

**¿ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE O REVISION DEL CODIGO
TIBUTARIO Y NORMAS GENERALES PARA SU ADECUACION A LA
NORMATIVA CONSTITUCIONAL?**

Addy Mazz

**Profesora Catedrática de Derecho
Financiero.**

**Facultad de Derecho de la
Universidad de la República.**

Diciembre, 2008

SUMARIO.

1. Concepto de Estatuto.
2. El Estatuto del Contribuyente y estas Jornadas.
3. El Estatuto del Contribuyente en España
4. El Estatuto del Contribuyente en Italia
5. El Estatuto del Contribuyente en otros países.
6. Si corresponde el nombre de “Estatuto del Contribuyente”
- 7.Opción:“Carta”o“Estatuto” del contribuyente o revisión del ordenamiento jurídico para adaptarlo al esquema constitucional vigente en materia de principios constitucionales y derechos humanos.
8. El Estado de Derecho y el Contribuyente.
 - 8.1 Concepto de Estado de Derecho
 - 8.2 Estado de Derecho, derechos humanos y tributación
 - 8.3 Pronunciamientos en Latinoamérica.
 - 8.4 Los derechos humanos y la tributación en la jurisprudencia de la Corte Europea.
 - 8.5 Los Derechos Humanos en la Constitución uruguaya.
 - 8.6 Pacto de San José de Costa Rica.
9. Derecho Tributario Material.
 - 9.1 Principio de legalidad
 - 9.1.1. Ámbito de aplicación.
 - 9.1.2. Principio de legalidad y separación de poderes.
 - 9.1.3.El inciso final del art. 2 del Código Tributario y la necesidad de su derogación.
 - 9.2 Principio de Igualdad.
 - 9.3 Principio de certeza o seguridad jurídica.
 - 9.4 Principio de tutela jurisdiccional.
 - 9.5 Conclusiones sobre el derecho tributario material.
10. Derecho Tributario Formal.

- 10.1 Diversas formas de estructurar esta rama del derecho
- 10.2 Principios que rigen el Derecho Tributario Formal, y los procedimientos administrativos
 - 10.2.1. Principio del debido proceso
 - 10.2.2. Economía, celeridad y eficacia.
 - 10.2.3. Actuación de buena fe.
- 10.3 Las facultades de la Administración. Art.68 del Código Tributario.
- 10.4 Algunos de los problemas que plantea en la actualidad, el derecho tributario formal en el país.
 - 10.4.1 Inexistencia de plazos para los procedimientos.
 - 10.4.2. Sobre las facultades de la Administración.
- 11. Derecho Sancionador Tributario.
 - 11.1. Naturaleza del derecho sancionador y consecuencias de la posición que se asuma al respecto.
 - 11.2 La separación del procedimiento administrativo de determinación y el procedimiento sancionador.
 - 11.3 El elemento subjetivo en las infracciones tributarias.
 - 11.4 La personalidad de la pena.
 - 11.5 La transmisión a los sucesores.
 - 11.6 Proporcionalidad de la sanción.
 - 11.7 Retroactividad de la ley sancionadora más favorable.
 - 11.8 El principio del debido proceso.
 - 11.9. Si es necesaria la vista previa a la formulación de la denuncia penal.
 - 11.10 El principio de non bis in idem
 - 11.11 Criminalización de la infracción.
 - 11.12 Conclusiones con respecto al Derecho Sancionador Tributario.
- 12. El Derecho Procesal Tributario.
 - 12.1 Régimen del Código Tributario nacional.
 - 12.3 Facultades de los jueces en el juicio ejecutivo.
 - 12.4 El principio de tutela jurisdiccional y el control de las leyes.
 - 12.5 El principio de tutela jurisdiccional y el derecho a la defensa.
 - 12-6 Conclusiones con respecto al Derecho Procesal Tributario.
- 13. Conclusiones.

¿ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE O REVISION DEL CODIGO TIBUTARIO Y NORMAS GENERALES PARA SU ADECUACION A LA NORMATIVA CONSTITUCIONAL?

Addy Mazz

Profesora Catedrática de Derecho Financiero. Facultad de Derecho de la Universidad de la República.

1.-CONCEPTO DE ESTATUTO.

La palabra estatuto tiene muy diversos significados. El vocabulario jurídico de Capitant la define como

“ A. Reglamento o convención destinado a asegurar el funcionamiento de un ente colectivo público o privado. Estatuto de una sociedad, de una asociación, de los funcionarios.

“Estatuto de los funcionarios. En sentido lato, conjunto de disposiciones legales y reglamentarias que fijan la situación del funcionario, en lo concerniente a su incorporación al servicio, promociones, salida del servicio y deberes y ventajas de la función.

B. En sentido estricto, determinación por la ley (opuesta al reglamento) de las garantías fundamentales de su carrera otorgadas a los funcionarios, en modo de dar a éstos la garantía de la ley”.

“II (Der. Inter. Priv.) Se usa en las expresiones siguientes:

Personal. Expresión tradicional con que se designa las leyes referentes al estado y la capacidad, y que siguen a la persona. ...”

En general, la expresión Estatuto se equipara a ley, al Reglamento, norma escrita que regula una determinada materia. Pero también se indica con ese nombre el conjunto de derechos y deberes o las normas en que éstos se establecen o reconocen a los ciudadanos, en tanto realizan una determinada actividad. Así se habla del Estatuto del comerciante, de las personas que trabajan para el Estado y se encuentran con éste en una situación especial,

como los Jueces, los funcionarios públicos, y la expresión equivale, no ya a una norma concreta, sino al conjunto de normas que regulan esa actividad.

A nuestro criterio, en nuestro derecho existe un Estatuto, en este último sentido, vale decir, conjunto de normas constitucionales, legales y reglamentarias, que regulan, no específicamente, los derechos de los contribuyentes, porque estos no tienen una relación de sujeción con respecto a la Administración, sino que surge de los derechos de los ciudadanos en general, en el marco de los principios constitucionales aplicables a la materia tributaria. Lo que se requiere, si, es revisar y derogar dichas normas, sobre todo, las dictadas luego de la sanción del Código Tributario, que son contrarias a los principios constitucionales y dictar otras que regulen determinando aspectos del actuar de la Administración ajustándolo a dichos principios. La circunstancia de que esto se efectúe en una nueva ley que regule todos los procedimientos administrativos, no sería tan importante, como el ajuste del sistema vigente a los principios ya existentes con rango constitucional, y la regulación expresa de los procedimientos.

2.-EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE Y ESTAS JORNADAS.

La inquietud que demuestra la doctrina nacional en relación a este aspecto, y que se reveló en las sugerencias de temas para estas Jornadas, por los diversos organismos científicos convocados al efecto, es similar a la que existió, hace unos años, en varios países, y que desembocó en el dictado de leyes con ese contenido.

La situación que se da actualmente en el país, donde el Estado, para efectuar la tarea recaudatoria que le compete, dicta leyes, decretos y resoluciones, que no se ajustan a los principios constitucionales que rigen la materia tributaria, y la propia actividad de la Administración, en interpretación y aplicación de las mismas, afectan los derechos humanos consagrados en la norma jerárquicamente superior o los tratados internacionales que son ley en el país. A su vez, la Administración agudiza la implementación, y la solicitud del elenco de medidas que le otorga la ley, a veces obviando los requisitos del debido proceso, y con un fin asegurativo del crédito del Estado, pero también con una finalidad que aparece como ejemplarizante. La etapa que se atraviesa es similar a la que sucedió en otros países y que los llevaron a dictar

una norma especial, con el nombre de Estatuto de los contribuyentes, con el fin de equilibrar las garantías de los ciudadanos con el interés de la recaudación.

En ese sentido, puede citarse la ley No. 1/98 en España, cuya exposición de motivos expresa: "La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos."

En situación similar se encontraba Italia, cuando se dicta la ley No. 212/2000, Carta de los Derechos del Contribuyente. Señala Víctor Uckmar,¹ que en Italia, en el año 1996, para combatir el fenómeno de la evasión, se producía la agravación de las obligaciones del contribuyente y de las sanciones incluso de carácter penal. Por ello, desde diversos ámbitos se invocaba una "carta" de derechos del contribuyente con el objeto principal de obligar a la Administración a un mayor respeto del ciudadano que pretenda cumplir correctamente su deber fiscal, porque un contribuyente tratado como un súbdito, trastornado bajo un aluvión de textos legislativos poco comprensibles, desprovisto de las informaciones necesarias, está siempre menos dispuesto a cooperar en un plano de lealtad con el Fisco y está siempre más predispuesto a aprovecharse de los vacíos de la ley o de las oportunidades dadas por la ineficiencia de la Administración, para evadir su deber tributario".

En nuestro país, creemos que no se ha dado el mismo proceso, ya que el Código Tributario en la generalidad de sus disposiciones, había logrado un adecuado equilibrio entre Administración y contribuyente. Así, en el derecho tributario formal, en las facultades de investigación y los derechos de los contribuyentes, y también entre las dos partes de la relación jurídica tributaria en el derecho procesal tributario. Lamentablemente, este equilibrio resulta hoy día desvirtuado, por leyes posteriores al Código, y provenientes de los últimos

¹ Uckmar, Víctor, "El estatuto del contribuyente", en Revista Tributaria, N. 130, pg. 57.

años, que, con el espíritu de mejorar la recaudación, han obviado la vigencia de los principios constitucionales y los derechos de los individuos consagrados en la Constitución. En este marco jurídico, la Administración, muchas veces, opta por interpretaciones demasiado amplias, que coliden con el esquema constitucional, o por regulaciones que exceden sus potestades, al poner en juego mecanismos legales sin los debidos controles o verificaciones previas, o sin la vista previa al contribuyente, requisito mínimo del debido proceso, y el poder judicial, sin una justicia especializada en la materia, no ingresa muchas veces al fondo de los temas, considerando que esto es de resorte únicamente del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo.

En resumen, proliferación de normas legales, algunas que ignoran los principios constitucionales, aplicación en demasía de los instrumentos legales sin que ocurran los presupuestos necesarios, y también la renuncia que algunas sedes jurisdiccionales hacen de su competencia en materia de tutela jurisdiccional, han llevado a una situación similar a la que se dio en otros países, que dictaron una norma legal consagrando el Estatuto del contribuyente.

Todo ello, sin embargo, reconociendo que la verdadera protección de éste y de la Administración, en materia tributaria, es una buena estructura constitucional de principios y derechos de los ciudadanos, y un ejercicio adecuado de la tutela jurisdiccional, que constituye el mecanismo que mejor asegura su inviolabilidad por la ley, o normas de rango inferior.

A efectos de clarificar el tema, analizaremos en forma somera las disposiciones que estas Cartas incluyen y como están reguladas en nuestro ordenamiento.

3. –EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN ESPAÑA.

Señalaba Ferreiro Lapatza,² que la petición de un Estatuto del contribuyente en ese país, se hacía atribuyéndole, en esencia, dos sentidos concretos y determinados, que se complementan. Por un lado, se solicitaba un conjunto de normas inteligibles y abarcables que fijaran de forma clara, cierta y comprensible para el común de los ciudadanos los derechos y deberes que en cuanto contribuyentes les incumben, y por otro lado, se pedía un equilibrio

² Ferreiro Lapatza “El estatuto del contribuyente”, en Revista Tributaria No. 131, p. 109

entre los derechos y deberes del Estado que exige los tributos y del contribuyente que, como ciudadano, debe soportarlos. Y ello, porque se entendía que dicho equilibrio se había resquebrajado por el uso y el abuso de un poder “demasiado libre de ataduras jurídicas, y, en cuanto tal, potencialmente arbitrario”. Arbitrario y desproporcionado en cuanto a los poderes que la ley concedía a la Administración y en cuanto a la reacción prevista en el propio ordenamiento, cuando los ciudadanos no atendieran a las exigencias que, se derivaran de tales poderes.

Como ya se expresó, esta lucha desembocó en España en el dictado de la ley 1/1998, de 26 de febrero de 1998, de Derechos y garantías de los contribuyentes, cuyo contenido está incorporado, en la actualidad, a la Ley General Tributaria 58/ 2003, que la derogó y a alguna normativa de desarrollo.

Sobre esta ley, se señaló ³ que aparecía inscrita en un movimiento internacional de reforma del Derecho Tributario que en cada país ha tenido manifestaciones diversas. Todas ellas, sin embargo, parten de una preocupación común por reforzar la posición jurídica de los contribuyentes en el desarrollo de sus relaciones tributarias.” La LDGC y otras normas adyacentes “no son sino la resonancia en el ordenamiento español de finales de los noventa de lo que se cuajó en otros sistemas jurídicos al iniciarse la misma década: un conjunto de reformas heterogéneas, básicamente de Derecho formal, unidas por el propósito de lograr un mayor equilibrio de derechos y deberes de los contribuyentes, de facultades y obligaciones de los empleados públicos, en el desarrollo de las relaciones tributarias”.

A juicio de Subirana y otros, ⁴ “el estatuto del contribuyente” (entendido como la proyección del estatuto del ciudadano sobre la materia tributaria) tiene su regulación natural en el seno de las normas que disciplinan los procedimientos tributarios y no en una norma específica. La “codificación “aislada de los derechos del contribuyente puede desempeñar un efecto didáctico importante para los sujetos que intervienen en tales procedimientos, pero no parece necesario que tal elenco se incluya en una ley especial, sino que podría bastar para ello un documento administrativo dotado de la necesaria difusión. Por ello

³ Sonia Mauricio Subirana, Pedro Manuel Herrera Molina, José Andrés Rozas Valdés , “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”, en “Crónica Tributaria, No. 94, 2000,pg. 81-124.

⁴ Subirana y otros, obra cit.

sería de desear que las normas de nuestra Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente se integraran pronto y por completo en el articulado de la Ley General Tributaria.”

Esto, que sucedió con la Ley General Tributaria 59/2003, coincide con nuestra posición de que las reformas deben incluirse en el Código Tributario Nacional, que es el cuerpo orgánico que regula las normas generales en materia tributaria. Ello, siguiendo el Modelo de Código para América Latina elaborado en el seno de O.E.A._B.I.D. por los profesores Ramón Valdés Costa, Carlos Giuliani Fonrouge y Rubens Gomes de Sousa.

En la Exposición de Motivos de la ley 58/2003, se expresa que se incorporan a esta, entre otras, la Ley 1/1998, así como los preceptos reglamentarios de mayor calado en materia de procedimiento de inspección, recaudación, sancionador, recursivo, etc. Se señala que “los principios objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.” “...La nueva ley supone también una notable mejora técnica en la sistematización del derecho tributario general, así como un importante esfuerzo codificador.”

