

La constitucionalización del Derecho Tributario

Las potestades y deberes del fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico

The constitutionalization of the Tax law.
The powers and duties of the Treasury before the beginning of the full implementation of the legal system

María Paula Garat

RESUMEN. Los cambios por los que el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos han transitado en el último tiempo han tenido una trascendencia tal, que el Derecho Tributario no ha resultado ajeno ante tales modificaciones. Pues, la actividad inspectora, fiscalizadora y recaudatoria, como toda actividad estatal, merece encuadrarse dentro del principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico, correspondiendo analizar, en esta oportunidad, el influjo que las normas constitucionales poseen en la materia fiscal, y particularmente, las consecuencias prácticas que la aplicación de dichas nociones conllevan en el Derecho Tributario. El presente trabajo se propone, entonces, abordar una temática actual que permitirá al intérprete cuestionar algunos aspectos de la labor fiscal y ciertos conceptos usualmente utilizados, procurando aplicar las normas vigentes en

* Abogada. Egresada de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay, y Aspirante en la cátedra de Derecho Constitucional de la misma Universidad. Postgraduada de Especialización en Tributaria de la Facultad de Ciencias Empresariales de la mencionada Universidad. Integrante del Departamento Tributario de Brum Costa Abogados (mgarat@brumcosta.com).

consideración a la totalidad del ordenamiento jurídico, analizándolo con cohesión, y no únicamente haciendo uso de un segmento del mismo.

PALABRAS CLAVE. Derecho constitucional. Derecho tributario. Derechos humanos.

SUMARIO. 1.- Introducción. 2.- La Constitución, la interpretación desde la Constitución y desde el Derecho Internacional de los Derechos Humanos. 3.- Las potestades y deberes del Fisco; la eficiencia y legitimidad en su accionar: (i) Las Potestades de la Administración Tributaria desde una óptica particular; (ii) Las Garantías del Procedimiento Tributario y el Plazo de Duración; (iii) El interés del Fisco y la relación con el interés general. La ponderación. Conclusiones. Bibliografía.

ABSTRACT. The changes that the Constitutional Law and the International Law of Human Rights have reached in recent times have had such importance that the Tax Law has not been oblivious to such modifications. The inspection activity, audit and tax collection, like all state activity, should be framed within the principle of full implementation of the legal system, corresponding to analyze, on this time, the influence that constitutional rules have on fiscal matters, and particularly, the practical implications of the application that these conceptions have onto the Tax Law. This paper therefore proposes to study a current issue that will allow the lector to question some aspects of tax work and certain commonly used concepts, trying to apply the rules in regard to the entire legal system, analyzing it with cohesion, and not just using a segment thereof.

KEYWORDS. Constitutional law. Tax Law. Humans rights.

1. INTRODUCCIÓN

Desde los orígenes del Estado de derecho, las cargas públicas han sido objeto de una especial regulación, particularmente vinculada a nociones de equidad, igualdad y legalidad en la imposición. Así entonces, a modo de ejemplo, con especial énfasis en estos principios, en la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano aprobada luego de la Revolución Francesa, en 1789, se establecía que: *“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades”*¹, agregando luego que: *“Todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración.”*²

Similares consideraciones fueron incorporadas, paulatinamente, a las diversas constituciones. Sin embargo, conforme a ello, la relación que se traba entre los derechos y los impuestos no atiende únicamente a los costos que los primeros requieren para ser tutelados, esto es, al fenómeno recaudatorio como actividad necesaria para el cumplimiento de los fines estatales³; sino también hace referencia a la eficiencia en la labor de la Administración fiscal, al desenvolvimiento de dicha actividad recaudatoria, requerida para alcanzar la última finalidad estatal, la cual se acompasa, inexorablemente, con la protección a los derechos fundamentales.

La eficiencia administrativa, la relación jurídico-tributaria, los derechos y los impuestos conforman una trascendente vinculación, en la que es preciso detener este análisis,

¹ Artículo 13 de la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano, 1789.

² Artículo 14 de la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano, 1789.

³ v. HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. *El Costo de los Derechos*. Buenos Aires, Siglo veintiuno editores SA, 2011.

haciendo especial referencia a las normas jurídicas que regulan dicha conjunción, analizadas desde el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico, contenidas, entonces, tanto en el Derecho Tributario como en el Constitucional y en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

Entendiendo al Derecho Tributario como el conjunto de normas que uniforma lo atinente a los ingresos fiscales del estado, se diferencian generalmente diversas ramas que lo componen, tales como el Derecho Tributario material, formal, procesal o sancionatorio⁴, teniendo como finalidad regular todos los aspectos que hacen al fenómeno tributario, esto es, la creación, objeto y supresión de los tributos; la relación jurídica establecida entre el contribuyente y los demás sujetos pasivos con el estado; así como diversos aspectos procesales y punitivos que merecen cabida en esta área. No obstante, raramente, —al menos en doctrina nacional—⁵, se recurre al análisis del Derecho Constitucional Tributario, entendiendo por tal a un conjunto de disposiciones jurídicas constitucionales que tratan o poseen relevancia en el objeto de lo tributario, y, especialmente, en la actividad de la Administración fiscal.

No hay duda que existe una estrecha interconexión entre el Derecho Tributario y el Derecho Constitucional. Sin embargo, ante tal ausencia de sistematización, corresponde cuestionar, en esta oportunidad, cómo las normas constitucionales influyen en el Derecho Tributario, así como cuáles son los efectos que el desarrollo del Derecho Constitucional y del Derecho Internacional de los Derechos Humanos ha aparejado en la aplicación de la normativa fiscal.

El cambio de perspectiva en atención a la noción de estado, soberanía y el consecuente desarrollo de la significación de la constitución y de los derechos humanos supuso diversas consecuencias, a las que lo tributario no les es ajeno. Pues, como actividad estatal que le permite obtener recursos, la fiscalización de la contribución a las cargas públicas, además de regularse por el Derecho Tributario, merece encuadrarse dentro de un marco constitucional adecuado, al que no se recurre con mayor frecuencia, pero el que corresponde sea empleado en virtud del principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico.

⁴ Dicha diferenciación puede advertirse ya desde la lectura del Código Tributario en sus diversas Secciones.

⁵ No ocurre lo mismo en derecho comparado, en donde la doctrina es conteste en referirse al Derecho Constitucional Tributario. Por ejemplo, Spisso sostiene que: *“El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”* (SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Argentina, Depalma, 1991, p. 1).

En esta materia, tanto la constitución, como la ley y la demás normativa reconocen y consagran ciertos derechos y garantías a ser aplicados a los sujetos contribuyentes y responsables del pago de los tributos. En esta hipótesis, y bajo el contexto de una actuación inspectora o fiscalizadora, son diversos los derechos que se ven involucrados, los que son salvaguardados por dicha normativa y los que corresponde sean estrictamente tutelados por la Administración tributaria en aras a la eficiencia y a la legitimidad de su accionar. En derecho comparado, los ordenamientos jurídicos, en su mayoría, establecen cuerpos legislativos que explicitan los derechos y garantías de los contribuyentes frente a la Administración fiscal⁶, lo que lo facilita a los efectos de su análisis, pero lo que no dota de jerarquía infra-constitucional a tales derechos. Asimismo, en este orden, los derechos son constantemente concebidos como “triumfos” que el contribuyente podrá oponer ante el Fisco⁷, cuando, en definitiva, debería ser este último el mayor interesado en su protección.

¿Cómo influyen las normas constitucionales en el Derecho Tributario? ¿Son éstas invocadas y respetadas por la administración tributaria en aras a su eficiencia? ¿Cómo debería ser la actuación del fisco en esta perspectiva? Éstas y otras son algunas de las interrogantes que intentaré analizar en el presente, procurando el estudio de las potestades y deberes de la administración tributaria desde una óptica particular, que las relaciona con el influjo de las normas constitucionales y con el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, lo que ha mantenido un constante y admirable desarrollo en el último tiempo.

Me propongo, entonces, estudiar, en primer lugar, cuáles son los efectos que la constitución posee sobre el ordenamiento jurídico inferior y, especialmente, dentro de la materia tributaria; adentrando luego a su aplicación en la labor del fisco en la actividad inspectora, fiscalizadora y recaudatoria, analizando algunas particularidades de las mismas y deteniéndome en determinados conceptos usualmente invocados, para arribar a algunas premisas que me permitirán extraer diversas conclusiones en esta materia.

⁶ Por ejemplo, en España, la Ley 1/1998 del 26 de Febrero de 1998 sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Asimismo, es posible consultar las diversas Cartas de Derechos de los Contribuyentes, a las que se hace referencia en: GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni y VARELA RELLÁN, Alberto. *La Carta de Derechos del Contribuyente*. Montevideo, AMF, 2008.

⁷ En este punto, sostenía Karl Loewenstein que: “...la historia del constitucionalismo no es sino la búsqueda por el hombre político de las limitaciones al poder absoluto ejercido por los detentadores del poder...” (LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Barcelona, Ariel, 1970, 2da. Ed., p. 150).

2.

