascendía a \$ 2.076.213” (vide. fs. 73 del expediente penal 2-3703/2012). (el subrayado no está en el original).

Por lo tanto, aún cuando la confesión administrativa estuviera viciada de nulidad por haber sido obtenida en forma irregular, existen

elementos de prueba fehacientes que permiten sustentar la existencia de la figura infraccional imputada.

En cuanto a los agravios relacionados a la inexistencia de la figura de defraudación tributaria, se estima que no resultan de recibo por similares razones a las que fueron tenidas en consideración por la Justicia Penal actuante.

En efecto, si bien la figura infraccional prevista por el art. 96 del Código Tributario difiere del tipo penal establecido por el art. 110 del mismo plexo normativo, se verifican en el caso tanto el elemento objetivo como el subjetivo.

En cuanto al fraude o engaño calificado, susceptible de inducir en error a los funcionarios de la DGI, el mismo se desprende de la doble registración de la empresa, la que permanecía oculta en un cuaderno con un claro propósito de defraudar al fisco.

En cuanto al elemento subjetivo se deduce de las presunciones de los literales A, B y D del artículo 96 del Código Tributario y también se infiere de la valoración que conforme a las reglas de la sana crítica se realizaron por la Justicia Penal y que resultan trasladables.

Tal como lo señaló el Ministerio Público, “(...) llama poderosamente la atención el desconocimiento invocado (del cuaderno) cuando en contrapartida proporcionó datos precisos respecto de los costos fijos incluyendo hasta los de seguridad y papelería. Ello permite deducir la efectiva injerencia y funcionamiento de la empresa que, dada su dedicación al comercio -a través de una empresa de importación de productos químicos- revela al estándar (del) buen comerciante con la

diligencia propia de éstos, que desacredita el desconocimiento invocado (...)” (fs. 64 a 64 del expediente penal 2-3703/2012).

Por último, y con relación a la alegada falta de responsabilidad del actor, debe distinguirse la responsabilidad solidaria de la personal.

*En concreto, el acto administrativo resolvió: “5º) Declarar al director y representante de la contribuyente Sr. **Diego Andrés Chávez Lungo**, solidaria e ilimitadamente responsable del IRAE detallado en el numeral 2º y sus sanciones moratorias; solidaria e ilimitadamente responsable por el IVA detallado en el mencionado numeral y personalmente responsable por las sanciones moratorias y la multa por defraudación.” (fs. 311 a 312, A.A.).*

Quiere decir que en lo que respecta a la multa por defraudación la Administración lo declaró personalmente responsable.

En virtud de que la plataforma de agravios que esgrimió el actor en el plano sustancial se circunscribió a cuestionar la multa por defraudación sólo corresponde realizar dicho análisis y no el de la responsabilidad solidaria por los tributos, cuestión que no integra el objeto del presente proceso.

Sobre el punto, debe tenerse presente la condición de Presidente y único Director de la empresa TENIFOR S.A., la que surge de la constancia notarial glosada a los antecedentes administrativos, designado por Asamblea Extraordinaria de 22 de octubre de 2008 (fs. 178, A.A.), situación que permaneció incambiada al 3 de marzo de 2011, como se informa por la Sección Notarial de la DGI (fs. 188, A.A.).

El actor no podía estar ajeno al giro tributario y empresarial de TENIFOR S.A. y de hecho no lo estaba, teniendo una activa participación.

Adviértase por ejemplo que durante la inspección se dejó constancia que no se pudo abrir un mueble en el que según lo manifestado por el Sr. Daniel Oviedo se encontrarían planillas de ingresos, boletas y facturas, el que no se podía abrir por no contar él con llaves y estar en poder del dueño, motivo por el cual se procedió al lacrado de este (vide. fs. 24, A.A.).

El desconocimiento del cuaderno de clientes mensuales no resulta creíble en virtud del rol que éste tenía en la empresa.

Fue justamente en función de su rol protagónico en la empresa que la DGI lo interrogó acerca de las diferencias entre lo declarado y lo constatado y al presumir la existencia de una maniobra fraudulenta lo denunció penalmente.

La DGI lo responsabilizó administrativamente ante las irregularidades tributarias que constató y lo denunció penalmente en virtud de considerar que existían elementos que podrían configurar la figura penal prevista por el art. 110 del Código Tributario.

En consecuencia, no se advierte que su accionar haya sido ilegítimo o inmotivado como aduce la parte actora.

Por todo lo dicho, se considera que procede la confirmación del acto impugnado.