



ART. 71 DE LA LEY DE LA C.J.P.P.U. Y UN GRAVAMEN DISCRIMINATORIO

Respecto al gravamen establecido en el literal H) del art. 71 de la ley 17738 de 7/1/2004, (reglamentado por el decreto 67/2005 de 18/02/2005), ley que resulta de un proceso de reforma de la seguridad social en el Estado Uruguayo, a partir de 1996 con la ley 16.713, la Cámara Nacional de Comercio y Servicios del Uruguay, señala:

1. La ley Nº 17738 en su art. 71 lit. H) creó un **paratributo** cuyo hecho generador es la realización de una operación de importación de instrumental médico así como instrumental, equipos o material odontológico.
2. El **sujeto activo**, recaudador y destinatario final de la prestación es la **C.J.P.P.U.**, no obstante, el **organismo controlador** es la **Dirección Nacional de Aduanas**.
3. La ley, su decreto y resolución **serían inconstitucionales**, ya que violarían el principio de legalidad, defensa, trabajo e igualdad consagrados en la Carta Maga. **Sin perjuicio de ello, podrán presentarse peticiones** (art. 10 de la ley 17.738) **o en su caso, impugnar los actos del Directorio** de conformidad con lo dispuesto por el art. 11 de la referida ley.
4. La instauración del gravamen **dejó sin efecto ciertos tratados suscritos por nuestro país**, porque la norma 17.738 (posterior en el tiempo) derogó la anterior.

1. Consideraciones previas.

El literal H) del art. 71 de la ley 17.738 establece entre los **recursos indirectos de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios** (en adelante C.J.P.P.U.), la **importación de instrumental médico**, que estará **gravada con un 2%** (dos por ciento) **del valor CIF**. En el caso de **instrumental, equipos o material odontológico la prestación ascenderá al 10%** (diez por ciento) **del mencionado valor**.

También dispone que la **venta por su fabricante de dichos bienes, estará gravada con una prestación del 1%** (uno por ciento) **o 5%** (cinco por ciento) respectivamente; de la misma manera se encuentra previsto en el decreto reglamentario.

1. Naturaleza jurídica de la prestación.

Siguiendo al Prof. Whitelaw, no se trataría de un tributo, dado que conforme al art. 10 del Código Tributario, "es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."

En la especie, el sujeto activo es una persona de derecho público no estatal, por lo tanto estaríamos frente a un **paratributo, y le sería aplicable el Código Tributario salvo disposición legal en contrario, en virtud de lo dispuesto por su art. 1.** ¹

Se tratan de prestaciones a favor de personas de derecho público no estatal, también llamados ingresos para-fiscales o para-tributarios, dado que "si bien gravan actividades que no son desarrolladas por el Estado, tampoco pueden ser consideradas como privadas, atento al cumplimiento de fines generales y de utilidad pública". ²

El **hecho generador** consiste en la especie, en una **operación de importación ante las aduanas nacionales o la venta por su fabricante.**

2. El sujeto activo y el organismo fiscalizador de la prestación.

Vale mencionar, que el art. 71 de la ley así como su decreto reglamentario disponen que el pago de la prestación será controlado por la Dirección Nacional de Aduanas.

En ese sentido, es menester distinguir entre **el sujeto activo del tributo (C.J.P.P.U.) y el organismo controlador del pago del gravamen (Dirección Nacional de Aduanas).**

De acuerdo al texto normativo invocado, parecería que la C.J.P.P.U. sería el sujeto activo, destinatario y recaudador de la prestación. Por otro lado, la Dirección Nacional de Aduanas controla que al realizarse la operación de despacho se haya efectuado el pago del gravamen ante el organismo recaudador o en su defecto (para el caso que no se configure en el caso concreto el hecho generador) se haya expedido el certificado negativo.

3. Distintos aspectos regulados en la normativa. Fundamentos para invocar su inconstitucionalidad.

El **art. 38 del decreto reglamentario, establece que el plazo para el pago del gravamen debe efectuarse en la "forma que determine la Caja, dentro del mes siguiente a la ocurrencia del hecho generador".**

Consideramos **discrecional y arbitraria la expresión** vaga contenida en ésta disposición al decir "en la forma que determine la Caja".

Entendemos siguiendo ilustre doctrina que "La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales".³

Y el principio de legalidad, es plenamente aplicable a los paratributos.

¹ Whitelaw, James. Informe extraído de la página web www.cncs.com.uy, realizado el 3/08/2004.

² Valdés Costa, Ramón, Valdés de Blengio, Nelly, Sayagués Areco, Eduardo, "Código Tributario de la República Oriental del Uruguay", comentado y concordado, 5ª. Ed, octubre de 2002, F.C.U., Mdeo., p. 137.

³ Valdés Costa, Ramón, "Instituciones de Derecho Tributario", Ed. Depalma, 1992, Bs. As., p. 162.

Por lo tanto, sólo una norma de rango legal puede establecer los reseñados aspectos del ingreso paratributario, y no una norma emanada del Poder Ejecutivo, vulnerando de esa manera el principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución (art. 10 inciso 2º) y en el Código Tributario (art. 2).

Sin embargo, como veremos a continuación, se da un paso más, y **se estipulan aspectos fundamentales del presupuesto de hecho y la cuantía del gravamen, en una resolución de la C.J.P.P.U., que luce en el Acta N° 57 de 27.09.2006⁴.**

Es así, que la C.J.P.P.U., **resuelve implementar el funcionamiento de éste gravamen, excediéndose del marco legal y reglamentario,** y más genéricamente de principios constitucionalmente amparados por nuestra Carta Magna.