Vemos entonces que países que han tenido su Carta de los Contribuyentes, hoy en día pretenden unificar la normativa, con un espíritu codificador, por lo que, lo más lógico sería que en nuestro país, donde este esfuerzo ya está realizado, las modificaciones se incluyan en el propio Código, y no en una norma aparte.

La ley 1/98 en su exposición de motivos, consideraba que “los derechos y garantías que esta Ley explicita no son sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesan derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución. La regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá

la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria, en cuanto que constituyen el eje vertebrador del ordenamiento tributario.

La ley “introduce en algunos preceptos modificaciones esenciales en el ordenamiento jurídico vigente y, en otros, reproduce los principios básicos que deben presidir la actuación de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos. Por ello, junto a la importante reforma que esta Ley representa, debe destacarse asimismo, su carácter programático, en cuanto que constituye una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario.”

Sobre el contenido de la ley, se expresa que “Las modificaciones que la Ley incorpora van dirigidas, por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones, como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos”.

El refuerzo de los derechos de los contribuyentes, se postulaba realizar a partir de las siguientes medidas: a) la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento administrativo común.

En el ordenamiento nacional, los derechos tienen recepción constitucional, y el decreto 500/91, que regula los procedimientos administrativos es aplicable en materia tributaria.

b) La mejora de las condiciones de las devoluciones tributarias mediante el abono del interés de demora tributario transcurrido el plazo establecido para practicar liquidación provisional sin necesidad de denunciar la mora.

En el Uruguay, el Instituto de Finanzas Públicas ha planteado, hace años, inclusive en un proyecto de ley, que en la repetición de pago de lo indebido,

debe consagrarse el pago de los mismos intereses que rigen para el pago con facilidades. “Los créditos de los particulares contra el Estado por pagos en exceso devengarán intereses a una tasa equivalente a la de los regímenes de facilidades previstos en el art. 33 de este Código, con prescindencia de que la devolución se verifique de oficio o como resultado de petición administrativa o demanda judicial”. Esto no ha tenido consagración legal hasta la fecha.

c) La extensión del reembolso de los costes de los avales contratados para afianzar las deudas tributarias y no solo, como hasta ahora, los correspondientes a las sanciones, así como a los gastos incurridos por la aportación de otras garantías que reglamentariamente se determinen.

Esto es equivalente, en nuestro país, al daño que pueden producir las medidas cautelares adoptadas en forma irregular o en exceso, o cuando se demuestra que no ha existido deuda. En nuestro país rigen los principios de la responsabilidad estatal, a reclamarse en vía jurisdiccional.

d) La reducción y con carácter general de los plazos de prescripción del derecho de la administración tributaria, para determinar la deuda tributaria, de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de la acción para imponer sanciones tributarias.

Este es también un tema pendiente en el país, no solo a nivel nacional sino a nivel departamental, en el cual se han establecido plazos excesivos. En la L.G.T. se fijó el plazo de prescripción en cuatro años.

Para completar las garantías existentes, se destacan las siguientes medidas:

a) La imposición de sanciones tributarias mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor.

Esto tampoco existe en nuestro derecho y sería necesario implantarlo.

b) La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no resulten firmes en vía administrativa.

En nuestro país no se procede a la ejecución hasta que no exista resolución firme pero la Administración debe extremar su cuidado en la adopción de otras medidas que pueden causar perjuicios al contribuyente.

La configuración de la vía económico-administrativa en una sola instancia, para abreviar plazos, podría relacionarse, en nuestro país, con lo extenso de la vía recursiva, que en nuestro derecho tiene origen constitucional.

La ley también procuraba incidir en las tareas de la Administración tributaria de información y asistencia al contribuyente,” con especial mención, por razones de seguridad jurídica, a la posibilidad de concertar acuerdos previos y formular consultas cuya contestación tendrá efecto vinculante para la Administración “

Las normas de la Ley fueron incorporadas a la Ley General Tributaria 58/2003 en diversos capítulos, ya que, uno de sus objetivos, fue la mayor sistematización del ordenamiento general, y se agregaron nuevas garantías para los contribuyentes.

En la Sección 3, Capítulo 1, se incorporan los arts. 10,11 y 12 de la Ley 1/98, que regulan la obligación de realizar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la devolución de ingresos indebidos y el reembolso de los costes de las garantías. En este caso se introduce como novedad la obligación de la Administración de abonar también el interés legal generado por el coste de las garantías.

La Sección 4 reproduce la lista de de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el art. 3 de la ley 1/98, e incorpora nuevos derechos como el de formular quejas y sugerencias, el que consten en diligencia las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente. El citado art. 3 establecía como derechos generales de los contribuyentes: a. derecho a ser informado y asistido por la administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias

b. derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos y devoluciones de oficio con abono del interés de demora previsto en el 58.2, sin requerimiento

c. derecho a ser reembolsado del costo de los avales y otras garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria

d. derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

e. derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria.

f. derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones

- e. derecho a no aportar documentos ya presentados
- g. derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria
- h. derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
- i. derecho a que las actuaciones de las Administraciones tributarias que requieren su intervención, sean lo menos gravosas.
- j. derecho a formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes
- l. derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución.
- m. derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de readquisición o transmisión
- n. derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección de los tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas.

En el Capítulo IV del título II se regula la deuda tributaria y en materia de prescripción, se mantiene el plazo de cuatro años establecido por la ley 1/98.

El Título III regula la aplicación de los tributos y es uno de los ámbitos donde se concentra una parte importante de las novedades que presenta la nueva ley, tanto en su estructura como en su contenido. El capítulo I consagra principios generales que deben informar la aplicación de los tributos; el capítulo II establece normas comunes aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios; el capítulo III configura los procedimientos de gestión más comunes, el capítulo IV regula el procedimiento de inspección, el capítulo V, se refiere al procedimiento de recaudación.

Se recoge la ley 1/98 y se potencia en el capítulo I “Principios generales,” el deber de información y asistencia a los obligados tributarios” consagrando, lo que ya existe en nuestro derecho, el carácter vinculante de la consulta tributaria para el consultante, y para otros obligados tributarios.

En el capítulo II “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, se recoge sólo las especialidades de los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas y distinguen diversos procesos de

gestión, en una de las innovaciones más importantes de la ley, según expresa la Exposición de Motivos.⁵

El capítulo IV se refiere a las actuaciones y procedimiento de inspección, con una regulación detallada del plazo de duración del procedimiento inspector y los efectos de su incumplimiento, y las actas con acuerdo. Este debe concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación del contribuyente del inicio de las mismas. Puede ampliarse por 12 meses más, cuando ocurran determinadas circunstancias que se detallan: complejidad (por volumen, por dispersión geográfica, por su tributación como grupos consolidados, si se ha ocultado alguna actividad). No se computan las dilaciones imputables al contribuyente. La interrupción injustificada durante 6 meses de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo tendrá, entre otros, los siguientes efectos: 1-determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones hasta la interrupción injustificada. 2: Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones tendrán el carácter de espontáneos. 3. El incumplimiento del plazo de 12 meses determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento

El Título IV regula la potestad sancionadora en materia tributaria en forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto en la tipificación como en el procedimiento. El plazo máximo del procedimiento es de 6 meses.(art. 211)

4.- EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN ITALIA.

Víctor Uckmar,⁶ frente a una situación similar a la que se vivía en España, identifica diez principios fundamentales, que debería contener el Estatuto del Contribuyente.

1.- El derecho a comportamientos de buena fe por parte de la Administración.

En este rubro señala que no pueden ser dispuestas sanciones administrativas y penales ni pueden ser efectuadas reclamaciones de impuestos al

⁵ Conforme "Leyes Generales del Ordenamiento Financiero y Tributario Español", Edición preparada por Juan Calero, Francisco Escribano, y Rafael Navas, Edición actualizada, septiembre de 2008, Tecnos, pg. 77 y ss.

⁶ Uckmar, Víctor, obra cit.

contribuyente que se haya adaptado en su conducta fiscal a una interpretación de normas tributarias expresada por la Administración y que haya sido modificada sucesivamente por la misma sin que hayan intervenido modificaciones legislativas.

2.- El derecho a la tutela por el exceso de presión legislativa y a la certidumbre del derecho.

Manifiesta la necesidad de una disminución de la presión fiscal, racionalizando la producción normativa, a nivel legislativo y administrativo.

Sugiere que la Carta de los Derechos del Contribuyente podría aportar una contribución a la auto-limitación del legislador, estableciendo un cuadro de principios que pudieran ser derogados sólo en forma expresa., Esto sería imposible en nuestro derecho en cuanto la ley puede ser derogada por otra ley, y no existen normas legales de validez superior.

Se debería prohibir la inserción de normas fiscales en las leyes que tienen un objeto no tributario, así como el dictado de normas con reenvío a otras indicadas sólo por su número y fecha.

Se debe reafirmar que las disposiciones tributarias no tienen efecto sino para el futuro, y que no se aplican a las relaciones pendientes, salvo las más favorables al contribuyente.

3.-Existe un derecho a la información sobre la interpretación de las leyes y sobre la consecuencia de su propio comportamiento.

La Administración financiera tiene la obligación de dictar reglamentos y circulares, publicar en tiempo las resoluciones y cualquier otro acto que regule su organización y sus funciones.

Debe consagrarse la posibilidad del contribuyente de formular consultas escritas que la Administración debe responder o conformarse con la interpretación expuesta por aquel por escrito.

4. El derecho a ser informado y escuchado. Esto supone el debido proceso y el otorgamiento de vistas.

5.- El Derecho a no ser obligado a cumplimientos inútiles o en todo caso excesivamente costosos con relación a los resultados, lo que significa chequear y valorar el conjunto de las obligaciones formales que inciden sobre el contribuyente con el objeto de cuantificar los costos, constatar su utilidad,

eliminar los que son inútiles o excesivamente onerosos en relación al beneficio que ellas aportan a la Administración.

6. El derecho a la rapidez y oportunidad de la acción administrativa en el ámbito fiscal.

7. El derecho de no pagar más de lo previsto por ley.

8. El control sobre la aplicación de la ley.

9. El derecho a la transparencia estadística, al conocimiento de los agregados económicos tributarios.

10. El derecho a ser puesto en el mismo plano que la Administración en lo que se refiere a los pagos, intereses y reembolsos.

Como efecto del movimiento doctrinal y la necesidad de explicitar los principios constitucionales⁷ se introdujo en Italia, en el ordenamiento positivo, la Carta de los Derechos del Contribuyente, por la Ley No 212/2000, que ha sido objeto de alguna modificación posterior

Dado que el art. 2 de la Constitución italiana establece que “La República reconoce y garantiza los derechos inviolables del hombre, tanto individualmente como en las formaciones sociales donde se desarrolla su personalidad, se establecen las nuevas relaciones entre los sujetos tributarios, marcadas por la aplicación de principios constitucionales fundamentales en el ámbito del Derecho Financiero.”⁸

En el citado Estatuto, se reconocen, entre otros, los siguientes derechos:

1. A la información.
2. A la transparencia y al conocimiento de los actos
3. A la motivación de los actos
4. A la integridad patrimonial
- 5.- A la compensación
- 8.- Al respeto de la buena fe
- 9.-A consultar.

Señalaremos sólo algunas normas que nos parecen de interés, en el desarrollo que efectúa la ley, de estos principios. El artículo primero dispone que “las disposiciones de la presente ley, en actuación de los artículos 3, 23, 53 y 97 de

⁷ “Rozas Valdes, Pero Herrera Molina y Sonia Mauricio Subirana, “Estatuto del Contribuyente. Una visión comparada”, Crónica Tributaria, 94/2000,pg.118 y sigts.

⁸ Conforme Rozas Valdés y otros, obra ci.

la Constitución, constituyen principios generales del ordenamiento tributario y pueden ser derogados o modificados sólo expresamente y nunca por leyes especiales”.Esto es conforme a la posición que sustentamos, de acuerdo a la cual, la mayor trascendencia de los principios surge de su incorporación a la Constitución.

El art. 3 prohíbe el efecto retroactivo para los tributos periódicos, y dispone que las modificaciones que se introducen en estos, rigen sólo a partir del período siguiente al de su vigencia.

El art 8, como desarrollo del principio de la integridad patrimonial, establece que la obligación tributaria puede ser extinguida por compensación, que las disposiciones tributarias no pueden establecer ni prorrogar plazos de prescripción más allá del límite previsto en el Código Civil, que la administración financiera debe reembolsar el costo de los avales otorgados para obtener la suspensión del pago de los tributos o la devolución de estos. .

El art. 10 desarrolla el principio de confianza y buena fe, que deben regir las relaciones entre contribuyente y administración financiera. En este aspecto, establece que no se deben imponer sanciones ni intereses moratorios al contribuyente si su comportamiento resulta adaptado a indicaciones de la Administración, aun cuando hayan sido modificadas por esta, o surjan del retardo o errores de la misma Administración. En relación a las sanciones, estas no se imponen cuando la violación depende de condiciones objetivas de inseguridad sobre el ámbito de aplicación de la norma tributaria o cuando se traduce en una mera violación formal sin deuda de impuestos.

El art. 13 se refiere al Garante del contribuyente y ha sido modificada por el art. 94 de la ley 27/12/2002, N° 289.

EL art.15 establece que se dictará un Código de comportamiento para el personal dedicado a la verificación tributaria, por el Ministro de Finanzas.

5. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN OTROS PAISES.

En el trabajo citado⁹, se analiza la experiencia de varios países, a partir del Cuestionario planteado por el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE en el año 1987 sobre los distintos aspectos relacionados con la situación jurídica del contribuyente en los procedimientos tributarios. A partir de las respuestas

⁹ Rozas Valdés y otros.

dadas al mismo, se elaboró un informe aprobado por el Consejo de la OCDE el 27 de abril de 1990, denominado Taxpayers' rights and obligations (OCDE. París, 1990)

En Francia, desde el año 1986, se sintió la necesidad de reforzar las garantías del contribuyente. En el año 1987 se dicta una ley de reforma de los procedimientos fiscales y aduaneros y se otorga carácter obligatorio a la entrega de la "carta del contribuyente", que es un documento administrativo que debe incorporarse a la notificación del inicio de determinadas actuaciones inspectoras. Tiene por finalidad informar al contribuyente, de manera resumida, de los principios rectores del procedimiento que se sigue

En Alemania no existe una normativa específica para regular los derechos y garantías de los ciudadanos ante la Administración tributaria. Existe la Ordenanza Tributaria de 1919, que ha codificado las normas sobre procedimientos tributarios a la que se le han ido introduciendo reformas.