LA CONSTITUCIÓN, LA INTERPRETACIÓN DESDE LA CONSTITUCIÓN Y DESDE EL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS

Fueron varios los cambios por los que la noción de constitución ha transitado en el último tiempo, en atención al pasaje del estado legalista al estado constitucionalista de Derecho⁸. Concibiéndola como código político, primeramente, no hay lugar a dudas que la constitución es también un código jurídico con el fuerte predominio del principio de jerarquía normativa, y, actualmente, un código de valores⁹.

Esta última concepción, como código de valores, implicó una intensa modificación en la esfera constitucional, puesto que, además de la influencia a través de sus normas jurídicas, la constitución devino en un conjunto de valores fundamentales, ya no representados únicamente a través de reglas o disposiciones normativas, sino mediante principios superiores, reconocidos en la misma, a los que el ordenamiento jurídico inferior debería orientarse; la constitución pasó a ser, entonces, “algo más”, cuya aplicación, según analizaré, debería conllevar a la cohesión del ordenamiento jurídico en su conjunto.

En este sentido, señala RISSO FERRAND que la concepción de la constitución como código de valores supuso “...una profunda revisión del rol de la Constitución como límite frente a los actos de los poderes constituidos”¹⁰, dado que el análisis de constitucionalidad de las normas inferiores se amplía, abarcando, ahora, un estudio de la aplicación de los valores y fines constitucionales por el legislador; el examen de toda limitación de derechos se realiza mediante el principio de proporcionalidad o razonabilidad; así como se desarrolla en mayor medida la noción de inconstitucionalidad por omisión. Por último, puntualiza el mismo autor que: “...el nuevo rol del Derecho Constitucional conduce inexorablemente, como lo advirtió hace mucho la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, a transformar la Constitución (y las normas de derechos fundamentales) en un elemento interesante primero, importante luego y hoy indispensable, a la hora de interpretar el ordenamiento jurídico inferior, especialmente de origen legal”¹¹.

⁸ En este punto es necesario precisar que este pasaje no mantiene igual desarrollo en todos los Estados. En este sentido sostiene Zagrebelsky que: “El Estado constitucional, en consecuencia, no coincide en todas partes. La propia Constitución no es norma suprema de la misma medida, cuando cambian las relaciones entre Cortes y poderes legislativos...” (ZAGREBELSKY, GUSTAVO. *Jueces Constitucionales*, en: CARBONELL, Miguel (Ed.). *Teoría del Neoconstitucionalismo*. España, Trotta, 2007, p. 22).

⁹ RISSO FERRAND, Martín. *¿Qué es la Constitución?* Montevideo, UCUDAL, 2011.

¹⁰ RISSO FERRAND, Martín. *¿Qué es la Constitución?*, p. 32.

¹¹ RISSO FERRAND, Martín. *¿Qué es la Constitución?*, p. 34.

La Constitución entonces tanto en lo que hace al obrar administrativo como a la garantía de los administrados constituye el marco jurídico desde el cual todo aplicador y ejecutor debería partir, y al cual todo aplicador y ejecutor debería arribar. Pues, el Derecho como un sistema de cohesión supone el arribo a soluciones lógicas y que se correspondan con su finalidad; los valores y principios que pretende alcanzar.

Tal sostiene GUASTINI, el ordenamiento jurídico ha sufrido “...un proceso de transformación (...) al término del cual el ordenamiento en cuestión resulta totalmente impregnado por las normas constitucionales”¹².

¿Cuál es este cambio y cómo influye en la materia que a este análisis abarca?

Partiendo del concepto de constitución como norma de mayor jerarquía dentro del ordenamiento jurídico interno, la fuerza vinculante de la misma manifiesta otras proyecciones además de la tradicional significación de su rigidez y de la posibilidad de declaración de inconstitucionalidad de las leyes; lo que abarca la aplicación directa, la inconstitucionalidad por omisión y la interpretación conforme, a lo que corresponde adicionar el desarrollo del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, con la consecuente variación en el concepto de soberanía y las nuevas técnicas de interpretación.¹³

Por un lado, la constitución es la norma jurídica de mayor jerarquía, la cual corresponde invocar en cualquier caso concreto, la que presenta mayor rigidez para su reforma y la que goza de una garantía jurisdiccional: la posibilidad de declaración de inconstitucionalidad de las leyes. Asimismo, el desarrollo de la noción de constitución según he puntualizado supone, además de modificar la antigua concepción, ampliándola, dotar a la constitución y a los derechos humanos de una influencia mayor sobre el ordenamiento jurídico inferior. En este punto, el Tribunal Constitucional Alemán ha desarrollado diversos aspectos de lo que se ha denominado interpretación *desde* o *conforme* la constitución, lo que supone que la constitución, tanto como norma jurídica de superior jerarquía, así

¹² GUASTINI, Ricardo. *La Constitucionalización del Ordenamiento Jurídico: el caso italiano*, en: CARBONELL, Miguel (Ed.). *Neoconstitucionalismos*. Madrid, Trotta, 2006, p. 49.

¹³ A este respecto, es de destacar la Sentencia de Suprema Corte de Justicia No. 365/2009 que establece: “La Corporación comparte la línea de pensamiento según la cual las convenciones internacionales de derechos humanos se integran a la Carta por la vía del art. 72, por tratarse de derechos inherentes a la dignidad humana que la comunidad internacional reconoce en tales pactos”, agregando luego que: “Analizada la cuestión en su contexto, se aprecia que no puede ahora invocarse la teoría clásica de la soberanía para defender la potestad estatal de limitar la protección jurídica de los derechos humanos. Los derechos humanos han desplazado el enfoque del tema y ya no se puede partir de una potestad soberana ilimitada para el Estado en su rol de constituyente. Por el contrario, la regulación actual de los derechos humanos no se basa en la posición soberana de los Estados, sino en la persona en tanto titular, por su condición de tal, de los derechos esenciales que no pueden ser desconocidos con base en el ejercicio del poder constituyente, ni originario ni derivado. Como señala Nogueira, en la medida en que los derechos humanos son inherentes a la dignidad humana, ellos limitan la soberanía o potestad estatal, no pudiendo invocarse esta última para justificar su vulneración o para impedir su protección internacional, no pudiendo invocarse el principio de no intervención cuando se ponen en ejercicio las instituciones, los mecanismos y las garantías establecidas por la comunidad internacional para asegurar la protección y garantizar el ejercicio efectivo de los derechos de toda persona y de todas las personas que forman parte de la humanidad...”

como código que contiene los principios y valores fundamentales, irradia de tal forma al ordenamiento jurídico inferior que toda interpretación que se realice de este último debería considerarla especialmente.

La interpretación *desde* la constitución, o *desde* los derechos humanos, implica que las normas, principios, valores y los derechos fundamentales —reconocidos en forma explícita o implícita por la carta o por los instrumentos internacionales de derechos humanos—, serán el punto de partida y de llegada en la interpretación del ordenamiento jurídico inferior. De este modo, el intérprete estará considerando todo el ordenamiento jurídico aplicable, analizándolo con cohesión, y no únicamente un segmento del mismo.

En este punto, enseña BIDART CAMPOS que: *“Se trata en toda esta operatoria de proyectar a la constitución en y por todos los resquicios del ordenamiento jurídico inferior, y de dar aplicación a la naturaleza informante que la unidad de sentido de la constitución tiene con respecto a la unidad de sentido de dicho ordenamiento, todo ello con la finalidad de impedir que se produzca la dispersión jurídica y la fractura de la membrecía que los productos infraconstitucionales deben guardar encadenadamente con la constitución suprema”*¹⁴.

En esta postura, a los efectos de la interpretación de una norma legal desde la constitución, —y además de utilizar el método de interpretación que corresponda—, el intérprete orientará su análisis, particularmente, a determinar cuáles son los principios, valores y derechos que resultan involucrados, observando cómo el legislador atendió a los postulados y disposiciones constitucionales en dicha norma. Asimismo, y como consecuencia de lo anterior, ante dos interpretaciones posibles de la disposición, se preferirá aquella que se adecue con la constitución, así como aquella que mejor proteja el derecho en cuestión¹⁵.

Ello no supone el desconocimiento del contenido legislativo, ni la posibilidad de atribuirle un significado contrario a su texto cuando el mismo es claro¹⁶, pues si el texto no se adecua con la constitución es posible proceder a la solicitud de declaración de inconstitucionalidad¹⁷. La interpretación que propugno, en cambio, implica la aplicación de todo el

¹⁴ BIDART CAMPOS, Germán. *El derecho de la Constitución y su Fuerza Normativa*. Buenos Aires, Ediar, 2004, p. 383.

¹⁵ v. RISSO FERRAND, Martín. *Derecho Constitucional*. Montevideo, FCU, 2005, pp. 235 a 255. Ello también se corresponde con lo establecido en el artículo 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos. Respecto al mismo, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha puntualizado que: *“De conformidad con el artículo 29.b) de la Convención, si alguna ley del Estado Parte u otro tratado internacional del cual sea Parte dicho Estado otorga una mayor protección o regula con mayor amplitud el goce y ejercicio de algún derecho o libertad, éste deberá aplicar la norma más favorable para la tutela de los derechos humanos”* (Corte I.D.H., *Caso Ricardo Canese Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 31 de agosto de 2004. Serie C No. 111, párr. 180).