Dicha resolución dispone que para el caso de **obligaciones impagas en oportunidades en que el pago no fue controlado por la Dirección Nacional de Aduanas** por razones diversas (sean situaciones por dificultades y/o errores de clasificación o inclusión arancelaria), el **contribuyente cuenta con un plazo máximo de 10 días hábiles para abonar el gravamen sin multas ni recargos (art. 106 del Código Tributario), o convenir su financiación de acuerdo al citado Código.** El plazo se cuenta a partir del día siguiente de la respectiva notificación.

Al invocar el art. 106 del Código, parecería que el sujeto pasivo debería acreditar que se habría configurado algún eximente de responsabilidad, no obstante nada aclara la resolución al respecto.

Por otro lado, **prevé un mecanismo de consulta** que se realizará ante la C.J.P.P.U. para empresas que despachen por primera vez y se les genere duda respecto al criterio que deben seguir. En ese caso podrán efectuar la consulta dentro de un plazo de 30 días a partir de la realización del despacho.

Para el caso que la C.J.P.P.U. entienda que la operación está gravada, las empresas tendrán plazo hasta el fin del mes siguiente de la notificación de la respuesta a la consulta, para cancelar la obligación sin pagar multas ni recargos o celebrar un convenio de financiación, rigiendo en ese sentido el Código Tributario.

Ahora bien, el mencionado acto prevé que **si las empresas no realizan la consulta o la realizan fuera de término, se les aplicará la sanción de mora prevista en el art. 94 del Código Tributario a partir del primer día del mes siguiente al despacho de la mercadería.**

Por un lado, de acuerdo a lo señalado anteriormente, debió estipularse ésta sanción en la ley y no mediante el dictado de una resolución interna del sujeto activo de la prestación.

Pero más aún, **si no se confiere vista previa** a la aplicación de la sanción, entendemos que dicha resolución sería inconstitucional, **vulnerando así el derecho de defensa del contribuyente (art. 12, 72 de la Constitución y art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica),** porque todo sujeto tiene derecho a ser oído previo a la aplicación de una sanción, "tener su día ante el tribunal".

⁴ Extraído de www.cjppu.org.uy .

Continuando con el análisis de la norma, podríamos preguntarnos porque la ley instauró este gravamen respecto del instrumental médico así como instrumental, equipos o material odontológico; más aún, incrementa la prestación en éste último caso.

El decreto reglamentario en su art. 39 definió que se entiende por instrumental médico u odontológico y del mismo modo lo efectuó respecto a los materiales odontológicos.

Siguiendo al Dr. Whitelaw podría invocarse la inconstitucionalidad de la ley sujeta a estudio.⁵

Parecería que **se estaría vulnerando el derecho a la igualdad (art. 8 de la Carta)** y limitaría de alguna manera el **derecho al trabajo (art. 7 y 32 de la Constitución)**, dado que **no existirían argumentos fundados para crear éste gravamen** en el caso concreto.

La C.J.P.P.U. haciendo uso de su facultad, **contiene en su sitio web una listado de instrumental médico y odontológico**, en la cual establece que producto se encuentra comprendido en el hecho generador y cual se encuentra exonerado, **a efectos de guiar al contribuyente**⁶.

Ahora bien, además de promover la acción de inconstitucionalidad, se podrán presentar **peticiones** (art. 10 de la ley 17.738) o en su caso, **impugnar los actos del Directorio de la Caja**, conforme al régimen previsto en el art. 11 de la referida ley.

5. La violación de ciertos acuerdos internacionales en materia arancelaria suscritos por nuestro país, otro corolario de éste gravamen.

Siguiendo al Dr. Whitelaw podríamos considerar que el gravamen establecido en el literal H) del art. 71 de la ley 17738, **contraviene el Tratado de Asunción, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Tratado de Libre Comercio con México.**

Enseña el especialista que "(...), el Uruguay al establecer el gravamen a la importación de material médico e incrementar el relativo al material odontológico, modificó unilateralmente los convenios internacionales indicados(...)."⁷, debido a que las prestaciones creadas por la ley 17.738 podrían considerarse que tienen un "efecto equivalente a un derecho aduanero que incide sobre el comercio exterior"⁸.

Como en nuestro país, el rango normativo del tratado es el de una ley, la ley 17.738 (posterior en el tiempo) vino a modificar los tratados suscritos reseñados. No obstante, **el incumplimiento de los mismos podría hacer incurrir en responsabilidad internacional al Estado Uruguayo.**⁹

⁵ Whitelaw, James, cit., extraído de www.cncs.com.uy. El Dr. Whitelaw señala "Cabría analizar si la discriminación que hace entre el material médico y el instrumental equipos y material odontológico, al gravar de modo distinto a sujetos pasivos vinculados a una misma área, la salud, no viola el principio de igualdad por establecer una distinción que puede carecer de razonabilidad. Si se llegara a la conclusión que la distinción no es razonable, se podría promover, si, por esta razón, la declaración de inconstitucionalidad."

⁶ Puede consultarse en www.cjppu.org.uy.

⁷ Whitelaw, James, cit., www.cncs.com.uy.

⁸ Whitelaw, James, cit., www.cncs.com.uy.

⁹ Whitelaw, James, cit., www.cncs.com.uy.

Autor: Gerencia Jurídica