Señalan ¹⁰Rozas y otros que "La experiencia alemana muestra cómo los derechos y garantías del contribuyente pueden salvaguardarse sin necesidad de una ley específica. Las reformas realizadas en los últimos años con el fin de reforzar las garantías del contribuyente se han integrado en la Ordenanza Tributaria..."

6.- SI CORRESPONDE EL NOMBRE DE "ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE".

Ferreiro Lapatza¹¹ considera que "El Estatuto se entiende como las garantías que protegen al ciudadano contribuyente frente a los abusos del poder estatal. Como un conjunto de normas que fijan el "status" del ciudadano en cuanto contribuyente". En este sentido, entendía perjudicial el término, para el objetivo que se intentaba lograr. La certeza y claridad, debe exigirse para todo el ordenamiento jurídico, y las leyes tributarias constituyen parte inseparable del Ordenamiento. Señalaba que "la pretendida construcción de compartimentos exageradamente diferenciados o especializados dentro de éste no puede sino aumentar el grado de incoherencia y de contradicciones entre tales distintas partes y, en consecuencia, en todo el conjunto."

¹⁰ Rozas y otros., obra cit. pg. 117

¹¹ Ferreiro Lapatza, obra cit.

Considera Ferreiro que la idea de la unidad del ordenamiento es una de las ideas fundamentales de la Ciencia Jurídica que no se debe debilitar en su aplicación con el empleo de términos jurídicamente inadecuados. Entiende que la nominación de un “status de contribuyente distinto al de ciudadano, contraría las bases jurídicas y organizativas del Estado democrático, porque este rechaza la existencia y el reconocimiento de grupos, clases o categorías singulares, especiales y diferenciadas de ciudadanos, dotados de un Estatuto asimismo singular, sino que se basa en el reconocimiento y potenciación de la idea de la igualdad de todos ante la Ley”.

No podría, y no puede admitirse, que exista una relación del Estado con los ciudadanos de tipo feudal que precise definir en un Estatuto los derechos, deberes y garantías del contribuyente frente al Estado, que actúa al margen de la Constitución y el resto del ordenamiento. Con una actuación “separada” que exige una normativa garantista igualmente separada”. Como considera esto impensable, tampoco cabría calificar la situación del ciudadano contribuyente frente al Estado como algo distinto a la situación de sujeción general que caracteriza la situación de todo ciudadano frente a él.¹²

Consideramos que la situación del contribuyente no es equiparable a la de ciudadanos que se encuentran, con el Estado, en una relación especial que los liga a ella: funcionarios, concesionarios, jueces, y la expresión “estatuto” podría entenderse que se atribuye a los sujetos pasivos de obligaciones y deberes tributarios una situación de “sujeción especial”, para justificar poderes más intensos de la Administración sobre toda la población.

En este sentido, en posición que compartimos, señala Ferreiro que la utilización de la palabra Estatuto para definir la situación del contribuyente es contraria al reconocimiento a éste de su situación como ciudadano sometido y protegido a y por todo el Ordenamiento jurídico, que es uno solo. Frente a la idea de unidad del Ordenamiento, introduce una idea de fraccionamiento que, lejos de aclarar su situación, sólo empuja a aumentar la confusión en torno a ella”.

En realidad, la expresión recuerda una relación con el Estado especial y distinta de la situación que tiene el ciudadano con el Estado democrático del

¹² Ferreiro Lapatza, obra cit.

que forma parte. Y no debe ser así, ya que no constituye ninguna sujeción especial, sino una de sus obligaciones como ciudadano la de pagar el impuesto, y cumplir los deberes formales.

Lo que si es importante, son los motivos que mueven a solicitar un Estatuto, Como ya se vio, fue un movimiento general ante la agravación de las conductas de la Administración, para el cobro de los tributos y tenía como intención consagrar las garantías de los contribuyentes.

No existía una sola causa, sino varias: lo confuso del ordenamiento jurídico tributario, la Administración tributaria dotada de todas las facultades interpretativas y de exigencia a los contribuyentes, y a los que no lo son, de todas las “informaciones” o toda la “colaboración” que considere necesaria. Que, además, puede castigar la negativa, con amplia libertad, que no tiene plazos para sus procedimientos. A esto se agregaban Tribunales de Justicia no especializados en la materia tributaria.

Para Ferreiro, estos rasgos de la Administración, perfilaban un esquema de relación entre contribuyente y Estado que se asemeja más al esquema de poder que al esquema de la relación obligacional en un Estado democrático.

La esfera de libertad amplia otorgada a la Administración para la interpretación y aplicación de unas normas demasiado confusas transformarían una relación jurídica en una relación de hecho, al margen de toda atadura jurídica, o en una relación diferente a lo que es una relación de derecho, disciplinada por normas abstractas y generales, claras y precisas, que establezcan un equilibrio constitucionalmente adecuado entre los intereses contrapuestos de las partes de esta relación.

Ante esta situación, había que dejar sentado con claridad que el Estado acreedor, y el sujeto contribuyente están sometidos a la Ley, en el mismo plano y con el mismo rigor, a la ley.

Por lo tanto, es importante siempre tener en cuenta que, en el marco de la relación tributaria como relación de derecho, reconocida como tal, en la primera mitad del siglo XX, por Hensel en Alemania, en Italia por Vanoni, Pugliese y Giannini, en España con Sainz de Bujanda y en América Latina con Jarach, Giuliani y Valdés Costa, las dos partes de la relación se encuentran en igualdad jurídica.

Conforme a esta concepción, consagrada en nuestro derecho en el Código Tributario, los límites del actuar de la Administración en los procedimientos tributarios, tiene que estar claramente establecida a efectos, de que en la práctica, las dos partes se encuentren, y se sientan, efectivamente, en el mismo plano , para que no ocurra lo ya que señalaba Hensel ¹³ “en la práctica es de la mayor trascendencia que un funcionario crea habérselas, en sus contactos con el contribuyente, con un subordinado al poder tributario o que se sienta vinculado a una relación obligacional”.

Sugería Ferreiro que la solución debía surgir del esquema en que “Se acepte la distinción entre conducta normada y procedimiento, entre derecho formal y material

“Que el legislador delimite en forma precisa el hecho imponible, que prescinda de la ayuda de presunciones y ficciones contrarias por definición al principio de capacidad económica. Y que respete los siguientes principios:

El de igualdad de las partes en el proceso,

El principio de tutela judicial.

La limitación del campo de la utilización de los conceptos de fraude de ley y simulación.

La delimitación de los sujetos pasivos sin perder de vista que el contribuyente es el realizador del hecho imponible, y los otros sujetos no pueden estar sino colocados por la ley al servicio de esta finalidad

El dictado de normas claras sobre valoración, utilizando magnitudes medias o presuntas que no se confundan con presunciones o ficciones.

Que objetive y precise los deberes de información y colaboración

Que sujete a plazos razonables y proporcionados las actuaciones de control y represión de la Administración, estableciendo sanciones proporcionadas en los supuestos de contravención

Que posibilite rápido acceso a la tutela judicial efectiva que impida los efectos previos irreparables de la actuación administrativa, y Tribunales de justicia especializados

¹³ Albert Hensel”Derecho Tributario”, Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M.B.Cejas, Nova Tesis,2000

7.-OPCION UNA “CARTA O “ESTATUTO” DEL CONTRIBUYENTE O REVISIÓN DEL ORDENAMIENTO JURIDICO PARA ADAPTARLO AL ESQUEMA CONSTITUCIONAL VIGENTE EN MATERIA DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DERECHOS HUMANOS.

Desde ya, queremos dejar sentada nuestra posición que en el Uruguay, más que una nueva norma sobre los derechos del Contribuyente, lo de que debe efectuarse es la revisión del ordenamiento vigente para adoptarlo al esquema constitucional , la supresión de muchas normas que han provocado un desequilibrio entre Fisco y contribuyente, el establecimiento de nuevas normas que regulen en forma precisa los procedimientos administrativos en todos sus aspectos, sobre todo, plazos, que viabilicen el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución ,todo ello en el marco del Código Tributario.

El análisis de derecho comparado que se ha efectuado, muestra que, en definitiva, el Estatuto es el conjunto de normas vigentes en un país en un momento determinado. En el Uruguay existe hoy un Estatuto, encabezado por las normas constitucionales., que muchas veces son olvidadas por la ley, los decretos y las resoluciones Existe también en el Código Tributario un régimen que , cuando se ideó, fue considerado equilibrado en relación a la situación de la Administración y el contribuyente. Vemos como, el Estatuto en España, fue integrado a la Ley General Tributaria, en un intento de codificación. El Uruguay tiene un Código, por lo que sería lógico incorporarle todas las normas que se considere necesario.

El ponente uruguayo en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario¹⁴, sobre el tema “Derechos Humanos y tributación”, concluía su exposición, expresando que “si bien nuestro país carece de un cuerpo orgánico que pueda ser considerado como un estatuto del contribuyente, existe sin embargo una normativa dispersa que cumple con la misma finalidad de aquel, cual es la de determinar los derechos y deberes a cargo de las diferentes partes de la relación jurídica tributaria”

A nuestro criterio, esa normativa dispersa configura, de manera sustancial, un Estatuto, que debe ser revisado.

¹⁴ “Derechos Humanos y Tributación, por Sebastián Arcia, en Revista Tributaria No. 159,pg. 709y sig.)

Con este enfoque, comenzaremos a analizar el Estatuto vigente en el Uruguay, con sus principios y derechos constitucionales., para plantear luego las modificaciones que se deberían proponer a las distintas ramas del derecho tributario, manteniendo el esquema tradicional de nuestro Código, sin pretender agotar el análisis de los temas a resolver, sino mencionando los más relevantes a la fecha.

8- EL ESTADO DE DERECHO Y EL CONTRIBUYENTE.

8.1. Concepto de Estado de Derecho.

Rotondo,¹⁵, citando a Carré de Malberg define el Estado de Derecho como un Estado que “en sus relaciones con sus súbditos y para la garantía de su estatuto individual, se somete él mismo a un régimen de derecho y esto en tanto que encadena su acción sobre ellos por reglas, de las cuales unas determinan los derechos reservados a los ciudadanos y otras fijan de antemano las vías y medios que podrán ser empleados en vista de realizar los fines estatales, dos clases de reglas que tienen por efecto común limitar el poder del Estado, subordinándolo al orden jurídico que consagran” .

Para Legaz y Lecambra (15) el Estado de Derecho reconoce los derechos públicos subjetivos, preservados del arbitrio de la autoridad, por lo cual no alcanza con el aspecto formal de las normas, sino que interesa el contenido de estas. Se trata de una “Concepción personalista”, que exige;

- a.-un orden jurídico estructurado en el cual la norma general de la Ley tiene primacía, sin perjuicio de la superlegalidad de la norma constitucional (ley fundamental)
- b. la consagración o reconocimiento de los derechos fundamentales y la previsión de sus garantías para impedir la lesión o lograr la recuperación del goce de aquellos.
- c. la existencia de los derechos públicos subjetivos como fuero de la personalidad jurídica.
- d. un sistema de controles y de responsabilidad por parte de los poderes públicos, y de la Administración ante la Justicia.

¹⁵ Rotondo, Felipe, “Manual de Derecho Administrativo”, FCU., pg. 9 y ss.

¹⁷ García de Enterría “Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del <derecho>”, Madrid, Civitas, 1984,p.96

e. el reconocimiento de los fines propios –supraindividuales -del Estado (interés general o bien común) que legitiman la actuación de la Administración pero a través de las atribuciones expresamente otorgadas por la norma jurídica.

En definitiva, se puede calificar a un Estado, como de Derecho, cuando todos sus poderes actúan sujetos a un ordenamiento que incorpora como valores esenciales los derechos y libertades de los ciudadanos. “El componente democrático añadirá el dato de que sólo es posible garantizar esa limitación del poder a través de la participación popular en la creación del ordenamiento jurídico, manifestado como poder en la constituyente. Es un Estado definido por el instrumento constitucional, cuya sustancia legitimadora reside en los derechos fundamentales, auténtico contenido axiológico objetivo del orden democrático. “

Un Estado ordenado en torno al instrumento constitucional, que no es una mera articulación formal de poderes, sino, como señala GARCIA de ENTERRIA ¹⁷ un “parágrafo de los valores materiales de todo el ordenamiento que sirve para enjuiciar la validez de la norma jurídica”. Hoy en día, las Constituciones modernas le agregan el carácter social, el Estado en tanto desarrolla su acción protectora, tiene fines de actuación pública que debe perseguir para la tutela activa de los intereses generales ,pero este objetivo debe lograrlo con pleno sometimiento a los límites formales del Estado de Derecho.

El Estado uruguayo constituye un Estado de derecho en la medida que se dan tres requisitos:1 Sumisión del Estado al Derecho, que surge de todos los principios que lo requieren: constitucionalidad, legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad, seguridad jurídica, responsabilidad.

2. Reconocimiento y regulación constitucional de los derechos básicos o humanos de los individuos.

3. Medios de control efectivos.

8.2.- Estado de derecho, derechos humanos y tributación.

La necesaria vinculación entre estos tres conceptos, se plantea cada vez con mayor exigencia a los gobernantes. La importancia creciente de la actividad financiera del Estado, requiere recursos que se obtienen, mayormente, de los tributos. Las normas que los crean deben respetar, en su formulación y

aplicación, los principios constitucionales, y el gasto público, objetivo de dicha actividad, deber ser el adecuado en cada país. Estos aspectos constituyen límites infranqueables en los que la doctrina insiste cada vez más, profundizando el análisis de los derechos humanos y los principios constitucionales, de manera de legitimar la legislación tributaria y la actividad recaudatoria.

De ahí que en toda reunión científica se ligue necesariamente el gasto a la recaudación, como es tradicional, por constituir los dos extremos de las Finanzas públicas.

8.3.-Pronunciamientos en Latinoamérica.

Las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, realizadas en Bahía, Brasil, del 3 al 9 de diciembre de 2000, tuvieron, como uno de los temas "Los derechos humanos y la tributación" y en los Considerandos de las Resoluciones se expresa: "La preeminencia de los derechos humanos como definidores de la posición jurídica del ciudadano en un Estado democrático de derecho, y que afectan a sus relaciones frente a todos los poderes públicos, incluido el poder tributario.