¹⁶ En este punto, sostuvo el Tribunal Constitucional Alemán que: *“...al juez no le está permitido mediante la interpretación “conforme con la Constitución”, darle un significado diferente a una ley cuyo tenor y sentido resulta evidente”*, citado por: RISSO FERRAND, Martín. *Derecho Constitucional*. Ob. Cit., p. 244.

¹⁷ v. Artículos 256 y ss. de la Constitución Nacional. Asimismo, se recuerda el deber de aplicar la ley que posee el Poder Ejecutivo en virtud del numeral 4 del artículo 168 de la Constitución, el cual dispone: *“Al Presidente de la*

derecho en su conjunto, interpretando la norma legal en conjunción con las disposiciones constitucionales aplicables, por los principios y valores, y particularmente analizando los derechos que se ven involucrados.

En esta perspectiva, y adentrando a su conexión con el Derecho Tributario, la interpretación de la norma tributaria debería, además de aplicar los métodos de interpretación correspondientes, tomar en consideración la fuerza normativa de la constitución en los términos antedichos. Por tanto, corresponde al intérprete —sea el sujeto pasivo, como la Administración fiscal o el juez, en su caso—, analizar la norma tributaria *desde* la constitución y *desde* el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, determinado —conforme a lo puntualizado—, cuáles son los valores, principios y derechos involucrados, así como cuáles son las normas constitucionales —y de instrumentos internacionales— que merecen atenderse en esta interpretación, debiendo arribar a cómo el legislador aplicó tales postulados, así como, entre dos interpretaciones posibles, preferir aquella que se adecue a la constitución, o que mejor proteja al derecho en cuestión.

Así entonces, algunas de las conclusiones arribadas por GAMARRA en consideración al Derecho Civil merecen ser extrapoladas a este análisis, sosteniendo que: *“Tanto la Constitución como el Código forman parte por igual del derecho positivo; si éste enuncia una regla, no hay otra alternativa que cumplirla, ni hay lugar para el principio en el ámbito de las reglas; si se trata de principios y valores, con ellos podrá interpretarse la ley común “desde la Constitución”, y además resolver algún litigio cuando el principio se aplica directamente (sin mediación de ley), llenarse lagunas mediante la llamada “sobreinterpretación”...”*¹⁸ agregando luego: *“... también es cierto que las leyes están impregnadas por la Constitución, y deben guardar consonancia con los principios constitucionales”*¹⁹.

República, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, corresponde: (...) 4°) Publicar y circular, sin demora, todas las leyes que, conforme a la Sección VII, se hallen ya en estado de publicar y circular, ejecutarlas, hacerlas ejecutar, expidiendo los reglamentos especiales que sean necesarios para su ejecución”.

¹⁸ GAMARRA, Jorge. *Neoconstitucionalismo. Código y Ley Especial*. Montevideo, FCU, 2012, p. 10.

¹⁹ GAMARRA, Jorge. *Neoconstitucionalismo*, p. 11.

3.

LAS POTESTADES Y DEBERES DEL FISCO; LA EFICIENCIA Y LEGITIMIDAD EN SU ACCIONAR

Habiendo analizado la evolución por la que ha transitado el concepto de constitución y su fuerza vinculante, así como los efectos de la realización de una interpretación desde o conforme, corresponde detenerme en su aplicación práctica a aquellas normas legales que regulan la actuación de la Administración fiscal, sea en el marco de una inspección, como en los restantes aspectos de su actividad fiscalizadora.

Asimismo, conforme al apartado anterior, la influencia que la constitución —y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos—, mantiene sobre el ordenamiento jurídico inferior no se reduce únicamente a la interpretación; sino que sus normas merecen ser *impregnadas* en este ordenamiento jurídico inferior, además de ser invocadas y reflejadas en el accionar administrativo, dentro del cual se encuentra la Administración fiscal. Pues, correspondería que el fin del obrar administrativo, cual es alcanzar —con legitimidad y eficiencia— el fin último estatal, sirviera como principio primero de su accionar, así como se manifestare en toda su actividad.

En este marco, son diversas las potestades que a lo largo del tiempo el legislador le ha conferido a la Administración tributaria; pues la fiscalización del pago de los tributos constituye una actividad por demás trascendente a los efectos del cumplimiento de los fines recaudatorios del estado. No obstante, la invocación de dichas potestades, así como su uso por parte de la administración se ve inmiscuido por las garantías y derechos constitucionales, por lo que corresponde encuadrarse dentro de la constitución, a los efectos de que este accionar sea legal, legítimo y eficiente. En este punto, el Tribunal Constitucional Español ha sostenido que: *“Los derechos y libertades fundamentales vinculan a todos los poderes públicos, y son origen inmediato de derechos y obligaciones, y no meros principios programáticos”*²⁰.

Por otra parte, la Administración tributaria, además de poseer competencias en el ámbito de la fiscalización en el pago de los tributos, ostenta distintas herramientas que, en los hechos, compelen al contribuyente al cumplimiento de las obligaciones, incluso en forma previa a discutir el contenido del acto de determinación, o que, incluso, desestiman su impugnación. Así entonces, además de la inspección, es posible la aplicación de medidas

²⁰ Tribunal Constitucional Español. Sentencia Número 15/1982.

cautelares genéricas que se prologan²¹, a la que se adicionan otras específicas o de embargo de cuentas bancarias²², la suspensión del certificado único²³, entre otras.

No es objeto del presente cuestionar la pertinencia de dicha legislación, sino de interpretarla y aplicarla conforme a la constitución, según lo he desarrollado. Por supuesto, el interés que se mantiene en la percepción de los tributos es por demás trascendente en esta materia; lo que deberá ser debidamente ponderando en nuestro análisis de la legislación y de la utilización de dichas potestades y medidas, sea en el marco de una inspección, como en lo que atañe a las demás herramientas con las que cuenta la Administración durante dicho procedimiento administrativo.

Para ello, procuraré hacer mención a algunas de las potestades que las normas tributarias le confieren al fisco, para interpretarlas según los postulados antes mencionados, deteniéndome luego en su vinculación con el debido procedimiento y con la garantía del plazo razonable, aspectos de vital importancia en la fiscalización tributaria, así como en la invocación de un interés superior o general en esta actividad.

(i) Las potestades de la administración tributaria desde una óptica particular

El artículo 68 del Código Tributario dota a la administración de extensas potestades a los efectos de la realización de una inspección, al establecer que:

“(Facultades de la Administración).- La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá:

- A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones.*
- B) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.*
- C) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requieran y hasta por un lapso de seis días hábiles; la medida será debidamente documentada y sólo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando sea imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración.*

²¹ Artículo 87 y ss. del Código Tributario.

²² Artículo 56 de la Ley 18.083.

²³ Artículo 463 de la Ley 16930 incorporado al artículo 80 del Título 1 del Texto Ordenado 1996.

- D) *Practicar inspecciones en bienes muebles o inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento.*
- E) *Requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma.*
- F) *Solicitar la constitución de garantía suficiente respecto de los créditos determinados cuyo adeudo esté pendiente.*
- G) *Intervenir o incautarse de los bienes muebles cuando éstos carezcan de los elementos externos de contralor o de las estampillas, sellos o cuños de valor que acrediten el correcto pago del tributo.*

Cuando sea necesario para el cumplimiento de las diligencias precedentes, la Administración requerirá orden judicial de allanamiento”

¿Cómo son ejercidas las mismas en el marco de una inspección? ¿Cómo influyen las normas constitucionales para su interpretación?

Resulta evidente que son muchos los derechos individuales que pueden verse involucrados en el ejercicio de estas potestades. No obstante, la intimidad, la propiedad y la libertad son los que poseen mayor implicancia, dadas las posibilidades de realizar inspecciones en bienes muebles o inmuebles, acceder o incluso incautar libros, documentos o correspondencia, así como solicitar diversa información.

Existen situaciones por demás claras, las que no merecen detenimiento. Asimismo, es de puntualizar, que en caso de que las actuaciones inspectoras no cumplan con el texto de la ley resultarán ilegítimas, por lo que los supuestos manifestados en este sentido tampoco poseen mayor interés en este análisis, dado que, sin dudas, podrán ser impugnados y, luego, anulados por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Por el contrario, aquellas situaciones en las cuales la Administración fiscal invoca este artículo —o la resolución del órgano o ente que se fundamenta en el mismo—, interpretando su texto con algunas particularidades o adiciones son las que merecen nuestro estudio, en una interpretación desde o conforme la constitución.

¿Puede la administración inspeccionar un domicilio particular —cuando coincide con el fiscal— sin previa orden judicial? ¿Es posible acceder a todos los documentos que posee el contribuyente, sin restricciones? ¿Cómo delimitar el acceso a información o correspondencia comercial y no personal cuando se encuentra en un mismo soporte?

La Sala de Profesionales de la Dirección General Impositiva, así como alguna doctrina que se ha pronunciado en la materia, son concurrentes en afirmar que cuando el domicilio fiscal coincide con el particular, la inspección puede realizarse sin mayores recaudos. En este sentido, se sostuvo que: *“Si es el domicilio particular del propio sujeto pasivo, se entiende que en la inscripción como constituido ante esta Administración hay una suerte de acuerdo previo, significa un consentimiento expreso que habilita el ingreso para requerir la documentación, pudiendo ser inspeccionado sin restricciones por los inspectores. Es carga de los sujetos pasivos, guardar la intimidad del hogar; si desea que no se realicen inspecciones en su morada, no debe constituirlo a tales efectos ante esta”*²⁴.

Por su parte, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo consideró correcta la inspección realizada en un domicilio particular en el cual se permitió el acceso al mismo, aunque no por el titular contribuyente, y en donde no se practicó allanamiento. En este punto el Tribunal señaló que: *“Quiere decir entonces, que no hay prueba de la irregularidad denunciada, pues por el contrario, de acuerdo al último inciso del art. 68 del C.T.U.: “Cuando [es] NECESARIO para el cumplimiento de las diligencias precedentes, la Administración requerirá orden judicial de allanamiento”. Extremo que no se probó en autos, fuera necesario cumplir porque el allanamiento fue obviado por franqueo voluntario de la persona encargada del inmueble”*²⁵.

En lo que respecta a la documentación y al acceso a la misma, la Sala de Profesionales de la Dirección General Impositiva se ha pronunciado estableciendo que: *“No depende de la voluntad del inspeccionado, seleccionar los documentos a exhibir sino que, debe brindar toda la documentación que se encuentre en su poder (...) a priori, no se pueden conocer cuáles son estrictamente documentos comerciales y cuáles no, y en el ejercicio de su función fiscalizadora, la Administración puede obtener toda la documentación para lograr la consecución de su fin”*²⁶.

¿Son estas interpretaciones conformes con la Constitución?

Los derechos de intimidad, privacidad, propiedad y libertad se encuentran especialmente reconocidos en nuestra Carta a través de los artículos 7, 11, 28, 32, 36 y 72, además de ser objeto de diversas disposiciones en instrumentos internacionales²⁷. En este marco, la interpretación que se realice del artículo 68 del Código Tributario, en cualquiera de sus

²⁴ Sala de Profesionales de la DGI, 22 de Diciembre de 2004. Conforme a esta opinión se ha pronunciado CEDRES, Claudia. *Las Facultades de la Administración Tributaria*. Mesa redonda realizada el 9 de Noviembre de 2005, en: Revista Tributaria No. 191, IUET, 2006, p. 178.

²⁵ Sentencia No. 16/2002, del 4 de Febrero de 2002.

²⁶ Sala de Profesionales de DGI, 22 de Diciembre de 2004.

²⁷ En este punto, se destacan los artículos 8, 11 y 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

literales, debe partir de dichas normas, de los derechos y principios involucrados, procurando armonizar estas disposiciones en su interpretación.

En lo que refiere al acceso al domicilio particular, el artículo 68 habilita a la Administración fiscal a realizar inspecciones en bienes inmuebles ocupados por los contribuyentes y responsables, a lo que adiciona: “*Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento*”, lo cual se acompasa, inexorablemente, con el artículo 11 de la constitución, que mantiene: “*El hogar es un sagrado inviolable. De noche nadie podrá entrar en él sin consentimiento de su jefe, y de día, solo de orden expresa de Juez competente, por escrito y en los casos determinados por la ley*”.

Asimismo, a este respecto, la jurisprudencia argentina ha sostenido que en el otorgamiento de dicha orden judicial, la función del magistrado no es puramente mecánica, sino que el caso debe ser correctamente analizado, así como determinarse concretamente los lugares y horarios pertinentes, y los documentos a los que se podrá acceder²⁸.

Por otra parte, según ya fue adelantado, el mismo artículo 68 le permite a la Administración fiscalizar información contenida en documentos del contribuyente, e incluso incautarla en algunas situaciones; no obstante lo cual, por aplicación de los derechos antedichos corresponde interpretar dicha norma realizando algunas precisiones. Pues, los libros y correspondencia a la cual es posible acceder son aquellos de índole comercial y, aún así, la información que tenga relevancia a los efectos tributarios, pudiendo indicar y descartar la que no la posee. En este punto, coincido con la doctrina, al señalar que: “*La invasión a la esfera íntima del contribuyente solo está admitida por la ley para acceder a aquella prueba que directamente permita verificar al Fisco el correcto pago o no de los impuestos. Por eso debe descartarse todo tipo de prueba indiciaria. El ingreso del Fisco a la información íntima del contribuyente supone por sí solo el menoscabo de ese derecho a la intimidad*”²⁹.

Por consiguiente, corresponde interpretar las potestades de la Administración fiscal en concordancia con los derechos involucrados, así como con las normas constitucionales e internacionales aplicables. En lo que respecta a la prueba recabada, las particularidades de su producción, diligenciamiento y control fueron especificadas, tanto por la jurisprudencia internacional³⁰, como por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, este último,

²⁸ SOLER, Osvaldo H. *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*. Buenos Aires, La Ley, 2001, pp. 35 y 153.

²⁹ VARELA, Alberto. GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni. *El contribuyente frente a la inspección fiscal*. Montevideo, AME, 2007, p. 235.

³⁰ v. T.E.D.H. *Caso Bernh Larsen Honding As and Others Vs. Norway*, Sentencia de fecha 14 de marzo de 2013, Application no. 24117/08.

habiendo anulado actos que no cumplieran con dichas formalidades³¹. Pues, las mismas constituyen deberes trascendentales para la garantía de los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, por influjo de estas disposiciones, las actuaciones del fisco deberían, cumpliendo con sus fines, ser las menos perjudiciales para la tutela de los derechos del contribuyente. En este punto, es pertinente hacer mención a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, desarrollados por la jurisprudencia estadounidense y alemana, respectivamente, procediendo a analizar la idoneidad, necesidad y ponderación de la medida, tomando aquella que —cumpliendo con la finalidad legítima que se pretende alcanzar— afecte en menor forma a los derechos involucrados³².

Si bien la jurisprudencia uruguaya no realiza un exhaustivo análisis de estos principios, en algunos casos sí efectúa similares consideraciones, recurriendo a la razonabilidad en el accionar administrativo. Cabe mencionar, en este sentido, la Sentencia del Juzgado Letrado de lo Contencioso Administrativo de 2º Turno, Número 47/2005³³ en la cual se falla sobre un proceso de amparo iniciado tras la incautación de numerosa documentación y, en particular, torres de computadoras. Sin perjuicio de no hacer lugar al amparo, para el análisis que me ocupa, es pertinente mencionar lo puntualizado en dicha Sentencia: “...es del caso señalar que la administración demandada sólo podía retirar aquella documentación que tuviera interés fiscal de forma de no interrumpir la actividad comercial, y a su vez la actora pudo indicar cuáles eran los archivos que tenían un interés personal suyo o de sus clientes ajenos a la relevancia fiscal”.

Por consiguiente, en momento de hacer utilización de las potestades conferidas por el artículo 68 del Código Tributario, así como de interpretar dichas normas legales, corresponde realizar una análisis *desde* la constitución, invocando los principios, valores y derechos que se ven involucrados, prefiriendo aquella interpretación que se acompañe con la misma, descartando la que se aparte, así como utilizando la potestad en consonancia con el análisis

³¹ Por ejemplo, consultar las sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo números: 27/2007 del 7 de febrero de 2007, y 187/2012, del 15 de mayo de 2012. Para mayor análisis respecto a la prueba en los procedimientos de determinación tributaria, es posible consultar: COSTA FRANCO, Leonardo. *La Prueba en el Procedimiento de Determinación Tributaria*. Ponencia Presentada en las III Jornadas Tributarias, Diciembre de 2010, publicado en Revista Consultor Tributario, La Ley Uruguay, abril de 2011.

³² Para mayor ahondamiento en estos principios es posible consultar: RISSO FERRAND, Martín. *Algunas garantías básicas de los derechos humanos*. Montevideo, FCU, 2008, p. 110 y ss. Para su aplicación al *solve et repete* tributario, consultar: BILLARDI, Cristián J. *Solve et Repete*. Buenos Aires, Ad Hoc, 2006, pp. 202 y ss.

³³ Sentencia dictada por el Juzgado Letrado de lo Contencioso Administrativo de 2º Turno, el 20 de Mayo de 2005. En igual sentido, en doctrina, señala Varela que: “La Jueza, si bien rechazó el amparo —por razones formales—, advirtió que estaba laudando un conflicto entre el derecho a inspeccionar del Fisco y el derecho a la intimidad y a ejercer libremente el comercio de esta empresa unipersonal, que giraba en el ramo de “gestoría” y a la cual quitarle 5 computadoras era como cerrarle el negocio. No hay mucha diferencia entre la clausura por no facturar y una inspección como esta, en la que se retiran los instrumentos de trabajo” (VARELA, Alberto. *Los contribuyentes frente a las inspecciones del fisco. Facultades del fisco y derechos del contribuyente*, en: Revista Tributaria No. 191, 2006, p. 225).

de proporcionalidad antes enunciado. Ello, tanto en lo que respecta a la actuación inspectora, como también al uso de las demás herramientas que la legislación le confiere en aras a la salvaguarda del crédito fiscal, tal como la aplicación de medidas cautelares, el embargo de cuentas bancarias, entre otras.