"Las declaraciones y tratados internacionales de derechos humanos y las Constituciones nacionales de los países miembros del ILADT y su vinculación con un concepto de Estado Democrático de derecho

"Que la protección de los derechos humanos se extiende a todos los sujetos de la relación tributaria.

"Que la protección de los derechos humanos debe considerar que los impuestos se recaudan con la finalidad de sufragar los gastos colectivos, debiendo las administraciones fiscales respetar su función de servicio al ciudadano.

De acuerdo a esto, las Recomendaciones fueron:

"1.-Ratificar las conclusiones adoptadas por el ILADT en Jornadas anteriores, en las Jornadas Luso-Hispano –Americanas y en las Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos

2.-Los tratados y convenios internacionales de derechos humanos deberán tener en los ordenamientos jurídicos internos, preeminencia sobre el ordenamiento nacional.

3.-La norma constitucional posterior no puede derogar la norma de derecho internacional de derechos humanos previamente constitucionalizada, a menos que la norma internacional pierda vigencia.

4.- La protección de los derechos humanos comprende también los derechos de las personas físicas, jurídicas o ideales respecto a las obligaciones tributarias y sanciones, en su condición de sujetos pasivos, obligados tributarios o destinatarios del tributo.

5.-Se debe adoptar formalmente un estatuto del contribuyente o código de defensa del contribuyente, dentro del código tributario o en ley especial, preferentemente con preeminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo, entre otros:

a)derechos y garantías en el procedimiento de verificación, comprobación y fiscalización,

b)paridad en materia de intereses;

c)uniformización para todos los tributos, de los plazos de prescripción, que deberán ser necesariamente breves

d)en los países en los que el contribuyente esté facultado para prestar avales y garantías a los efectos de lograr la suspensión de los actos tributarios, el derecho a obtener el resarcimiento de los respectivos costes de manera ágil

e) la prohibición del solve et repete en todas las instancias

f) la prohibición de la prisión por deudas fiscales

g) derecho de los contribuyentes a la divulgación de las informaciones sobre cualesquiera modificaciones de los tributos y exenciones y sus repercusiones económicas sobre los precios de las mercancías, productos, bienes y servicios más esenciales.

h) prohibición del uso de presunciones fiscales como base para el proceso penal contra el sujeto pasivo

i) derecho a la compensación de los créditos tributarios con deudas de igual carácter

j) prohibición del “bis in idem” en las sanciones tributarias

k) derechos del contribuyente a no autoinculparse como consecuencia de la aportación de pruebas y documentos exigidos por el fisco mediante coacción.

6.- La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho manifestándose entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria.(destacada nuestro).

Las recomendaciones continúan, pero hemos querido subrayar aquellas que se refieren concretamente al tema de este trabajo.

De la simple lectura surge que los elementos que se recomienda estén presentes en la norma especial o en el Código, coinciden con los que integran los estatutos reseñados,

8.4.Los derechos humanos y la tributación en la jurisprudencia de la Corte Europea.

Es interesante como el tema de los derechos humanos en el ámbito tributario y su protección ha sido considerado muy recientemente en los fallos de la Corte Europea. Al respecto, el Profesor Pasquale Pistone ¹⁸, considera que en el futuro, el foco de atención en relación a los derechos de los contribuyentes, se trasladará de lo sustancial a lo procedimental, poniendo el énfasis, no sobre los derechos de estos, sino también y especialmente en la posibilidad de que se pueda hacerlos efectivos. Esto constituye una nueva prioridad para el derecho tributario en Europa en las próximas décadas, particularmente para lograr niveles homogéneos de protección entre los Estados miembros de la Unión Europea y los no miembros del área europea económica, debido a la existencia de sistemas nacionales diferentes.

Aunque anteriores decisiones de la Corte Europea de derechos humanos sustrajeron los impuestos del objeto de la Convención Europea de derechos Humanos, las decisiones más recientes, en particular desde el año 2007, las aplicaron a sanciones penales tributarias y penalidades, reintegros y compensación por daños, detención previa al juicio respecto a casos de evasión fiscal, la prohibición de la tortura, y el derecho a un remedio eficiente o efectivo.

¹⁸ Pistone, Pasquale, "The Protection of Taxpayers' Rights in European Tax Law"

El problema se plantea, por tanto, no en relación a la existencia de los derechos sino como estos pueden obtener protección a través de procedimientos administrativos y judiciales.

Considerando que en la mayoría de los países, sólo se accede a la protección judicial de los derechos después de un largo procedimiento, se pregunta si una moderna concepción de la protección de los contribuyentes, todavía requiere litigar ante cortes administrativas, en las cuales las dos partes, contribuyente y administración, no tendrían una situación equivalente, ya que la que defiende el interés de la colectividad, tendría una cierta preeminencia. Esto sería una apreciación de los hechos ya que, jurídicamente, estarían en un pie de igualdad. El mismo autor señala que la evolución del derecho tributario ha fortalecido gradualmente la situación legal de los contribuyentes, que no son solo sujetos de obligaciones sino que detentan derechos respecto a las autoridades fiscales.

Propugna que se permita acceder directamente a la vía jurisdiccional especializada en materia tributaria, eliminando la etapa administrativa, lo que tendría la ventaja para el contribuyente, de acortar los plazos y, para la Administración, de disminuir los gastos.

Una solución homogénea a estos problemas en los diversos países, aumentaría el nivel de protección de los contribuyentes en Europa, y removería las diferencias que existen hoy en día en materia de litigios, que deriva en una potencial infracción a la Convención Europea de Derechos Humanos.

Para Pistone, el futuro de la protección de los contribuyentes en Europa estaría en la uniformización de las legislaciones, de conformidad con los standards establecidos en el derecho tributario europeo. Y para ello, una carta o estatuto de los derechos del contribuyente y un defensor del pueblo en materia tributaria, no serían elementos decisivos, pero podrían aumentar el standard de la protección de aquellos. Las cortes nacionales deberían ajustarse a las prescripciones de las cortes europeas, en la solución de los temas específicos.

8.5. Los derechos humanos en la Constitución uruguaya.

Como vimos, nuestra Constitución consagra un Estado de derecho desde el año 1830, en la cual contenía una declaración de derechos humanos.

La Constitución de 1918 incorporó el actual art. 72, donde se hace referencia a los derechos, deberes y garantías “inherentes a la personalidad humana o que se deriven de la forma republicana de gobierno.”

La doctrina nacional,¹⁹ en forma unánime, ha sostenido que nuestras constituciones, desde 1830, se afilian a la concepción jusnaturalista en relación a los derechos fundamentales, en tanto el art. 7 distingue entre el derecho a ser protegido en algunos derechos, de otros que consagra, lo que supondría que los primeros preexisten a la norma. El art. 72 es coherente con esta posición, al hacer expresa referencia a derechos inherentes a la persona humana o derivados de la forma republicana de gobierno, los que, estén o no mencionados en la Constitución, tienen rango constitucional. Armonizando estos dos artículos, surge, y así lo postula la doctrina constitucionalista, que los derechos preexistentes referidos en el art. 7, son tales, por ser inherentes a la personalidad humana o derivados de la forma republicana de gobierno.

Esta posición claramente jusnaturalista de la Constitución, ha sido recepcionada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en fallos como el 99/2007 de 5 de marzo de 2007 y el 87/97.

La trascendencia de esta concepción de derecho positivo, que a nivel doctrinario-no constitucionalista-es discutida, sería que los derechos preexistentes o reconocidos, en tanto anteriores al ordenamiento jurídico, no pueden ser limitados o restringidos por la propia Constitución ni por ningún acto jurídico. Sólo pueden ser limitados los derechos consagrados y sólo cuando la Constitución autorice expresamente la limitación, con las garantías y para los fines que ella dispone.

Los diversos tratados ratificados por el país, consagran también derechos individuales del ciudadano y permiten interpretar que el art. 72, en cuanto se refiere a los derechos inherentes, claramente incluye en los mismos, aquellos reconocidos en dichos tratados por la comunidad internacional, y el propio Estado uruguayo, al suscribirlos.

¹⁹ Risso Ferrand, “Algunas garantías básicas de los derechos humanos, F.C.U., año 2008, pg.41 y sigas. excelente reseña de la doctrina constitucionalista.

8.6. Pacto de San José de Costa Rica.

La Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), aprobado en el país por la ley No. 15.737, de 8 de marzo de 1985, es la primera Convención internacional que tiene disposiciones expresas en relación a la materia fiscal. Esto no ocurría con la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, y los pactos tendientes a otorgar fuerza jurídica a esta declaración, como la Convención Europea de Derechos Humanos y Políticos de 1950 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, celebrado en el seno de la ONU en el año 1966. Todos estos limitaban la protección a los derechos humanos amparados en el derecho civil y penal, sin hacer mención a los tributarios.

En el caso de Europa, la omisión de la Convención Europea de 1950, fue subsanada por el Protocolo No. 1 de 1952 y la jurisprudencia de la Comisión y la Corte. El Protocolo introdujo modificaciones relacionadas con el derecho de propiedad, en tanto los órganos se pronunciaron sobre la inclusión dentro de la materia penal de los ilícitos tributarios, tanto de los delitos como de las infracciones administrativas cuando sus sanciones revisten la naturaleza de penas, con independencia de las previsiones de los derechos nacionales.²⁰

En materia de discriminación entre los contribuyentes, violatoria del derecho de igualdad, previsto en el art. 14, se ha sustentado el criterio generalmente admitido por la doctrina, de que esa violación se produce cuando se trata desigualmente a situaciones iguales, aceptando por lo tanto distinciones razonables, según las características de los grupos afectados. Por ejemplo, en materia de impuestos a la renta la Comisión ha encontrado justificada la diferencia entre parejas unidas en matrimonio y las parejas que cohabitan en concubinato.

Existe jurisprudencia en cuanto al derecho a ser oído por el Tribunal, y sobre la ingerencia en la vida privada. En un caso en que se solicitó información sobre la utilización de importes obtenidos por el contribuyente por la venta de sus bienes, la Comisión entendió que ese requerimiento constituía una intromisión en la vida privada.

²⁰ Valdés Costa, Ramon "Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional", Revista Tributaria, No. 84, pg.207 y ss.

En el Pacto de San José de Costa Rica, bajo el título de “Garantías Judiciales” el art. 8 reconoce el derecho de toda persona a ser juzgada al amparo del debido proceso en materia penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. “Por tanto, la “tutela jurisdiccional” es aplicable, por disposición expresa, a las obligaciones por tributo y por infracciones.

Esto tiene efectos en la legislación nacional vigente, derogando tácitamente las normas que sean incompatibles con las previsiones del Pacto, y obligando a dictar las que sean necesarias para hacer efectivos los derechos y libertades que consagra. Asimismo, existe la posibilidad de recurrir ante la Comisión y la Corte en caso de violación de esos derechos y libertades.

El defecto del Pacto de San José es su falta de referencia a las personas jurídicas, a pesar de la trascendencia que han adquirido en el derecho civil, comercial, etc.

De acuerdo a nuestra posición, el conjunto de principios constitucionales y los derechos consagrados en la Constitución y en los Tratados Internacionales de los que el país forma parte integran, son parte esencial del Estatuto del ciudadano y del contribuyente.

Todo ello, conforme a las tendencias actuales, en que la Constitución aparece “Impregnando todas las ramas del Derecho y apuntando a la plena realización de los postulados y principios constitucionales y de los derechos humanos en la realidad cotidiana”.²¹

Examinaremos, a continuación, las diversas ramas del Derecho Tributario, para determinar cuales deben ser sus características para ajustarse a un Estado de Derecho, como es el nuestro, prefiriendo seguir el esquema del Código, y consagrarlas en el mismo, pero haciendo la salvedad de que podrían incluirse en una norma separada.

Considerando, además, que la más adecuada protección al derecho del contribuyente a un tratamiento justo, deriva, en principio, de los principios constitucionales, y no de una norma legal, que puede ser modificada. Por ello, las modificaciones deben realizarse dentro del ordenamiento vigente, para ajustarlo a los principios de un Estado de

²¹ Risso Ferrand, Martín, “Algunas reflexiones básicas de los derechos humanos”, F.C.U. 2008,pg.16

Derecho, reconociendo que, aun sin esas modificaciones, existen principios de rango superior a la ley que deben ser respetados por la normativa tributaria. La Constitución es la máxima garantía de los contribuyentes.

9. DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.-

Esta rama tiene como objeto de estudio el tributo y la relación jurídica tributaria que se plantea entre el sujeto activo acreedor y el sujeto activo deudor. Se rige por el principio de legalidad, de acuerdo al cual todos los aspectos del hecho generador, así como los relativos a los sujetos pasivos, y la cuantificación de la obligación tributaria, tienen que estar plasmados en la ley. Rigen, asimismo, otros principios, que analizaremos a continuación.

9.1 Principio de legalidad.

9.1.1. Ámbito de aplicación.

El principio de legalidad tiene sustento en la Constitución, en los arts. 10, y 85 numeral 4. El art. 10 excede el campo propiamente tributario, en cuanto dispone, en su segundo inciso, que “Ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.” Esto significa que el tributo, en tanto ingreso coactivo, debe ser creado por ley, pero también que cualquier obligación que se imponga al administrado, debe tener fuente legal, lo que comprende ingresos que, con la apariencia de precios, constituyen verdaderas obligaciones impuestas, y no reconocen una fuente contractual. Este artículo se asemeja al art. 93 de la Constitución Italiana, que incluye en la reserva de ley, todas “las obligaciones impuestas”.

Una de las principales garantías de los contribuyentes es que la obligación sea creada por ley, en todos sus extremos.

9.1.2 Principio de legalidad y separación de poderes.

El régimen constitucional uruguayo consagra la separación de poderes, por lo cual es contrario al mismo, la delegación de competencias que la ley efectúa al Poder Ejecutivo para establecer extremos propios del tributo, como ser sujetos pasivos, tanto contribuyentes, como responsables, bases de cálculo, y alícuotas.

Nuestro derecho positivo está plagado de estas delegaciones. A vía de ejemplo puede citarse la facultad que la ley otorga al Poder Ejecutivo, e, incluso, al

propio órgano recaudador, para la designación de responsables. Podemos citar en este sentido la ley No 18.038, de Reforma Tributaria, que delega en el Poder Ejecutivo la designación de sujetos responsables, y los decretos, 148, 149 y 150 del año 2007 y diversas resoluciones, como la 622/07 y modificativas, que explicitan esas delegaciones.