En estas últimas, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de Primer Turno, en Sentencia No. 435/2009 revocó el embargo sobre los ingresos de caja del contribuyente estableciendo que dicha medida constituía un excesivo perjuicio para el mismo, afectando, incluso, la conservación de su empresa. En el examen de este caso por el Tribunal, se realiza, entonces, en forma consciente o inconsciente, un incipiente análisis de los principios, derechos y valores en pugna, aplicando el principio de proporcionalidad, al optar por la medida que, cumpliendo con la finalidad de salvaguardar el crédito fiscal, —o, en su caso, determinar las obligaciones en el procedimiento inspectivo—, afectare, de menor forma, los intereses de la otra parte involucrada³⁴.

En este punto, en España, la Ley 1/1998 sobre Derechos y garantías de los contribuyentes,³⁵ señala, en su artículo 3 que: “*Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes: (...) j) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa*”. Asimismo, luego, en el artículo 20 explicita que: “*La Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de las obligaciones tributarias*”³⁶.

En aplicación de ello, por consiguiente, el obrar administrativo, tanto en la etapa inspectora como en forma posterior, debe ceñirse a la ley y a la constitución; cumpliendo con las garantías en ellas reconocidas; así como aplicando el principio de proporcionalidad

³⁴ En esta Sentencia se establece que: “...la redactora considera pertinente recordar que el Código Tributario previó una intervención judicial preventiva con el fin de asegurar el cobro regular de los tributos o cuotas de convenios (Art. 90) y la reguló teniendo cuidado de afectar en la menor medida posible el funcionamiento empresarial y evitar un costo adicional de honorarios. Tal principio de conservación de la empresa debe tenerse presente cada vez que por razones tributarias se adopten medidas cautelares contra una empresa. De manera que el embargo de ingresos de caja, más el costo adicional de un interventor, se perfilan como innecesariamente perjudiciales para el contribuyente”. En comentario de esta sentencia, consultar: COSTA FRANCO, Leonardo. *El principio de conservación de la empresa en el Derecho Tributario: Nuevas perspectivas jurisprudenciales*, en: Revista CADE, Doctrina y Jurisprudencia. Tomo XIV.

³⁵ Ley 1/1998 del 26 de Febrero de 1998.

³⁶ En Uruguay, si bien no se encuentra una disposición general, la doctrina ha sostenido que el derecho a ser objeto de la mínima intromisión posible se extrae del artículo 8 del Decreto 150/991 el cual establece que el procedimiento administrativo debe asegurar la celeridad, simplicidad y economía, evitando la realización de trámites o formalismos innecesarios o arbitrarios. (VARELA, Alberto y GUTIÉRREZ, Gianni. *La carta de derechos del contribuyente*. Montevideo, AMF, 2008, p. 104).

antes enunciado. En este punto, la garantía del debido procedimiento deviene fundamental, dentro de la cual se destaca el plazo razonable.

(ii) Las garantías del procedimiento tributario y el plazo de duración

Si bien no hace al objeto de este análisis detenerme en el estudio de cada uno de los componentes de la noción de debido procedimiento administrativo —enteramente aplicable a lo tributario—, entiendo oportuno enfocarme en uno de sus elementos, cual apareja perjuicios adicionales al contribuyente, y que es la extensión y duración del mismo.

La legitimidad y eficiencia en el actuar de la Administración tributaria implica que ésta debe disponer sus recursos para que, de la forma más eficiente y en el menor tiempo posible, pueda alcanzar sus fines, los cuales deben acompañarse con el cumplimiento de las garantías constitucionales. Por consiguiente, además de la interpretación conforme y en aplicación de la misma, corresponde realizar la actuación inspectora y de determinación de la obligación tributaria en cumplimiento con las garantías del debido procedimiento, así como en el menor tiempo posible, lo cual se acompaña con los postulados antes enunciados.

El procedimiento escrito, la vista previa, la fundamentación, las particularidades de la prueba, el uso de las potestades, el plazo, entre otros, son algunos de los elementos que, como integrantes de la noción de debido procedimiento, la normativa reconoce y la Administración debe cumplir, en aras de dictar un acto administrativo que, además de determinar tributos o infracciones, sea legítimo.³⁷ Asimismo, dicho acto, —como toda la actividad administrativa— se ve inmiscuido por las garantías y derechos constitucionales, algunos de los cuales ya he explicitado.

¿Qué implica un debido procedimiento en el ámbito fiscal? La doctrina³⁸ incluye dentro de este concepto no solamente al derecho a recurrir e impugnar la decisión de la Administración, sino el derecho a ser oído, que implica el derecho a que se expongan las razones del dictado de la resolución, presuponiendo, a su vez, la publicidad de las actuaciones y el leal conocimiento de las mismas por parte del administrado; así como el derecho a examinar el expediente todas las veces que lo estime conveniente. También supone la oportunidad de alegar sus medios de defensa antes de emitirse el acto, que se tomen en cuenta y aprecien

³⁷ El *debido proceso* es un concepto elaborado en Estados Unidos en el marco del derecho penal, pero que se erigió como un principio general del derecho, con recepción en diversas normas de Derecho Internacional (Por ejemplo, Artículos 10 y 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y Artículos 8 y 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos) además de nuestra Constitución, por los artículos 12, 66 y 72.

³⁸ v. FRUGONE SCHIAVONE, Héctor. *Principios del Procedimiento Administrativo*. En: Reforma del Estado: El Nuevo Procedimiento Administrativo. Programa Nacional de Desurbanización, p. 27.

en su justo valor los argumentos aducidos y los hechos probados, así como el derecho a hacerse patrocinar por abogado. Por último, el derecho a ofrecer, producir y controlar pruebas, y el derecho a una decisión fundada también forman parte fundamental de este concepto.³⁹

Dentro del mismo, es de particular importancia, a su vez, la duración razonable que debe poseer, tanto en lo que respecta al procedimiento administrativo que se lleva a cabo en la materia tributaria, como también a las demás medidas que se toman en su marco.

La normativa establece que debe existir una necesaria adecuación temporal del inicio de las actuaciones inspectoras con la elaboración y conclusión del expediente. Así, el artículo 5 del Decreto 500/991 establece: *“Los interesados en el procedimiento administrativo gozarán de todos los derechos y garantías inherentes al debido proceso, de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República, las leyes y las normas de Derecho Internacional aprobadas por la República. Estos derechos implican un procedimiento de duración razonable que resuelva sus pretensiones”*.

Este derecho también es amparado por el Código Tributario, de acuerdo a lo establecido en el artículo 43 del mismo⁴⁰, así como el *plazo razonable* es una noción establecida en el artículo 8 del Pacto San José de Costa Rica, desarrollada en sus comienzos por la jurisprudencia, y que deviene de utilización en los ámbitos, tanto administrativo, como tributario⁴¹.

En este sentido, en doctrina administrativa, CAJARVILLE señala que: *“El derecho a defenderse no se limita a la posibilidad de ser oído antes de dictarse resolución, comprende también el derecho... a que se resuelvan las pretensiones en un procedimiento de duración razonable...”*⁴²

Por su parte, la doctrina tributaria ha sostenido: *“Cualquier procedimiento administrativo, independientemente de cuál sea su naturaleza, debe durar el mínimo indispensable. Idealmente la extensión del procedimiento no debe exceder el tiempo necesario para diligenciar las pruebas y un tiempo razonable para que el órgano administrativo tome una decisión. Sabido*

³⁹ Al respecto, consultar: GARAT, María Paula y CUBA MENESES, Erick. *El respeto al principio de legalidad en el dictado del acto administrativo*, en: Revista Jurídica del Perú. La Gaceta Jurídica, Número 151, Septiembre 2013, p. 66 y ss.

⁴⁰ Este artículo establece: *“Salvo disposición en contrario, se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos o, en su defecto, para el proceso contencioso administrativo”*.

⁴¹ Con respecto a la aplicación del artículo 8 al procedimiento administrativo la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido, por ejemplo, en los casos Comunidad indígena Yakye Axa vs. Paraguay y Claude Reyes y otros vs. Chile, que: *“el debido proceso legal debe respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas”*. Corte IDH. Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de febrero de 2001. Serie C No. 72, párr. 127.; Cfr. Corte IDH. Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados. Opinión Consultiva OC-18/03 de 17 de septiembre de 2003. Serie A No. 18, párr. 129; Corte IDH. Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 17 de junio de 2005, Serie C No. 125, párr. 62.

⁴² CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo. *Procedimiento Administrativo*. Ed.Idea, p. 21.

es que todo procedimiento administrativo no debe estar integrado por tiempos muertos que solo alargan el proceso y perjudican innecesariamente. Este principio no es específico del procedimiento administrativo sino que es también aplicable incluso al proceso judicial. Sin embargo, adquiere particular importancia en materia administrativa, ya que la Administración tiene gran parte de la responsabilidad en el impulso del proceso. Siendo la Administración juez y parte, la prolongación innecesaria del proceso administrativo es muy grave. En nuestro país la regla de que las inspecciones deben durar un tiempo razonable y no estirarse indefinidamente tiene su base, su fundamento en el principio constitucional de certeza jurídica⁴³.

Por consiguiente, en Derecho Tributario el procedimiento de inspección y de determinación debe asumir un plazo razonable. ¿Qué es razonable? La razonabilidad no es sinónimo de discrecionalidad. Por el contrario, y como concepto jurídico indeterminado,⁴⁴ su definición debe surgir de una operación intelectual y no volitiva, de analizar cada caso en concreto y de definir el plazo que a la Administración le implica el estudio de la documentación, el diligenciamiento de las probanzas y la posterior resolución.

En este sentido, en el desarrollo de este concepto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha considerado tres factores para analizarlo: (i) la complejidad del asunto; (ii) la conducta procesal del interesado; y (iii) la conducta de las autoridades judiciales⁴⁵. Asimismo, en el año 2008 y a partir del caso *Valle Jaramillo y otros c/ Colombia*⁴⁶, se agrega un cuarto elemento, antes sostenido por el juez Sergio García Ramírez⁴⁷, cual es la afectación

⁴³ GUTIÉRREZ, Gianni y VARELA, Alberto. *La carta de derechos del contribuyente*. Editorial AMF, 2008, pp. 113 y 114.

⁴⁴ V. BARBÉ PÉREZ, Héctor. *Adecuación de la Administración Conformadora del Orden Económico y Social a las Exigencias del Estado de Derecho*, en: Revista de D.J.A., t. 65, pp. 1 a 13.

⁴⁵ Dichos postulados se encuentran establecidos en diversas sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. A modo de ejemplos, se citan las siguientes: Corte I.D.H., *Caso Genie Lacayo Vs. Nicaragua*. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 29 de enero de 1997. Serie C No. 30, párr. 77; Corte I.D.H., *Caso de la Comunidad Moiwana Vs. Surinam. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 15 de junio de 2005. Serie C No. 124, párr. 160 a 162; Corte I.D.H., *Caso 19 Comerciantes Vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 5 de julio de 2004. Serie C No. 109, párr. 190; Corte I.D.H., *Caso de las Hermanas Serrano Cruz Vs. El Salvador. Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 1 de marzo de 2005. Serie C No. 120, párr. 67.

⁴⁶ Corte I.D.H., *Caso Valle Jaramillo y otros Vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 27 de noviembre de 2008. Serie C No. 192. En el párr. 155 de la Sentencia se establece: “La Corte ha establecido que es preciso tomar en cuenta tres elementos para determinar la razonabilidad del plazo: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado y; c) la conducta de las autoridades judiciales. El tribunal considera pertinente precisar, además, que en dicho análisis de razonabilidad se debe tomar en cuenta la afectación generada por la duración del procedimiento en la situación jurídica de la persona involucrada en el mismo, considerando, entre otros elementos, la materia objeto de la controversia. Si el paso del tiempo incide de manera relevante en la situación jurídica del individuo, resultará necesario que el procedimiento corra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve”.

⁴⁷ A partir de su voto razonado en el caso *López Álvarez vs. Honduras (Caso López Álvarez Vs. Honduras. Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 1 de febrero de 2006. Serie C No. 141), el Juez Sergio García Ramírez sostuvo la conveniencia de incorporar un cuarto elemento a las consideraciones sobre el plazo razonable. Dicha postura se mantuvo, luego, por el mismo Juez, por ejemplo, en los votos de las Sentencias en los Casos *Sawhoyamaya vs. Paraguay (Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs Paraguay. Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 29 de marzo de 2006. Serie C No. 146) y *Masacres de Ituango vs. Colombia (de las Masacres de Ituango Vs. Colombia. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 1 de julio de 2006. Serie C No. 148).

generada por la duración del procedimiento en la situación jurídica de la persona, aspecto en el que he añadido mayor énfasis. Pues, en materia tributaria, la extensión del plazo de las actuaciones, muchas veces, conlleva perjuicios adicionales para el contribuyente, no solamente en atención a la espera de la resolución de la administración, la que se prolonga, en algunos casos, innecesariamente, sino también en otros ámbitos como la prórroga de las medidas cautelares trabadas en su contra.⁴⁸

Tal sostiene VARELA: *“El problema se plantea con las inspecciones que no avanzan, que quedan estancadas, que no se mueven. Esto es muy común porque el Fisco históricamente inicia más inspecciones de las que tiene capacidad de concluir”*⁴⁹.

Por dichos motivos, sería conveniente el establecimiento de un plazo límite, como ocurre en diversas legislaciones.⁵⁰ No obstante, en nuestro país, si bien no existe un límite objetivo es menester analizar en cada caso si la duración o extensión del plazo es idóneo para alcanzar la determinación, si no obra como extensión innecesaria y si, de actuar la Administración con mayor efectividad y diligencia, el mismo podría ser acotado, cumpliendo con la razonabilidad que debe poseer dicho plazo.

A modo de ejemplo, en sentencia del 17 de Julio de 2013, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de Cuarto turno revocó la prórroga de medidas cautelares ante la advertencia que, en el transcurso de un año, no había habido mayor movimiento del expediente hacia la determinación tributaria, todo lo que conllevaba a la demora de la Administración en perjuicio del administrado. Así entonces, se mantuvo que: *“Entre el pedido inicial de medidas cautelares*

⁴⁸ En este punto, será el Poder Judicial el que también analizará la razonabilidad del plazo, ante la solicitud de prórroga de medidas cautelares (artículo 87 del Código Tributario). A este respecto, es menester recordar la Sentencia Número 254/2008 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 2do. Turno, donde se expone: *“...la prórroga del plazo por el cual fueron concedidas las medidas cautelares no constituye una prerrogativa discrecional de la administración, ni del Tribunal, sino que tal extremo se encuentra específicamente acotado “para el caso de que resulte insuficiente el plazo por el cual fueron concedidas las medidas cautelares por causas no imputables a la Administración” (Art. 87 del C. Tributario), extremos estos que en la especie no acontecen. En efecto no surge de autos el menor atisbo probatorio de que la Administración, en el periodo de cuatro años desde que se concedió la medida original, hubiere obrado con la diligencia requerida para la determinación de los tributos cuyo cobro pretende salvaguardar mediante la promoción de los presentes procedimientos, y menos aun surge acreditada la existencia de impedimentos”* (Sentencia Publicada en el Anuario de Derecho Financiero, t. II. Montevideo, FCU, 2010, p. 407).

⁴⁹ VARELA, Alberto. *Los Contribuyentes Frente a las Inspecciones del Fisco. Facultades del Fisco y derechos del Contribuyente*, en: Revista Tributaria No. 191. Montevideo, IJET, Marzo-Abril 2006, p. 229.

⁵⁰ Por ejemplo, ello ocurre en Francia o España. En este último el plazo es de 12 meses, prorrogable por 12 meses adicionales en determinados supuestos (artículo 29 de la Ley 1/1988 del 26 de Febrero de 1988). Asimismo, la doctrina de dicho país ha sostenido que: *“Habitualmente, las normas que regulan la inspección no hacen alusión al tiempo para el ejercicio de tal actividad. (...) No obstante, por lo que se refiere a la potestad de efectuar las inspecciones en cualquier momento, se ha señalado que hay que tener cuanta los principios de proporcionalidad y de favor libertatis, por lo que la actuación inspectora ha de ser en lo imprescindible, como se desprende también del art. 85.1 LRJPAC. De acuerdo con éste, “los actos de instrucción que requieran la intervención de los interesados habrán de practicarse en la forma que resulte más cómoda para ellos y sea compatible, en la medida de lo posible, con sus obligaciones laborales o profesionales”* (GARCÍA URETA, Agustín. *La potestad inspectora de las administraciones públicas*. Madrid, Marcial Pons, 2006, p. 144). El mismo plazo es establecido en países de Latinoamérica, por ejemplo, en Perú, mediante el artículo 62-A del Código Tributario.

ocurrido en mes de setiembre de 2011 y su prórroga en el mes de agosto de 2012 el expediente administrativo no tuvo desarrollos efectivos hacia la determinación del adeudo⁵¹, por lo que se entendió improcedente la solicitud de prórroga de los embargos trabados en dicho caso.

Por lo tanto, en atención al análisis expuesto, las prerrogativas y potestades que el legislador le ha conferido a la Administración tributaria a los efectos del cumplimiento de sus cometidos merecen ser interpretadas desde la constitución y desde los instrumentos internacionales aplicables, considerando los principios y derechos involucrados, y aplicando los principios de razonabilidad y proporcionalidad, tanto en lo que respecta a las potestades en la actuación inspectora, como en lo que atañe a las demás herramientas con las que cuenta el fisco, y a la duración razonable de su accionar.

Por supuesto, el interés de la Administración fiscal también merece especial tutela y atención, en aras a la importancia que conlleva la actividad de recaudación estatal. En este punto, y en concordancia con este análisis, resulta pertinente cuestionar si la legislación que otorga potestades a la Administración tributaria, así como el uso de las mismas en límite a la salvaguarda de determinados derechos resulta *a priori* y *per se* justificado en aras al interés fiscal que persigue, el cual, en algunos casos, es asimilado al interés general exigido para dichas limitaciones.

(iii) El interés del fisco y la relación con el interés general.