Asimismo, el art. 242 de la ley 17.296 faculta al Poder Ejecutivo a exigir a deudores de las empresas transportistas contribuyentes, pagos a cuenta constituyéndolos en responsables por obligaciones tributarias de terceros.

La ley 17.453, de 28/2/02, en el art. 38 extiende esta facultad, que podrá ser ejercida respecto a exportadores y administradoras de crédito en cuanto sean deudores de contribuyentes del IRIC y del IVA, y genéricamente, “se extiende esta facultad a los contribuyentes deudores de prestadores de servicios de cualquier naturaleza” Estas normas, de acuerdo a la posición que hemos sustentado, son violatorias de la ²²Constitución.

La delegación también ha operado en relación a la designación de agentes de retención, tema que tiene su origen en el Código Tributario, en el art .23 y que hemos considerado inconstitucional²³.

En cuanto a las alícuotas, extremo esencial para la cuantificación de las obligaciones tributarias, existen también varios tributos, como el IMESI e IMADUNI, donde se faculta al Poder Ejecutivo para establecerlas. Lamentablemente, la Suprema Corte de Justicia, en sentencia de 29 de marzo de 1967, estableció la constitucionalidad de los recargos a la importación, creados por la ley No.12.670 que otorgaba al Poder Ejecutivo la posibilidad de fijar recargos, “hasta de 300%”. El Instituto de Finanzas Públicas hizo una propuesta, que hace muchos años se encuentra en el Parlamento, de que se derogaran todas las normas que facultan al Poder Ejecutivo a establecer alícuotas y éstas quedaran fijadas en las establecidas en los decretos vigentes, proyecto que nunca fue sancionado.

²² Mazz , Addy, “Curso de Derecho Financiero y Finanzas “, Tomo I, Volumen II, 3ra. Edición, año 2007,pg. 207 y sigas.

²³ Mazz, obra cit. pg.255

9.1.3. El inciso final del art. 2 del Código Tributario y la necesidad de su derogación.

El art. 2 del Código Tributario, en su inciso final, incorpora lo que se denomina “flexibilización del principio de legalidad” disponiendo que “en los casos de los numerales 2, 3, y 4 la ley podrá establecer también las condiciones y límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo deberá precisar o determinar las bases de cálculo, alícuotas, exoneraciones y sanciones aplicables”

A nuestro juicio y en posición que hemos sustentado desde siempre,²⁴ este inciso debe ser derogado, en cuanto es inconstitucional. La ley no puede autorizar al Poder Ejecutivo a establecer extremos que son parte de la reserva de ley. El mismo fue incorporado en la instancia de aprobación del Código, propuesto por el Gobierno de la época y no existía en el Proyecto elaborado por los Dres. Valdés, Peirano, y Novoa, y fue aceptado por estos como modo de lograr la aprobación del Código. Sin embargo, es contrario al Principio de Legalidad, y, por tanto, contrario a la Constitución, por lo cual debería eliminarse en una futura revisión del Código.

Asimismo, para ajustar la normativa general a la Constitución, deberían eliminarse las delegaciones al Poder Ejecutivo en toda aquella materia de reserva de ley.

9.1.4 La reserva legal como garantía de los derechos humanos.

Esto constituye una conquista pacíficamente recogida en las Constituciones de los Estados democráticos y en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.²⁵ La norma legal debe ser la fuente expresa de la limitación, debe establecerla con precisión, y no remitir o delegar a otro poder del Estado, esa facultad. Debe, además, ser compatible con la Constitución, cumpliendo los requisitos que ella establece: el interés general, razones de necesidad o utilidad pública, etc.

9.2 Principio de igualdad.

Este principio, consagrado con carácter general en el art. 8 de la Constitución, y motivo de diversas interpretaciones, supone, entre otras, gravar igual a quienes tienen igual capacidad contributiva, salvo razones de interés general

²⁴ Mazz, obra cit. pg. 26

²⁵ Risso, obra ci. Pg. 83

que pueden justificar las exenciones o incentivos fiscales, que la ley otorgue un tratamiento igual y, la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria.

Si bien muchos aspectos de la igualdad son motivo de interpretaciones diversas, por ejemplo si la igualdad se logra por la proporcionalidad o la progresividad, temas sobre lo que la ciencia financiera nos ofrece abundante fundamentos para una u otra posición, es un extremo que la ley debe respetar, y en el cual la Suprema Corte de Justicia ha sustentado una posición uniforme, considerando que alcanza para cumplirlo, que el tratamiento sea igual, dentro de las categorías que la ley formule.

En relación al tema concreto de Administración -contribuyente, es trascendente el alcance del principio de la igualdad de partes en la relación jurídica tributaria, que implica que las facultades que se le otorguen a la Administración no violen el principio, que exista el debido proceso y que el principio de tutela jurisdiccional otorgue efectividad a todos estos extremos.

9.3. Principio de certeza o seguridad jurídica.

Este principio, que se considera consagrado en el art. 72 de la Constitución debe ser atendido por el legislador, al crear la norma, pero debe ser acatado también en el accionar de la Administración tributaria.

La mejor forma de asegurar la certeza se encuentra en la vigencia plena de la legalidad, en la prohibición de la analogía en la creación de tributos, y en la inexistencia de normas antielusivas generales. Asimismo, se debe consagrar la irretroactividad de las leyes tributarias materiales, así como el dictado de decretos, resoluciones o consultas a aplicarse en forma retroactiva, todo lo cual es violatorio de la certeza. La regulación concreta de los procedimientos, en sus diversos aspectos, colabora también con la vigencia del principio.

La irretroactividad de la ley tributaria material, que nuestro ordenamiento consagra a nivel legal, en el art. 8 del Código Tributario, puede provocar la inconstitucionalidad de la norma por violar la certeza, consagrada con jerarquía constitucional.

9.4. El principio de tutela jurisdiccional, ínsito en la separación de poderes, rige en todas las ramas del derecho tributario, es la garantía de todos los restantes principios. Supone entre otros aspectos el derecho a la defensa, y conlleva el secreto profesional necesario para ésta.

9.5. Conclusiones respecto al derecho tributario material.

- 1 .Deben eliminarse las delegaciones al Poder Ejecutivo respecto a los elementos constitutivos del hecho generador, o elementos cuantificantes de la obligación tributaria.
2. Debe reconocerse en la vía jurisdiccional competente los apartamientos de las leyes de los principios constitucionales.
3. Deben eliminarse las normas antielusivas generales.
4. La ley que limita derechos humanos debe cumplir con los requisitos constitucionales.
5. Las normas que regulan los procedimientos administrativos y jurisdiccionales deben respetar el principio de seguridad jurídica.

10. EL DERECHO TRIBUTARIO FORMAL.

10.1 Diversas formas de estructurar esta rama del derecho.

En este ámbito resulta altamente relevante la regulación de los procedimientos de la Administración, ya que tradicionalmente se le otorgan facultades excepcionales para la investigación y determinación del crédito tributario. En esos casos, siempre que se afecten los derechos individuales, se requieren leyes que se deben dictar fundadas en razones de interés general.

Pero además, lo que surge de las reseñas que hemos efectuado de los países donde se dictó un Estatuto del Contribuyente, es que, para proteger los derechos de los contribuyentes, es necesario que los procedimientos administrativos se regulen en forma exhaustiva, para que opere como una protección de los contribuyentes, y una autolimitación de la Administración.

Sin una regulación adecuada de los mismos, no puede lograrse la vigencia plena de los derechos humanos y los principios constitucionales. Como señalaba Pistone, en relación a la Corte Europea de Derechos Humanos, ya no se trata de la existencia de los derechos, sino de su efectividad.

Por eso, nos parece muy adecuado el régimen español, que ha delimitado y regulado expresamente los diversos procedimientos, primero en la Ley 1/98 y luego en la Ley General Tributaria del año 2003. En esa regulación, adquiere importancia fundamental el establecimiento de plazos a cumplir por la Administración y los contribuyentes, y el efecto que se adjudique al vencimiento de los mismos. Esto cumpliría también con los principios de

celeridad y economía que todas las Cartas de contribuyentes postulan y también se encuentra consagrado en nuestro país en el Decreto 500/91.

En el derecho nacional, el Capítulo III del Código Tributario Nacional, no incorpora en forma específica los procedimientos, razón por la cual consideramos adecuado a la complejidad actual de las actuaciones que, en una revisión del mismo, estos se identifiquen y se incorpore una regulación concreta de los mismos.

Calvo Ortega²⁶ señala que “el carácter unitario de la actividad de gestión en un plano intelectual no excluye que a efectos didácticos pueda hablarse de procedimientos distintos: de gestión en sentido estricto, de inspección, de recaudación, de revisión y de resolución de reclamaciones .Cada uno de ellos gira en torno a un hecho básico que da nombre al procedimiento.”

La LGT española de 2003 distingue la gestión tributaria, donde incluye diversos procedimientos (art.117a140),actuaciones y procedimiento de inspección, (art. 141 a159) actuaciones y procedimiento de recaudación (art. 160 a 173).

Con respecto al procedimiento de inspección, señala el mismo autor que los principios de la actividad inspectora propios de un Estado de Derecho y de una Administración moderna son; la imparcialidad, el concurso del sujeto pasivo, la jerarquía y la universalidad.

“El valor de la imparcialidad (implícito en el servicio objetivo a los intereses generales) es máximo, dada la tensión acreedor-deudor insita, lógicamente, en toda obligación tributaria y considerando el carácter público de la Administración acreedora que le obliga a regirse por un deber de aplicación objetivo de las normas en vez de un criterio patrimonial como sería propio de un acreedor privado. **Su objetivo es la contribución (a través de una actividad de aplicación de las normas) a la realización de la justicia tributaria y no la consecución de objetivos patrimoniales propios de las organizaciones privadas.** (subrayado nuestro)

10.2 Principios que rigen el Derecho Tributario Formal, y los procedimientos administrativos.

²⁶ Calvo Ortega, Rafael, “Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General. Octava Edición, Thomson Civitas, pg. 269

El art.43 del Código Tributario dispone que, “salvo disposición en contrario, se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos, o, en su defecto, para el proceso contencioso administrativo”. Por tanto, son de aplicación las normas del Decreto 500/91, que en su art. 2 consagra, como principios generales que deben regir toda actuación administrativa :a)imparcialidad, b)legalidad objetiva c)impulsión de oficio, d)verdad material e)economía, celeridad y eficacia, f) informalismo a favor del administrado, g)flexibilidad, materialidad y ausencia de ritualismo ,h)delegación material, i) debido procedimiento, j) contradicción, k)buena fe, lealtad y presunción de verdad salvo prueba en contrario, l) motivación de la decisión; ll) gratuidad.

“Los principios señalados servirán también de criterio interpretativo para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento.”

Todos estos principios son aplicables a los procedimientos administrativos tributarios, en especial el del debido proceso, la impulsión de oficio, la economía, celeridad y eficacia, imparcialidad, contradicción, motivación de la decisión.

10.3. Principio del debido proceso.

Este principio tiene su recepción constitucional en los arts. 66 y 72 de la Constitución. El primero lo establece para los funcionarios públicos inculcados, y el segundo, lo consagra en general, considerando que constituye un principio inherente a la “persona humana”, y que se corresponde con la “forma republicana de gobierno”.Su recepción en el Pacto de San José de Costa Rica, aprobado por norma legal en el país, avala esta posición.

El art. 8 del Pacto reconoce el derecho de toda persona a ser juzgada al amparo del debido proceso en materia fiscal, entre otras

El Código Tributario, en el art. 46, lo prevé en materia de tipificación de infracciones, estableciendo a texto expreso el otorgamiento de vista y la posibilidad de ofrecer pruebas.

El art. 151 de la ley 16.173, consagra para los procedimientos administrativos seguidos por el Banco de Previsión Social, el cumplimiento de “todos los derechos y garantías del debido proceso, de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República y demás normas derecho positivo”.

A nivel reglamentario, el art. 5 del Decreto 500/91 dispone que “Los interesados en el procedimiento administrativo gozarán de todos los derechos y garantías inherentes al debido proceso, de conformidad con lo establecido en la Constitución de la República, las leyes y normas de Derecho Internacional aprobadas por la República

“Estos derechos implican un procedimiento de duración razonable que resuelva sus pretensiones”.

El art. 76 del mismo Decreto, dispone que “En los procedimientos administrativos seguidos de oficio, con motivo de la aplicación de sanciones o de la imposición de un perjuicio a determinado administrado, no se dictará resolución sin previa vista al interesado por el término de diez días para que pueda presentar sus descargos y las correspondientes probanzas y articular su defensa. “

Por tanto, el debido proceso administrativo tiene total vigencia en el país, en materia tributaria y es así que se aplica en las hipótesis de las infracciones mencionadas en el art. 46 y también en forma previa al dictado del acto de determinación. Sin embargo, en la práctica, no se aplica a algunos actos que pueden producir perjuicio como el dictado de una resolución fundada cuyo contenido es efectuar una denuncia penal. Lo mismo sucedía con la solicitud de clausura, y con la suspensión del certificado único, aunque actualmente esto se ha corregido.

En el caso de la primera, la sentencia 99/2007, de 5 de marzo de 2007, ratificó jurisprudencia en el sentido de que, tratándose de un procedimiento sancionatorio,²⁷ es esencial la vista previa al interesado antes de la decisión. En el caso de la suspensión del certificado, la sentencia dictada en una acción de amparo ante el Juzgado Letrado en lo Contencioso Administrativo de 2 Turno²⁸, se expresa, “cuando se constata, como en el caso a estudio, la ilegitimidad del accionar de la Administración puede y debe intervenir procurando proteger a la persona ya física o jurídica (art. 1 de la ley 16.011) cuando advierte como en el caso, que se ha violado uno de los principios generales de nuestra Constitución : el debido proceso.

²⁷ Revista Tributaria, No. 199,pg. 582.

²⁸ Revista Tributaria No. 201,pg.886

“Por otra parte, los organismos públicos, en general el Estado, está regido por el principio de Legalidad Objetiva, de juridicidad o legitimidad y ello no significa otra cosa que el sometimiento al respeto del orden jurídico”.