La ponderación.

En materia tributaria, y particularmente en la jurisprudencia nacional, el interés general es de reiterada invocación a los efectos de que la legislación o el actuar de la Administración se vean legitimados para limitar los derechos protegidos por la norma Constitucional. Así entonces, la Suprema Corte de Justicia, en sentencia 234 de 1995⁵² estableció que: “*La Constitución confiere una discrecionalidad limitada al legislador imponiéndole que atienda a razones de interés general, por lo que, al apreciarse en el caso la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las dos disposiciones atacadas, la Corte deberá limitarse a constatar si en concreto se han observado por el legislador las razones de interés general requeridas en la Constitución*”, agregando luego que “*...es de interés general que los obligados por la Ley satisfagan los tributos que gravan su actividad, y lo hagan regularmente, para que el Estado pueda atender satisfactoriamente sus obligaciones*”.

⁵¹ Sentencia del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de Cuarto Turno, de fecha 17 de julio de 2013.

⁵² Sentencia dictada el 22 de Mayo de 1995 en relación a la solicitud de inconstitucionalidad del artículo 69 de la Ley 16.134 en la redacción dada por el artículo 647 de la Ley 16.170 relativa al procedimiento de clausura tributaria.

De similar modo, señala la doctrina que *“El interés general sin lugar a dudas, se encuentra comprometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”*⁵³. Por otra parte, más recientemente, también se ha sostenido que: *“...el crédito fiscal es merecedor de un tratamiento preferencial; no se puede desconocer la importancia del tributo como instrumento, por ejemplo para mantener el flujo de dinero circulante según los intereses y políticas económicas, así como para financiar los gastos generales del Estado, o incluso para perseguir fines extrafiscales en el campo productivo o social”*⁵⁴, definiendo luego al interés general como: *“...el interés coincidente de un grupo mayoritario de individuos que por esa razón mayoritaria se traslada a todo el grupo, prevaleciendo sobre los intereses individuales, y que emerge con un contenido concreto y determinable”*⁵⁵.

A su vez, la Sala de Profesionales de la Dirección General Impositiva, en la misma línea, ha establecido que: *“Por tanto, la Administración en aras de un interés superior, con su actuar, eventualmente podría afectar el derecho de los particulares, pero esa afectación es legítima en la medida que con ella se aspira a la protección de la sociedad en su conjunto”*⁵⁶.

Ante ello, corresponde cuestionar: ¿Se presenta siempre el interés general en la materia tributaria? ¿Existe en este ámbito un interés superior —asimilable a lo que la constitución denomina interés general— que puede ser constantemente invocado para limitar la protección de determinados derechos? ¿Cómo interpretar las disposiciones normativas tributarias desde la Constitución en este aspecto?

El *interés general* es mencionado por la constitución, aunque sin ser expresamente definido, y las razones de interés general obran como garantía material ante la limitación en la protección de determinados derechos fundamentales. Así entonces, el artículo 7 de la Carta establece que: *“Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general”*.

En materia tributaria es por demás usual invocar, —tanto en la legislación como en el actuar administrativo—, el interés general, como sinónimo de interés superior, obrando como legitimador del límite a la tutela de ciertos derechos, en aras de la trascendencia que

⁵³ CEDRÉS, Claudia. Exposición sobre las facultades de la administración tributaria en la mesa redonda realizada el 9 de noviembre de 2005 organizada por el IUET, publicada en: Revista Tributaria No. 191. Montevideo, IUET, Marzo-Abril 2006, p. 166.

⁵⁴ CHALAR, PABLO D. *Constitucionalidad de la suspensión del certificado único emitido por la DGI ante la adopción de medidas cautelares*. Revista CADE, Impuestos y Fiscalidad. Tomo I, Agosto 2012, p. 46.

⁵⁵ CHALAR, PABLO D. *Constitucionalidad*, p. 46.

⁵⁶ Sala de Profesionales de DGI, opinión en referencia a las Facultades de la Administración Tributaria, citada por: VARELA, Alberto. *Los Contribuyentes Frente a las Inspecciones del Fisco. Facultades del Fisco y derechos del Contribuyente*, en: Revista Tributaria No. 191. Montevideo, IUET, Marzo-Abril 2006, p. 213.

la recaudación y la contribución a las cargas públicas contienen para la sociedad, así como a la importancia que la labor de la Administración Fiscal implica en este ámbito. Tal sostiene FERREIRO LAPATZA: *“La función permanece así limitada y aislada como un poder superior que se niega a relacionarse; a relacionar al Estado en un plano de igualdad con los administrados. La idea de un poder superior que se relaciona con los administrados en cierta forma especial y separada de las relaciones jurídicas normales entre sujetos sometidos con todo rigor y precisión a la Constitución y al resto del Ordenamiento jurídico”*⁵⁷.

No obstante, conforme a lo analizado, la fuerza normativa de la constitución a la que he hecho referencia impide que dichas razones de interés general se utilicen como meros formalismos jurídicos, ni que se entienda a las mismas simplemente como al interés de las mayorías, debiendo ser analizadas en y conforme a la constitución, pues son razones que estarán contenidas en la misma.

A su vez, cabe precisar, tal lo puntualiza RISSO FERRAND que: *“Ni el interés general ni los intereses colectivos ni los sociales priman sobre los derechos humanos. Los derechos humanos son tales en tanto son invocables ante todos y encuentran protección frente a otros intereses (...) bajo ningún aspecto se puede concluir que exista un principio de primación del interés general sobre los derechos humanos. Admitir esto último nos aproxima a fórmulas transpersonalistas en que el individuo no es un fin (el último fin) en sí mismo, sino que habría otros intereses superiores a los que las personas se subordinan”*⁵⁸.

En igual sentido, la Corte Interamericana ha sostenido que dicho concepto no puede ser utilizado para suprimir un derecho existente, ni como mera excusa para su limitación⁵⁹. Por lo tanto, y como última consideración a realizar en este estudio, no es posible fundamentar la existencia de razones de interés superior o general, a priori, en todo el obrar de la Administración fiscal, haciéndolo primar por sobre los intereses o derechos individuales y descartando de este modo la ponderación de los mismos. En este sentido, *“García de Enterría (...) afirma que expresiones como la de interés general habrán de ser concretadas en el momento de la aplicación de la norma. Por una razón fundamental: porque existe para su proyección concreta, no para su contemplación intelectual. Es más, si su contenido no se determina, estaremos en presencia de un uso autoritario del concepto. En efecto, cuando se utiliza por los gobernantes y administradores como cheque en blanco, como concepto abstracto sin descender a la realidad*

⁵⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El Estatuto del Contribuyente*, en: Revista Tributaria No. 131. Montevideo, IUET, 1996, p. 120.

⁵⁸ RISSO FERRAND, Martín. *Algunas garantías básicas de los derechos humanos*. Ob. Cit., p. 94.

⁵⁹ Al respecto, es posible consultar la Opinión Consultiva solicitada por Uruguay, No. 6/86, del 9 de Mayo de 1986, especialmente en su párr. 31.

*concreta, nos hallamos con toda probabilidad en el mundo de la arbitrariedad, de la oscuridad, de la penumbra, de la impunidad*⁶⁰.

En definitiva, entonces, el interés invocado por la Administración como legitimador del obrar público no debe contraponerse a su finalidad, así como corresponde encontrar el contenido de las “razones de interés general” de acuerdo a los postulados antes desarrollados. Sostiene RODRIGUEZ ARANA que: *“El interés general se refiere a aspectos conectados con las necesidades públicas, colectivas, de los ciudadanos (...) No parece que sea sin más la suma de todos los intereses individuales. Atiende, debe atender, a todos y cada uno de los ciudadanos en cuanto miembros de la comunidad. No es el interés de una parte de la sociedad por importante o relevante que sea, ni siquiera es el interés de la mayoría política (...) el interés se refiere al conjunto, a todos y cada uno de los ciudadanos*⁶¹.

Por consiguiente, en cada caso, corresponderá el análisis de la existencia de las razones de interés general y la aplicación del principio de proporcionalidad, estudiando la idoneidad, necesidad y ponderación de la medida que se pretenda utilizar. En definitiva, conforme puntualiza el citado autor, *“el interés general más relevante reside en la promoción y efectividad de los derechos fundamentales de la persona a través del quehacer y el accionar público*⁶². A su vez, cabe profundizar, como valla adicional, —en la terminología empleada por Alexy⁶³—, en que aún invocando razones legitimadoras para la limitación de la tutela de un derecho, el contenido esencial del mismo no debería ser afectado, siendo éste el límite para su desnaturalización. Pues, el contenido esencial se manifiesta como el último ámbito intangible que caracteriza al derecho, el cual obra como mínimo a salvaguardar. En definitiva, tal mencionó el Tribunal Constitucional Español: *“no se trata de establecer jerarquías de derechos ni precedencias a priori, sino de conjugar, desde la situación jurídica creada, ambos derechos o libertades, ponderando, pesando cada uno de ellos, en su eficacia recíproca*⁶⁴.