El art. 7 del C/590/991 dispone que la forma es un medio, que si bien puede no causar la nulidad del acto, sin embargo disminuye las garantías del proceso o provoca indefensión”

“El debido proceso implica el derecho de defenderse y a su vez de ser oído antes de dictarse la resolución, enterarse de la existencia de un procedimiento que precede al acto, conocer el contenido de las actuaciones, conocer los motivos de la decisión de la administración”

“El derecho de ser oído presupone conocer las actuaciones, controlar la prueba de la administración, entre otros (art. 77,78,79,217,80,81,75,76,2216,77,78,79 82,71,72) y en forma especial el derecho a una decisión fundada”

Este fallo, el de la clausura, y la Resolución del Ministerio de Economía en un recurso jerárquico, que dejó sin efecto la Resolución que ordenaba la denuncia penal,²⁹ deberían ser tenidos en cuenta por la Administración, en futuras actuaciones.

Con respecto a la resolución necesaria para efectuar la denuncia penal, consideramos también que requiere vista previa para que la Administración pueda tener todos los elementos necesarios para formular su opinión fundada.

10. 4. Economía, celeridad y eficacia

El art. 8 del Decreto 500/91 dispone “En el procedimiento administrativo deberá asegurarse la celeridad, simplicidad y economía del mismo y evitarse la realización o exigencia de trámites, formalismos o recaudos innecesarios o arbitrarios que compliquen o dificulten su desenvolvimiento, estos principios tenderán a la más correcta y plena aplicación de los otros principios enunciados en el art 2. “

La celeridad, y economía así como la simplicidad del procedimiento constituyen elementos que todas las Cartas de Contribuyentes enuncian como imprescindibles, y por tanto, sería adecuado revisar las normas actuales a efecto de ajustar los procedimientos tributarios a los mismos, siendo necesario establecer plazos para la culminación de los mismos. Esto otorgaría, al

²⁹ Revista Tributaria, No.205,pg.580

régimen, la certidumbre de que carece y cumpliría, además, con el debido proceso, que supone una duración razonable.

La situación actual, en la cual la Administración, sin determinar la existencia de la obligación, puede solicitar cautelares, pero además, al solicitarlas, ya puede impetrar la suspensión del certificado único, y de esa forma llevar a la empresa a su fin no responde a las mínimas garantías de que debe gozar el contribuyente. Si se le agrega que, en ese mismo estado, puede formular la denuncia penal, se observa que la gravedad de la situación se convierte en una especie de coacción indirecta al contribuyente para que acepte el criterio de la Administración, convirtiendo en letra muerta todos los derechos que se le otorguen en la Constitución, y en especial, el derecho a defenderse.

Los derechos humanos, sólo pueden limitarse, sin afectar su contenido esencial, por leyes dictadas por razones de interés general, y no pueden serlo por la sucesión de limitaciones que en su conjunto producen una distorsión que hacen inviable el derecho, y tampoco por interpretaciones expansivas de las normas de excepción, contrarias a los principios generales., que transforman la solución de principio, protección de los derechos humanos, en normas de excepción, frente a las normas especiales que se reconocen como de principio.³⁰

Por tanto, es importante para cumplir los principios de economía, celeridad y eficacia, y no violar indirectamente los derechos humanos, que la Administración se autoregule estableciendo plazos para su actuar. Esto evitaría, además, la impagabilidad de las obligaciones, por la aplicación de sanciones de mora generadas por el transcurso del tiempo.

10.5. Actuación de buena fe.

El art. 6 del Decreto 500/91 establece que “Las partes, sus representantes y abogados patrocinantes, los funcionarios públicos y, en general, todos los participantes del procedimiento, ajustarán su conducta al respeto mutuo y a la lealtad y buena fe.” Sobre este principio, es interesante señalar la Carta de Derechos del Contribuyente francesa que, expresamente dispone “Se presume la buena fe de parte de Ustedes, sus declaraciones se presumen completas y

³⁰ Conforme Risso, obra cit. pg. 89

correctas. Cuando la administración considera que una declaración está incompleta o no es correcta, le corresponde a ella demostrarlo....”

Este principio es también un enunciado tanto en la Carta Italiana como en la normativa española.

10.6 Las facultades de la Administración. Art. 68 del Código Tributario y el interés general.

Este artículo establece en su primer inciso, en forma genérica, las facultades de investigación y fiscalización de la Administración, enumerando luego, a texto expreso, algunas de estas.

La primer parte del artículo no significa que la Administración pueda hacer todo lo que no está previsto, sino que existe un límite infranqueable que, como lo hemos visto, surge de los derechos humanos consagrados en la Constitución y en los principios emanados de la misma.

Las normas que consagran los derechos se interpretan en la forma más favorable a ampliar el contenido del derecho, en tanto las que establecen excepciones a estos o que autorizan su limitación, serán siempre de interpretación estricta, no siendo válida una interpretación analógica o a contrario sensu.³¹

El tema, entonces, radica en delimitar el concepto de “interés general”, establecido como limitante en el art. 7.

A nuestro juicio, el concepto de “interés general”, no puede ser identificado con el interés de la recaudación, o del organismo recaudador, sino que es el interés general del Estado en obtener los recursos para el cumplimiento de sus fines en el marco de los principios y derechos consagrados en la Constitución.

Es esta concepción la que determina que se considere hoy en día que el derecho sancionatorio tributario protege verdaderos bienes jurídicos y no la propia función, como lo sostenían las teorías que lo consideraban un poder construido sobre la idea de que el ilícito administrativo tutelaba un interés propio de la Administración .

No existe un interés propio de la Administración en la recaudación, sino un interés del Estado, y, por tanto, la actividad tendente a obtener los recursos necesarios para realizar los fines públicos, debe cumplirse en el marco ya

³¹Risso, obra cit. pg.32

señalado. Y en la valoración del interés general no ingresa solamente el interés en obtener recursos, sino en hacerlo en el marco de los derechos humanos, y la limitación de estos se rige por el criterio de la proporcionalidad.

El interés general que permite limitar los derechos constitucionales, no es el de la Administración, sino el del propio Estado, que, además de la recaudación, debe proteger otros intereses generales, y, sobre todo, la protección de los derechos humanos. De ahí el equilibrio que debe mantener en su regulación. En tanto la Administración disponga de un elenco adecuado de medidas encaminadas a la fiscalización, prevención de la evasión y recaudación del crédito, debe realizar un uso correcto de ellas, y no podrá avanzarse en la limitación de los derechos individuales para favorecer aun más dicha función en desmedro de los derechos individuales.

Como señala Risso³² el interés general no puede ser considerado un principio general de Derecho, ni como la representación del interés de la mayoría, porque esto permitiría a estas avasallar las minorías, no constituye una habilitación en blanco para que el legislador limite los derechos humanos como entienda oportuno, ni como excusa para esas limitaciones. El interés general es, en realidad, una garantía de los derechos humanos.

Por lo tanto, las razones de “interés general” para limitar los derechos individuales, no pueden ser identificadas con la facilitación de la función recaudadora en violación de los derechos y principios, o en la creación de instrumentos, que, en forma indirecta, incidan sobre ellos. El interés general es el interés del Estado y el interés de los ciudadanos, el interés general es una garantía de los derechos humanos, que los contribuyentes abonen lo que las leyes establecen y para ello la Administración debe ser dotada de los medios necesarios, las leyes ajustadas a la Constitución, los procedimientos regulados de acuerdo a esta y a las leyes, y los contribuyentes deben cumplir con las obligaciones que les imponen las leyes en ese marco.

Como señala Ferreiro Lapatza³³ .”Las normas de Derecho tributario formal pueden atribuir, como las de Derecho tributario material, a la Administración y a

³² Risso, obra citada, pg. 107

³³ Ferreiro Lapatza, “Curso de Derecho Financiero Español, Instituciones, 25 Edición, Marcial Pons, pg.256 y ss.

los administrados derechos y obligaciones, poderes y deberes. Pero estos derechos y obligaciones, poderes y deberes instrumentales, “formales” no determinan en su realización el logro de un resultado de carácter final. Posibilitan, facilitan tan sólo el logro de los resultados finales previstos por el derecho tributario material.

“Las obligaciones de hacer que se imponen por el derecho tributario formal tienen, en ciertos casos relevantes un carácter autónomo respecto de obligaciones tributarias concretas. Pero son instrumentales en el sentido de que no tienen un significado final, es sólo un instrumento para la efectiva aplicación de los tributos. Esas obligaciones son accesorias cuando se deben cumplir en relación o como consecuencia de una obligación tributaria concreta”.

“El carácter independiente o accesorio, pero en todo caso instrumental, de estas obligaciones debe servir para modular su exigencia, proporcionada, necesaria y en relación directa con el fin que con ellas se trata de alcanzar. La efectiva aplicación de los tributos, en general, en unos casos; la aplicación de un concreto tributo en otros; la eficacia y objetividad, pero no la simple comodidad, de la actuación administrativa que se dirige a esta aplicación.” (subrayado nuestro)

Las normas del procedimiento tributario deben apartarse lo mínimo posible de las del procedimiento administrativo y, como éstas deben de garantizar en todo caso, tanto la función administrativa que se realiza a través de ellas, como, de forma más concreta, los derechos que al servicio de esa función reconoce el Derecho tributario sustantivo a la Administración y los derechos que todo el ordenamiento reconoce a los ciudadanos.³⁴

“Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho tributario deben buscar así su máxima coherencia con los esquemas dogmáticos fundamentales, en especial, y en cuanto al derecho formal, del Derecho administrativo y, en general, de todo el Ordenamiento. Sólo así el Derecho tributario puede construirse como una pieza integrada en Ordenamiento único

³⁴ Ferreiro Lapatza, obra cit.

colocado todo él al servicio de las ideas y valores que, recogidos en la Constitución, el pueblo se ha dado como pauta de su organización social.”³⁵

10.7 Algunos de los problemas que plantea en la actualidad, el derecho tributario formal en el país.

10.7.1. Inexistencia de plazos para los procedimientos.

El Derecho Tributario Formal, como está regulado en el Código Tributario Nacional, planteaba un equilibrio razonable entre las facultades de la Administración y los deberes de los contribuyentes.

En esta etapa, sin embargo, debería incorporarse una regulación más detallada de los diversos procedimientos que realiza la Administración, como lo hace la Ley General Tributaria, con expresa indicación de los requisitos para su iniciación, los plazos de cada etapa, tanto para la Administración como para el contribuyente, y el efecto del vencimiento de estos.

10.7.2. Sobre las facultades de la Administración .

Este artículo es el que ha provocado mayores problemas en los últimos tiempos, a raíz de la interpretación que del mismo han efectuado los organismos recaudadores y ha sido objeto de innúmeros estudios.

No pretendemos agotar en este trabajo los temas que se han planteado, sino que nos limitaremos a señalar nuestra posición sobre el límite infranqueable que configuran ,en relación a esas facultades, los derechos individuales tal como están recepcionados en nuestra Constitución y del concepto de “interés general”, al que ya nos hemos referido.

10.8 Conclusiones sobre el derecho tributario formal.

1. El Derecho tributario formal debe respetar los derechos humanos y los principios consagrados en la Constitución, en el Código Tributario, y en el Decreto 500/91.
2. Los principios consagrados en el Decreto 599/91, deberían ratificarse por ley ya que muchos de ellos coinciden con los postulados en las diversas Cartas o Estatutos.
3. Los procedimientos deben apartarse lo menos posible del procedimiento administrativo, deben regularse en todos sus extremos, y, fundamentalmente, en los plazos.

³⁵ Ferreiro Lapatza, obra cit.

4. Las facultades que se otorguen a la Administración y supongan la limitación de derechos individuales, deben partir de la premisa de que estos constituyen el principio y que el interés general, no es el interés de la Oficina Recaudatoria.

5. En materia concreta de repetición de pago de lo indebido, debería legislarse sobre los reajustes o intereses que corresponde abonar a la Administración.

6. En materia de consultas, formuladas por la propia Administración, en caso de dudas sobre la aplicación de las normas tributarias, en aplicación del principio de seguridad jurídica, debería legislarse expresamente sobre su eficacia para el futuro, y su previa publicidad.

11. DERECHO SANCIONATORIO TRIBUTARIO.

En esta rama del derecho se dan, actualmente, diversas situaciones que inciden, y mucho, en la situación del contribuyente frente a la Administración, y que deberían ser tenidas en cuenta en la revisión que propugnamos del Código Tributario y de las normas generales. Para entenderla en su cabal magnitud debemos comenzar por fijar algunos conceptos esenciales.

11.1. Naturaleza del derecho sancionatorio y consecuencias de la posición que se asuma al respecto.

Aun cuando el Código Tributario, en el Capítulo respectivo no lo establece en forma expresa, y esta posición fue conciente, la unanimidad de la doctrina nacional considera que constituye una rama del derecho penal

En esta concepción, la infracción a la norma tributaria y la sanción correspondiente, forman parte de la idea penal general existente en el ordenamiento jurídico y responde a la violación de una norma jurídica. El sistema punitivo en el Estado de Derecho se justifica por su función de prevención y su orientación a la protección de bienes jurídicos, “entendidos como bienes necesarios para la sociedad”. En las infracciones tributarias, el bien jurídico es la lesión o puesta en peligro del crédito tributario.

Como lo señalaba Sainz de Bujanda³⁶ el orden represivo tributario parte de la sustancial identidad entre ilícito penal e ilícito administrativo y las sanciones tributarias están destinadas a proteger un determinado orden normativo, no pudiendo concebirse como protegiendo intereses propios de la Administración.

³⁶ Sainz de Bujanda, “Hacienda y Derecho T.II, pag.207 y Sainz de Bujanda,” Sistema de Derecho Financiero”T.I,volumen 2, Madrid,1085,pg.651

Como tutelan verdaderos bienes jurídicos, deben hacerlo al igual que las penales, valorarían conductas que pudieran lesionar o poner en peligro esos bienes y les sería indiferente el ámbito de libertad individual que las Constituciones garantizan bajo la forma de derechos fundamentales y libertades públicas. Estas no podrían esgrimirse frente a las sanciones administrativas, pues en ellas solo sería relevante el incumplimiento por el administrado del ordenamiento que se pretende proteger con la sanción. Si esto fuera así, el derecho administrativo sancionador se configuraría como señala García de Enterría,³⁷ al margen de determinadas garantías que se exigirían en la imposición de otras penas,

En la posición que sustentamos, todos los principios contruidos en la dogmática penalista serían aplicables, con “matices” a las sanciones administrativas. Señala García de Enterría “que los matices permiten adaptaciones funcionales, no derogaciones sustanciales”³⁸

En el mismo sentido, César García Novoa³⁹ considera que “las sanciones tributarias, en cuanto sanciones administrativas, tienen naturaleza punitiva, por lo que han de considerarse una manifestación más de la potestad penal del Estado. Las diferencias con la función punitivo-penal asignada a los jueces y tribunales están expresamente previstas en el ordenamiento y son de carácter garantista”. Y en cuanto a los principios, expresa que, lo que resulta indudable es que a las sanciones administrativas les son de aplicación los mismos elementos objetivos y subjetivos que a los ilícitos penales: en especial y a pesar de las dudas que en un principio se suscitaron, el factor subjetivo o elemento de culpabilidad”

Antonio López Díaz⁴⁰ comparte esta posición, considerando que la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria y el procedimiento en que se plasma no son sino una manifestación del ius puniendi del Estado. Potestad sancionadora que encuentra su fundamento, al margen de ese ius puniendi

³⁷ García de Enterría, obra cit.