CONCLUSIONES

A lo largo del presente me he propuesto conjugar la normativa tributaria aplicable a la actividad inspectora, fiscalizadora y recaudatoria con los desarrollos por los que el concepto de Constitución, su rol, así como el Derecho Internacional de los Derechos Humanos han

⁶⁰ RODRÍGUEZ ARANA, Jaime. *Interés General, Derecho Administrativo y Estado de Bienestar*. Madrid, Iustel, 2012, p. 192.

⁶¹ RODRÍGUEZ ARANA, Jaime. *Interés General*, p. 144.

⁶² Idem, p. 148.

⁶³ ALEXY, ROBERT. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 286.

⁶⁴ Supremo Tribunal Constitucional de España, Sentencia 32/1994.

transitado. Las potestades administrativas, la relación jurídico-tributaria, los derechos y los impuestos se vinculan de forma tal, en una referencia que no involucra únicamente al fenómeno recaudatorio como necesario para el cumplimiento de los cometidos estatales; sino también en cuanto atañe al desenvolvimiento de dicha actividad recaudatoria y fiscalizadora.

En este orden, y siendo reguladas por el Derecho Tributario, las potestades que el fisco posee contienen, sin lugar a dudas, una estrecha conexión con el Derecho Constitucional, debiendo estudiar, en este último, cuál es la influencia que los principios, valores y derechos aparejan en el ordenamiento jurídico inferior y, dentro del mismo, en las normas tributarias. Pues, es mediante esta influencia que se constituye el marco jurídico desde el cual todo aplicador y ejecutor debiera partir, y al cual todo aplicador y ejecutor debiera arribar; el derecho como un sistema de cohesión supone el arribo a soluciones lógicas y que se correspondan con su finalidad, esto es, los valores y principios que pretende alcanzar.

En este marco, procuré analizar las normas tributarias que confieren potestades y deberes al fisco desde una óptica e interpretación particular, incluyendo tanto a las contenidas en el artículo 68 del Código Tributario, como a otras medidas a las que es posible recurrir en el procedimiento inspectivo o de determinación tributaria.

¿Cómo influyen las normas constitucionales en el Derecho Tributario? ¿Son éstas invocadas y respetadas por la Administración tributaria en aras a su eficiencia y legitimidad? ¿Cómo debería ser la actuación del fisco en esta perspectiva?

Conforme al análisis antes expuesto, la noción de constitución y su fuerza vinculante, así como el desarrollo que los derechos humanos han tenido en la materia, poseen una influencia fundamental en las normas inferiores, y, entre ellas, en el Derecho Tributario. Por consiguiente, en toda actuación fiscal, las normas, principios, valores y los derechos fundamentales —reconocidos en forma explícita o implícita por la Carta o por los instrumentos internacionales sobre derechos humanos—, deberían ser el punto de partida y de llegada en la aplicación e interpretación de la regulación vigente. De este modo, el intérprete estaría considerando todo el ordenamiento jurídico, analizándolo con cohesión, y no únicamente un segmento del mismo.

Empero ello, según conforme he puntualizado, no supone el desconocimiento del contenido legislativo, ni la posibilidad de atribuirle un significado contrario a su texto cuando el mismo es claro, sino interpretar las normas de acuerdo con dichos postulados, invocando los derechos y principios constitucionales, y, en definitiva, dando cabida al principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico. Pues, ello determinará el legítimo cumplimiento

de los fines estatales, en los que la proporcionalidad de todo actual deviene fundamental, en su conjunción con la salvaguarda y protección de los derechos fundamentales involucrados.

Por último, es de concluir, según ya he precisado, que el análisis antes expuesto merecería ser invocado no solo en el reclamo que los contribuyentes o interesados pudieran realizar, esto es, no únicamente como medio de defensa ni como triunfo a alcanzar. Por el contrario, correspondería que estas premisas tuvieran vigencia en el propio obrar administrativo, el cual debiera estar *impregnado* de dichos principios y consideraciones. Así entonces, los derechos mencionados no serían siempre “triumfos”, ni las garantías efectivas serían siempre secundarias, en la terminología empleada por FERRAJOLI⁶⁵. Sino que, por el contrario, la propia labor de la Administración fiscal debería orientarse a alcanzar la eficiencia y legitimidad en su accionar, realizando la interpretación y aplicando los principios antes propugnados.

En este supuesto, a las garantías secundarias —cuales son las jurisdiccionales—, se les adicionarían la efectividad de las primarias o sustanciales⁶⁶; las que en este análisis se encuentran dirigidas al administrador y legislador; pues hace a la esencia de su función, el obrar en salvaguarda a todos los intereses involucrados, realizando la debida ponderación, y conforme al fin último estatal; todo ello en concordancia con el desarrollo antes realizado.

⁶⁵ Se emplea la diferenciación entre garantías primarias o sustanciales, y garantías secundarias o jurisdiccionales realizada por Luigi Ferrajoli. Al respecto, consultar: FERRAJOLI, Luigi. *Democracia y Garantismo*. Madrid, Trotta, Segunda Ed., 2010, pp. 63 y ss. y FERRAJOLI, Luigi. *Poderes Salvajes. La crisis de la democracia constitucional*. Madrid, Trotta, 2011, pp. 39 a 41.

⁶⁶ Utilizando la terminología de Ferrajoli, la garantía primaria consiste en “...la prohibición de derogar y en la obligación de actuar los principios, derechos e institutos establecidos por la constitución...” (FERRAJOLI, Luigi. *Poderes Salvajes*. Ob. Cit., p. 40). Asimismo, puntualiza el mismo autor que: “Es evidente que mientras la observancia de las garantías (y de las normas) primarias equivale a la satisfacción de manera primaria y sustancial de los derechos garantizados por ellas, la de las garantías (y de las normas) secundarias opera, sólo eventualmente, como remedio previsto para la reparación de la inobservancia de las primeras representada por los actos ilícitos o los actos inválidos” (FERRAJOLI, Luigi. *Democracia y Garantismo*. Ob. Cit., p. 64).

BIBLIOGRAFÍA GENERAL CONSULTADA

- ABADI PILOSOFF, Félix y BERGSTEIN, Jonás. *Facultades de la administración para la determinación de tributos*. En: Revista Tributaria No. 140. Montevideo, IUET, 1997.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- BIDART CAMPOS, Germán. *El derecho de la Constitución y su Fuerza Normativa*. Buenos Aires, Ediar, 2004.
- BILLARDI, Cristián. *Solve et Repete*. Buenos Aires, Ad Hoc, 2006.
- CARBONELL, Miguel (Ed.). *Teoría del Neoconstitucionalismo*. España, Trotta, 2007.
- COSTA FRANCO, Leonardo. *El principio de conservación de la empresa en el Derecho Tributario: Nuevas perspectivas jurisprudenciales*, en: Revista CADE, Doctrina y Jurisprudencia. Tomo XIV.
- COSTA FRANCO, Leonardo. *La Prueba en el Procedimiento de Determinación Tributaria*. Ponencia Presentada en las III Jornadas Tributarias, Diciembre de 2010, publicado en Revista Consultor Tributario, La Ley Uruguay, abril de 2011.
- DURÁN MARTÍNEZ, Augusto. *En torno al Neoconstitucionalismo*. En: Revista Estudios Jurídicos. Montevideo, UCUDAL, N° 7, 2009, pp. 67 a 101.
- FERRAJOLI, Luigi. *Democracia y Garantismo*. Madrid, Trotta, Segunda Ed., 2010.
- FERRAJOLI, Luigi. *Poderes Salvajes. La crisis de la democracia constitucional*. Madrid, Trotta, 2011.
- FERRARI REY, Mario. *Oportunidades de Defensa Previa al Acto de Determinación Tributaria*, en: Revista Tributaria Número 168. Montevideo, IUET, Mayo-Junio 2002, pp. 339 a 361.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El Estatuto del Contribuyente*, en: Revista Tributaria Número 131. Montevideo, IUET, Marzo-Abril 1996, pp. 109 a 122.
- GAMARRA, Jorge. *Neoconstitucionalismo. Código y Ley Especial*. Montevideo, FCU, 2012.
- GARCÍA URETA, Agustín. *La potestad inspectora de las administraciones públicas*. Madrid, Marcial Pons, 2006.
- GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni y VARELA RELLÁN, Alberto. *La Carta de Derechos del Contribuyente*. Montevideo, AMF, 2008.
- HABERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. Buenos Aires, Astrea, 2007.
- Revista Tributaria No. 191 del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Tomo XXXIII. Montevideo, IUET, Marzo- Abril 2006.

- RISSO FERRAND, Martín. *¿Qué es la Constitución?* Montevideo, UCUDAL, 2011.
- RISSO FERRAND, Martín. *Algunas garantías básicas de los derechos humanos.* Montevideo, FCU, 2008.
- RISSO FERRAND, Martín. *Derecho Constitucional.* Montevideo, FCU, 2005.
- RODRÍGUEZ ARANA, Jaime. *Interés General, Derecho Administrativo y Estado de Bienestar.* Madrid, Iustel, 2012.
- SOLER, Osvaldo H. *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco.* Buenos Aires, La Ley, 2001.
- SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario.* Argentina, Depalma, 1991.
- VARELA, Alberto y GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni. *El contribuyente frente a la inspección fiscal.* Montevideo, AMF, 2007.