³⁸ García de Enterría, obra cit.

³⁹ García Novoa, César, “El principio de la personalidad”, en “Temas de Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons.

⁴⁰ López Díaz, Antonio “El derecho a no inculparse y a no declarar contra si mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, en “Temas de Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons

general en un principio de solidaridad que reside en la base de la contribución a los gastos del Estado.

En el mismo sentido, Pérez Royo⁴¹ expresa “tomando como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, aparece claramente que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter claramente represivo o punitivo, que hace a estas instituciones sustancialmente idénticas a las de índole penal en el sentido estricto”

11.2 La separación del procedimiento administrativo de determinación y el procedimiento sancionador.

Una primera consecuencia de la naturaleza penal es la separación necesaria que debe existir entre el procedimiento administrativo tendente a la determinación del tributo y el dirigido a la imposición de sanciones y el acercamiento entre el procedimiento administrativo sancionador y el proceso penal, especialmente en lo que se refiere a los principios generales de aplicación.

En España, la ley 1/1998 que consagró el Estatuto de los contribuyentes, optó por separar los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones., lo que se mantiene en la Ley General Tributaria vigente, salvo renuncia del contribuyente o firma de actas de acuerdo con dicha renuncia. Existe, sin embargo, comunicación entre ellos, que permite incorporar al procedimiento sancionador datos, documentos, que figuren en el expediente de liquidación.

En nuestro derecho, la determinación de la obligación tributaria y la tipificación de las infracciones, surgen del mismo procedimiento, lo que no se ajusta a la diversa naturaleza de la obligación tributaria y la infracción.

La doctrina española ha trabajado mucho sobre la separación de estos procedimientos y la jurisprudencia ha planteado cuestiones de inconstitucionalidad como consecuencia del trato similar, especialmente en lo que se relaciona con la posible violación de los principios de presunción de inocencia, de prohibición de la indefensión, y de tutela judicial efectiva.

⁴¹Pérez Royo, “Derecho Financiero y Tributario, Parte <general, 7ª. Edición, Madrid, Civita, 1997,pg.293.

Consideramos adecuado un procedimiento separado, donde se respeten todos los principios del derecho penal.

11.3. El elemento subjetivo en las infracciones tributarias.

El derecho punitivo en el moderno Estado de derecho, basa su legitimidad en valores derivados de la Constitución, que los tipos sancionadores tutelan bajo la forma de bienes jurídicos protegidos. Todo ilícito debe ser la realización voluntaria de una lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido, lo que significa la recepción de la idea de culpabilidad.

Para García Novoa⁴² la culpabilidad es probablemente el valor más importante del Derecho sancionatorio de un Estado democrático y surge de la idea de libertad, del principio de que todo ser humano es libre para adoptar sus decisiones y de que siempre que se transgrede el ordenamiento jurídico merecerá el reproche punitivo cuando haya querido incumplirlo.

La culpabilidad se enlaza con la libertad, que es el valor superior de todo Estado de Derecho y subjetiviza la responsabilidad penal o sancionadora. De ahí la exigencia de dolo o culpa respecto al hecho punible, y que no exista sanción si el hecho típico no es imputable al autor a título de dolo o imprudencia. Esto significa: 1) Que no resulta admisible ningún género de responsabilidad objetiva,

2) Las reglas que deben regir la relación del hecho punible con un sujeto que lo ha cometido con dolo o culpa, deriva de la necesidad de que la pena se genere por el hecho propio.

3) Como se requiere el dolo o la culpa, no cabe la responsabilidad objetiva, y por ello, sólo podrá responder del hecho punible su autor, pero no otro sujeto respecto del cual la realización culposa o dolosa del hecho no haya resultado acreditada.

La culpabilidad como elemento constitutivo de la infracción debería de avanzar cada vez más en el ámbito tributario, en el que asistimos cada vez más a la masificación, intensidad y complejidad de las obligaciones y deberes tributarios. Las Cartas de los Contribuyentes insisten en la diligencia que deben tener las Administraciones Tributarias (teniendo en cuenta la masificación y complejidad citadas) para que los obligados tributarios conozcan suficientemente sus

⁴² García Novoa, obra cit.

obligaciones y la forma y tiempo en que deben ser cumplidas. Se incluyen en este rubro los deberes de difusión y educación tributarias establecidos a cargo de la Administración. Si esto no se da, existiría una causa eximente de la culpabilidad, que sería la diligencia normal del obligado. La ley tributaria LGT española, en el art. 179, entre otros supuestos establece “se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. o haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración

Señala Calvo Ortega⁴³sobre el concepto “interpretación razonable”, que es un concepto jurídico indeterminado que sólo de manera casuística podrá ir delimitándose por los tribunales. Hay que entender como razonable lo que es normal desde una situación concreta. No se puede considerar la misma racionalidad ante una norma claramente establecida que ante un precepto confuso, equívoco o exorbitante.”

“Unida a esto aparece la consideración del error como causa de “neutralización de la culpabilidad”. En el campo de la aplicación de las normas tributarias (y en general de la obligación de esta naturaleza) se trataría del error de derecho. La doctrina considera el error invencible de derecho como causa que excluye la culpabilidad. En definitiva, el error de derecho como causa de exclusión de la culpabilidad es una consecuencia obligada del rechazo de la responsabilidad objetiva. El error tendrá que ser explicable y no ir acompañado de una actitud del sujeto que pueda conducir a la conclusión de que ha actuado con dolo, mala fe o negligencia grave. “

Este principio aparece configurado como derecho fundamental susceptible de amparo, y como consecuencia del mismo, el legislador debe excluir del ordenamiento sancionador tributario de un Estado de Derecho todos los supuestos de responsabilidad objetiva por infracciones.

Para el caso del ordenamiento uruguayo, deberían eliminarse los supuestos de infracciones objetivas existentes en el derecho aduanero, pero además, en cuanto a la mora, debe irse a la interpretación correcta de la misma, que, hoy en día, como ya lo hemos expresado en otros trabajos, es claramente subjetiva. Pero la Administración e inclusive, la jurisprudencia, no han

⁴³ Calvo Ortega, obra cit. pg. 407

interpretado correctamente las sanciones de mora, y continúan considerándola una infracción objetiva. Ello, a pesar de que el propio texto, con la graduación de la multa y con la referencia a la remisión que puede efectuar la Administración en hipótesis de buenos pagadores, han modificado en forma sustancial la redacción inicial del artículo.

11.4. La personalidad de la pena.

Con respecto a la personalidad de la pena, es importante la trascendencia del principio, dada la existencia, en el derecho tributario, de sujetos obligados al pago de la obligación tributaria por la configuración de un hecho diferente al hecho imponible.

La regla debe ser la intransmisibilidad de las sanciones, que no solo debe referirse a la muerte del sujeto infractor, sino a todos los casos en que el tributo pueda exigirse a sujetos distintos de los deudores originarios, los que no deberán las sanciones tributarias que no sean provocadas por su propia conducta.

Señala García Novoa ⁴⁴ que hay que “excluir lo que hemos llamado trasvase de principios, por lo que no cabrá aplicar nunca a las sanciones, la automaticidad con que se exige el cobro de las deudas tributarias a los obligados tributarios distintos del contribuyente, cuya responsabilidad no se mide con criterios de culpabilidad.”

El Código Tributario en el art. 102, primer inciso, establece el principio de la personalidad, con las excepciones que el mismo artículo consagra en relación a diversos sujetos, en cuanto les concierne, lo que significa que no es objetiva.

Con respecto a las personas jurídicas, el art. 104 del Código admite la responsabilidad en las sanciones pecuniarias, dada la capacidad de acción y culpa de estas, en lo que constituye un matiz del derecho administrativo sancionador, completamente admisible.

11.5 La transmisión a los sucesores.

El derecho español, desde el año 1998, y actualmente en el art. 189 de la L.G.T. prevé expresamente la extinción de las sanciones por muerte del infractor.

⁴⁴ García Novoa, César, obra cit.

Por el contrario, el art. 103 del Código Tributario Uruguayo establece que la responsabilidad pecuniaria por infracciones se transmite a los sucesores del responsable sin perjuicio del beneficio de inventario.

11.6 .Proporcionalidad.

La proporcionalidad entre la infracción y la sanción es una exigencia de la justicia en general y de la tributaria en particular. Se ha impuesto en Europa, en el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y también en América Latina. La finalidad de prevención del ordenamiento sancionador y la medida de la reacción demandan esa proporcionalidad. La LGT la consagra en el art 178 , entre los principios de la potestad sancionatoria.

El derecho uruguayo no lo establece en forma expresa, pero sería adecuado recogerla como principio, de acuerdo a la importancia que está adquiriendo en el ordenamiento positivo y en la jurisprudencia.

11.7. Retroactividad de la ley sancionatoria más favorable.

De acuerdo a los principios del derecho penal, corresponde la aplicación de la ley más benigna, lo que está recogido a texto expreso en el art. 8 del Código Tributario.

11.8 El principio del debido proceso.-

En el párrafo dedicado al Derecho Tributario Formal, se analizó la recepción constitucional de este principio.

En la hipótesis de las infracciones, el Código Tributario, en el art. 46 lo preve bajo el título de “información sumaria”, y nuestra discrepancia con el mismo, lo que se debería rever, sería el último inciso que dispone que no regirá en los casos de mora. Además, debería extenderse a todas las sanciones que no estén previstas en el Código.

Con respecto a la clausura de establecimientos, que funciona como una sanción ante las irregularidades en la documentación que hagan presumir una defraudación, la práctica de la D.G.I. era la de no otorgar vista previa. El fallo 99/2007 del TCA, de 5 de marzo de 2007, sienta la tesis correcta, en el sentido de que, tratándose de la imposición de una sanción, corresponde el otorgamiento de la vista previa. En el mismo, citando la sentencia 70/99, se expresa: “El debido proceso es el derecho que tiene toda persona de tener su día ante el Tribunal o ante el Juez. En materia administrativa, es el derecho de

todo administrado de que se de vista de las actuaciones administrativas, de ser defendido por un Abogado, de que puede formular sus descargos, de presentar y solicitar que se realicen pruebas. En definitiva, que la Administración no pueda ni deba adoptar una resolución definitiva, sin que antes el particular o el funcionario inculcado puedan tener cabal conocimiento de las actuaciones administrativas, sin que puedan realizarse pesquisas secretas. De este principio, pues, se derivan los principios de publicidad y contradicción, lo que asegura una mayor participación del administrado en el procedimiento administrativo y en la formación de la voluntad administrativa,.

Señala el Tribunal en otra sentencia 87/97, que “el art. 46 del Cód. Tributario, que contempla la posibilidad legal de que el presunto infractor pueda deducir defensa y producir prueba, no hace otra cosa que reafirmar el principio constitucional del debido proceso (art12 de la Constitución). De esta forma se proyecta sobre toda la materia sancionatoria punitiva, y extiende en forma preceptiva al ámbito del procedimiento administrativo tributario dicha garantía en atención a la existencia de sanciones de carácter punitivo en este campo.

“La jurisprudencia ha entendido que en el caso del procedimiento sancionatorio, es esencial la vista previa al interesado antes de la decisión. Que su omisión importa la nulidad del acto, de conformidad con el art. 88 de la Constitución y normas reglamentarias (Sent. 343/90), entre muchas otras. Porque si bien esta disposición alude al funcionario inculcado, lo que es recogido por el art. 171 del decreto 500/91, en lo referente a la materia disciplinaria, la extensión del criterio a todo procedimiento sancionatorio se ha entendido fundada en el art. 72 de la Carta (norma receptora del jusnaturalismo de enorme riqueza y fuerza expansiva, como lo ha demostrado el Prof. Alberto R. Real en su famoso trabajo sobre los “Principios Generales del Derecho Constitucional Nacional en el que debe comprenderse el derecho de defensa de todo habitante.”

“Por último, la garantía de la debida defensa no es sólo formal sino sustancial, implicando, el derecho a ejercerla, el de presentar descargos y probanzas, lo que no puede suplirse en la vía jurisdiccional (Sent. 421/90, 858/94, etc.). Esta garantía impide, como ha señalado la Corporación, la adopción de decisiones apresuradas o el dictado de resoluciones que aplican o imponen sanciones sin

tener presente la proporción que debe existir entre la falta y la sanción (Sentencia 858/94,454/95, etc.)”

Con estos elementos el T.C.A. anuló el acto administrativo de la D.G.I. que dispuso solicitar al Juzgado competente la clausura de establecimientos. El Tribunal no ingresa a determinar la trascendencia o no de la inadecuación documental, sino solamente a la circunstancia de la necesidad de vista previa al dictado del acto que solicita la clausura. Desechó, por tanto, los argumentos de acuerdo a los cuales no corresponde dar vista porque la manifestación de voluntad de la Administración no está dirigida a producir efectos jurídicos en la órbita subjetiva del contribuyente, no lesiona un derecho subjetivo o interés personal, directo y legítimo del administrado porque el contenido es inocuo por si mismo para el contribuyente ya que dicha resolución es la, que pone en movimiento los mecanismos internos (a efectos de que se haga la solicitud ordenada) y permite que se haga el procedimiento judicial.

11.9. Si es necesaria la vista previa a la formulación de la denuncia penal.

Este tema fue ampliamente debatido, en forma interna en los Organismos recaudadores, y las soluciones variaron. En algunos períodos, se optó por formular la denuncia luego de otorgada vista previa, en la actualidad; el Organismo recaudador formula la denuncia antes de otorgar la vista y la jurisprudencia del TCA es firme en considerar que la formulación de la denuncia penal, no es procesable ante el mismo, porque no lesiona un derecho subjetivo o un interés personal, directo y legítimo del administrado, en razón que la mera denuncia determinante del inicio de un procedimiento para la averiguación de si existe o no delito, no perjudica, en estricto rigor jurídico a nadie”.

Esta jurisprudencia, sin embargo, no se ajusta al principio del debido proceso. El caso es similar al de la clausura, si bien el que ordena la clausura es el Juez, quien la solicita, y promueve el procedimiento, debe hacerlo según las normas del debido proceso, para que la voluntad de la Administración tenga sustento real. Por ello, en el caso de la denuncia de defraudación, sostenemos el mismo criterio, si bien el procesamiento lo realiza el Juez, la Administración opera en base a una “resolución fundada”, de acuerdo a lo previsto por el art. 110 del Código Tributario. Para conformar esta, debe, -por lo menos- otorgar

vista previa, en la cual el Administrado pueda articular su defensa, y así tendrá una mínima certeza de lo que denuncia. Obsérvese que la Administración podría quedar sujeta a responsabilidad por denuncias formuladas sin base suficiente (Sent. 495, de 13/VI/00), que habilitaran, además, a la Administración, a solicitar otras medidas.

El antecedente de la sentencia citada sobre la clausura, puede incidir en la jurisprudencia sobre la denuncia de defraudación. Al efecto, para establecer la necesidad de que la Administración tenga todos los elementos necesarios cuando la formula se debe tener en cuenta la revocación que en la vía jerárquica, efectuó el M.E.F de una denuncia formulada por la DGI.⁴⁵

11.10. El principio de non bis in idem.

Este principio significa que no pueden existir dos sanciones para un mismo ilícito.

La infracción y el delito de defraudación tienen, en el Código Tributario, prácticamente, el mismo tipo objetivo y subjetivo, por lo cual se produce el efecto de que la misma situación es sancionada con pena pecuniaria y privación de libertad, incurriendo en lo que se denomina bis in idem.

Esto ha sido condenado en materia penal, por lo que siempre hemos considerado que el delito de defraudación tributaria debe ser modificado, y reservado para las formas más graves de defraudación, modalidades agravadas por circunstancias relacionadas con el monto, con el tipo de maniobras, con el aprovechamiento de beneficios fiscales, con el resultado de la maniobra, que constituya un delito de daño y no de peligro.

La única forma de cumplir el principio non bis in idem, evitar la discrecionalidad de la Administración y ajustar la norma a la realidad socio-económica, es modificar el delito de defraudación, teniendo en cuenta que la ciencia penal contemporánea señala que no se puede perseguir la bagatela, no vale la pena.

11.11. Criminalización de la infracción.

Esto significa la conversión de determinadas infracciones tributarias en delitos, fenómeno que se puede dar en otras ramas del derecho.

De acuerdo a lo expuesto, tanto la multa como la clausura de comercio, la inhabilitación de profesiones o cargos, la pérdida de derechos adquiridos, o la

⁴⁵ Revista Tributaria No. Pg.

limitación de la libertad personal tienen, ontológicamente, el carácter de sanciones o penas. El matiz del derecho sancionador tributario es que se mantiene todavía en la órbita de la Administración.

En las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, realizadas en Lisboa, 1998, uno de los temas fue la criminalización de las infracciones tributarias, y en los Considerandos se establece que la interpretación del derecho penal tributario se encuentra vinculado a decisiones valorativas contenidas en el ordenamiento constitucional.

Que los problemas que ocupan la criminalización de las infracciones tributarias se basan en la difícil e inexcusable integración del sector jurídico tributario y del penal respectivamente, y de cuya interdependencia se derivan los propios tipos penales.

De las recomendaciones citaremos solo dos::

1 .La sanción penal tendrá carácter de último recurso del Estado cuando este asegure a través de una legislación clara y precisa un control igualitario y general, así como la correcta gestión del gasto público

2.-Su fin no debe apartarse de los fines represivos y preventivos del derecho penal común sin caer en un objetivo directamente recaudador.

(subrayado nuestro)

11.12 Conclusiones con respecto al derecho sancionador tributario.

Con respecto a este tema, las normas a incorporar o modificar en el Código Tributario o en otro cuerpo jurídico para ajustar el ordenamiento a los derechos y principios constitucionales, serían las siguientes:

- a. De acuerdo al principio de legalidad, las infracciones y sanciones deben establecerse por ley y no conceder al Poder Ejecutivo determinadas facultades que, sustancialmente, consisten en verdaderas sanciones.
- b. Se debe consagrar en forma expresa la exigencia del elemento culpabilidad para la configuración de todas las infracciones.
- c. Para respetar el principio de “Non bis in idem”, debe tipificarse de manera diferente la infracción y el delito de defraudación, reservándose éste para las hipótesis más agravadas.

- d. En cumplimiento del principio del debido proceso, debería establecerse en forma expresa la necesidad de otorgar vista en forma previa a la solicitud de clausura, de suspensión de certificado, y la denuncia de defraudación.
- e. Debe instituirse un procedimiento separado para la determinación de la obligación tributaria y de las infracciones y sanciones.
- f. Sería conveniente, la judicialización del procedimiento de determinación de infracciones y sanciones.
- g. Debe regir, en su plenitud, el principio de presunción de inocencia.
- h. Debe incluirse, como principio, la proporcionalidad de la sanción.

12.-EL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO.

12.1 Régimen del Código Tributario nacional.

Esta rama del derecho procesal, no autónoma, encuentra su fundamento en el principio de tutela jurisdiccional, que significa que sólo un tercero imparcial puede dirimir con carácter de cosa juzgada los litigios entre la Administración y los contribuyentes.

Como señala Hensel,⁴⁶ “la imposición de tributos es el más importante derecho de intervención del Estado en el patrimonio de sus súbditos, lo que unido a la generalidad de la imposición, al número extraordinariamente grande de casos de impuestos, hace necesario revestir toda posición jurídica del contribuyente con instrumentos de tutela y defensa frente al Estado. “ En sentido similar, Valdés⁴⁷ expresa que “La protección jurisdiccional debe alcanzar, pues tanto al contribuyente como al fisco”

En consecuencia, todo contribuyente debe tener su día ante el Tribunal, razón por la cual no se pueden establecer normas que impidan el acceso a la vía judicial o lo obstaculicen.

En este aspecto, el Código Tributario estableció un régimen equilibrado entre la protección del crédito fiscal y las garantías del contribuyente. Las medidas cautelares protegen el crédito del Estado y no se va a la ejecución en tanto no exista acto firme. Por otro lado, la suspensión del juicio ejecutivo en tanto se tramita la acción de nulidad, evita una situación irremediable para el sujeto pasivo, que puede, concomitantemente, obtener la anulación del acto.

⁴⁶ Hensel, obra cit.

⁴⁷ Valdés Costa, “Instituciones de Derecho Tributario”, Depalma, pg. 318.

12.2. El solve y repete.

La eliminación de este instituto, consagrada en nuestro derecho por la ley No. 12.804, de 30 de noviembre de 1960 y recogida en el Código Tributario en el art. 84 cumplía con los requisitos de la tutela jurisdiccional, evitando trabas al acceso a la justicia.

Sin embargo, normas posteriores, sin llegar a establecer el solve y repete en su formulación pura, establecen restricciones indirectas al acceso a la justicia, que son asimilables a aquel instituto.

En ese sentido, el impuesto a las ejecuciones, instituido en nuestro derecho por la ley 15.809 y modificado por la ley 16.170 (art. 480 y ss.) fue impugnado por configurar una traba a la justicia. El fallo 153/88, de 18 de abril de 1988, lo declaró constitucional.⁴⁸ En relación al debido proceso, expresó la Corte “la jurisprudencia de la Corte es constante y conocida en cuanto a que el principio constitucional no tutela determinada forma concreta de procedimiento, sino que sólo requiere que el justiciable tenga acceso al Tribunal, en las formas y condiciones que la ley determine.”

Otra limitación indirecta al acceso a la justicia es la norma consagrada en la ley N° 17.930, de 19 de diciembre de 2005, art. 463 (inciso final del art. 80 del T. 1 el T.O.) que faculta a la DGI a suspender la vigencia de los certificados anuales a partir de pasados 90 días corridos de decretadas las medidas cautelares por el Poder Judicial, previstas en el art. 87 del Código Tributario”. Ya hemos señalado que esta disposición puede configurar la muerte de la empresa, antes de la determinación de la obligación, por lo cual atenta contra la tutela jurisdiccional. Constituye una verdadera sanción, que no corresponde a la violación de ninguna norma tributaria ya que la medida cautelar tiene, como único fin, salvaguardar el crédito del Estado, pero no implica la comisión de ninguna infracción, y ni siquiera la existencia de una deuda, porque el crédito puede estar en vías de determinación.

Al respecto, señala Shaw⁴⁹ “En definitiva, deja en manos de la DGI la facultad de coaccionar a los contribuyentes para que acepten pagar los importes que ella pretenda sin permitirles defenderse con los recursos administrativos y la

⁴⁸ Mazz. Addy, obra cit.pg.478

⁴⁹ Shaw, José Luis, “La inconstitucionalidad de la suspensión del certificado único,” en Revista Tributaria, No. 200, pg. 661 y ss.

acción de nulidad previstos en la Constitución. Constituye, sin lugar a dudas, una clara violación a la garantía constitucional de la tutela jurisdiccional.”

En el mismo sentido, se había expedido el Instituto de Finanzas, en ocasión de sancionarse la ley, en informe elevado al Parlamento el 7 de noviembre de 2005 ⁵⁰, expresando .”El contribuyente puede considerar la suspensión como una coacción administrativa obligándole a aceptar como mal menor las pretensiones fiscales de la Administración, con objeto de salvar la vida de la empresa y de evitar su paralización con todas las consecuencias sociales y económicas que ello conlleva.

“Debe señalarse que la Administración no se halla legalmente limitada en el tiempo para dictar el acto de determinación, por lo que este proceso puede insumir años impidiéndole actuar en plaza al contribuyente con los certificados suspendidos”

“Debe considerarse que como consecuencia de la aprobación de esta norma, es seguro que los sujetos pasivos perderán derechos constitucionalmente protegidos a que sus controversias con el fisco sean solucionadas por un tercero imparcial de acuerdo a derecho. Por último, se podría estar vulnerando el derecho constitucional a la libertad de trabajo (artículo 36 de la Constitución de la República) por una presunta deuda impositiva que la Administración podría aún no haber determinado o declarado con exactitud.

Es un caso claro de vulneración de los derechos humanos como culminación de varias limitaciones, o realizada por medios indirectos.

En un Estatuto o en una normativa que respete los derechos de los contribuyentes y los principios constitucionales, debería derogarse la norma citada, que colide con varios principios constitucionales.

Problema similar había planteado el reajuste de las sanciones por mora cuando se interponen recursos, establecida por el art. 6 del decreto-ley Nº 15.584, de 27/6/84, que también debería ser objeto de revisión por tratar en forma desigual al contribuyente que utiliza un medio lícito para rever las resoluciones administrativas.

12.3. Facultades de los jueces en el juicio ejecutivo.

⁵⁰ Revista Tributaria No.190,pg. 107 y ss.

Otro tema trascendente en derecho procesal tributario son las facultades del Juez en el juicio ejecutivo fiscal. En este sentido, la interpretación de que no pueden ingresar a la sustancia del acto en el juicio ejecutivo, y que esto ha quedado solamente en el ámbito del T.C.A. carece de fundamento jurídico, y configura una restricción de las facultades del Juez en violación a la tutela jurisdiccional.⁵¹

12.4 El principio de tutela jurisdiccional y el control de las leyes.

En este aspecto, nuestro ordenamiento ha previsto el control de las leyes, a través de la acción de inconstitucionalidad de las leyes, concedida, a la Suprema Corte de Justicia (art. 256 y ss. de la Constitución de la República). En América Latina los países han consagrado esta garantía en cabeza del Poder Judicial, en sus órganos de máxima jerarquía. En Europa se han creado Cortes Constitucionales independientes de los tres poderes, salvo en Francia, donde no existe aun este tipo de procedimiento.

12.5 .El principio de tutela y el derecho a la defensa. Esto implica la vigencia del derecho al secreto profesional, ya que, de otra forma, la tutela deviene inviable.

12.6 Conclusiones sobre las modificaciones a introducir en el derecho procesal tributario para ajustarlo a la normativa constitucional de un Estado de Derecho.

1. Eliminar las restricciones indirectas al derecho a la tutela jurisdiccional, que adopta diversas modalidades: reajuste de deudas en el caso de recursos, suspensión del Certificado único cuando se solicitan medidas cautelares.
2. Establecer el alcance de la tutela jurisdiccional respecto a la actuación de los jueces en materia de medidas cautelares y juicio ejecutivo fiscal
3. Devolución del costo de los avales o gastos que se hayan generado por medidas cautelares adoptadas en forma innecesaria.
4. Instituir tribunales especializados en materia tributaria.

13. CONCLUSIONES.

1. El contribuyente es, primero y principalmente, un ciudadano, y por ello, está amparado por todos los derechos individuales consagrados en la Constitución y los Tratados Internacionales suscritos por el país.

⁵¹ Mazz, Addy, obra cit. pg.495

2. En el derecho tributario rigen los principios constitucionales ya referidos., que deben ser respetados por todas las ramas del mismo.
2. Es conveniente siempre, en una materia de fuerte ingerencia del Estado, como el derecho tributario, ratificar la vigencia de dichos derechos respecto a los distintos aspectos del derecho tributario y de la relación jurídica tributaria.
3. En nuestro Derecho, la existencia de un Código Tributario determina que el enunciado de los principios y las normas concretas que se considere del caso establecer para profundizar el equilibrio entre la Administración y el contribuyente, se consagren en dicho cuerpo normativo. Se impone, entre otras medidas, la regulación precisa de los diversos procedimientos tributarios con el establecimiento de plazos para ambas partes y las consecuencias de su incumplimiento.
4. Se impone una revisión de las normas de Derecho tributario material, formal, procesal y sancionador, establecidas en el Código y en normas generales, a efectos de revocar las que se opongan a los derechos y principios constitucionales, y ratificar la vigencia de éstos .
5. El equilibrio entre las dos partes de la relación jurídica tributaria, debe respetarse en la normativa y en la aplicación concreta de ésta.
6. El dictado de un Estatuto o Carta específica para los Contribuyentes, además de establecer diferencias entre el contribuyente y el ciudadano, plantearía nuevos problemas de interpretación y conciliación con la normativa vigente.