

**Estado de Derecho, Derechos humanos y tributación: a propósito de la constitución financiera uruguaya**

*The rule of law, human rights, and taxation: about the Uruguayan financial constitution*

*Estat de Dret, Drets humans i tributació: a propòsit de la constitució financera uruguaiana*

1

**Dra. Addy Mazz**

Profesora Emérita Facultad de Derecho,  
Universidad de la República, Montevideo, Uruguay;  
Profesora Grado 5 Catedrática de Derecho  
Financiero,  
Facultad de Derecho, Universidad de la República;  
Directora del Curso de Especialización en Derecho  
Financiero, con énfasis en Derecho Tributario,  
Escuela de Posgrado, Facultad de Derecho,  
Universidad de la República

## 1. Introducción

La Constitución como norma jurídicamente superior de un Estado tiene gran trascendencia en materia tributaria y su rol se ha ido modificando en el tiempo

Ha pasado de ser un “código político” en el siglo XIX, en el cual era algo para el Gobierno y los gobernantes pero que no incidía significativamente en la realidad cotidiana a afirmar el rol normativo de la Constitución (la norma de superior jerarquía aunque con muchas particularidades) y se ha llegado en la actualidad a una noción de norma suprema que, sin perder los caracteres anteriores, se presenta principalmente como un “Código de valores”, los valores superiores del ordenamiento, destinados a realizarse en la realidad cotidiana, en el día a día

Señala Martin Risso Ferrand<sup>1</sup> “Si hay algo claro es que el Derecho Constitucional de hace veinticinco años poco tiene que ver con el contemporáneo. Aun cuando los textos constitucionales no hayan tenido cambios significativos en el último cuarto de siglo (como es el caso de Uruguay) es claro que se ha producido una suerte de revolución jurídica y cultural que ha afectado en definitiva la mayoría de los desarrollos anteriores”.

Este nuevo rol transforma la Constitución y las normas de derechos fundamentales en un elemento indispensable, a la hora de interpretar el ordenamiento jurídico inferior, especialmente el orden legal.

Esto se conoce como interpretación de la ley o del ordenamiento inferior “desde” la Constitución y “desde” los derechos humanos de forma que la Carta se transforme en un instrumento vivo cuyos postulados y valores tienen desarrollos efectivos en sede jurisdiccional”.

La Carta y los derechos fundamentales no permanecen alejados de la labor interpretativa diaria sino que influyen decididamente en la realidad, bajan a la vida cotidiana incidiendo en esta y se transforman en el punto de partida de toda labor interpretativa. Ninguna interpretación es válida si no se determina previamente cuales son los derechos fundamentales y valores constitucionales en juego y se los pondera adecuadamente antes de pasar a la interpretación del texto concreto.

---

<sup>1</sup> Risso Ferrand, Martin, “Algunas garantías Básicas de los Derechos Humanos”, FCU año 2008, g, 12Si ha

También interesan al resultado final ya que no será admisible una interpretación del ordenamiento jurídico infraconstitucional si los resultados de estas no conciben con dichos valores y derechos superiores.

## 2. La Constitución y el Estado de Derecho

Rotondo,<sup>2</sup> 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” .

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 García De Enterría <sup>3</sup> 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.

<sup>2</sup> Rotondo, Felipe, “Manual de Derecho Administrativo”, FCU., Montevideo pg. 9 y ss.

<sup>3</sup> García de Enterría “Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del derecho”, Madrid, Civitas, 1984, p.96

Consideramos que la más adecuada protección a los derechos de los contribuyentes a un tratamiento justo, deriva, en principio, de los principios constitucionales, y no de una norma legal, que puede ser modificada como los Estatutos que existen en algunos países.

### **3.- Estado de Derecho, Derechos humanos y tributación**

Estos aspectos deben ser tenidos en cuenta por la Constitución. 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, debe ser el adecuado en cada país. Estos dos aspectos constituyen límites infranqueables en los que la doctrina insiste cada vez más, por ello se profundiza en el análisis de los derechos humanos y los principios de manera que la legislación tributaria y la actividad recaudatoria estén legitimados. El tema fue tratado por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, realizadas en Bahía, Brasil, del 3 al 9 de diciembre de 2000, que tuvieron, como uno de los temas “Los derechos humanos y la tributación”, y transcribiremos algunos de los Considerandos: “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.

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

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

Más recientemente, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ha aprobado una larga y detallada Carta de los Derechos de los Contribuyentes,

#### **4. La trascendencia de la constitucion en la normativa tributaria**

La Constitución, como norma jurídicamente superior de un Estado, tiene gran trascendencia en materia tributaria.

Como señalaba Hensel<sup>4</sup> haciendo notar que el derecho tributario era un derecho donde se aprecia una intervención muy importante del Estado”. “Se trata por cierto en la imposición de los tributos, del mas importante derecho de intervención del Estado en el patrimonio de sus súbditos.” Y agrega “Para la comprensión de los principios fundamentales de la RAO es esencial considerar no solo la extensión (ciertamente grande) de los derechos de las autoridades financieras, sino además la tutela del contribuyente contrapuesta a estos derechos”.

Esa intervención importante del Estado puede llevar a que este modifique la normativa para facilitar sus tareas, por lo que resulta trascendente que los principios básicos de la disciplina se consagren en la norma constitucional, para darles claridad y firmeza. Las leyes se modifican con bastante facilidad, sobre todo si el Fisco alega razones de interés general y los decretos en forma más rápida aun, de lo cual deriva la importancia de un buen ordenamiento constitucional de la tributación.

La recepción en la norma jerárquicamente superior de los principios fundamentales de la tributación, conjuntamente con la recepción de los derechos humanos, otorga mayor certeza y seguridad a los contribuyentes.

En muchos países se ha dictado un Estatuto del contribuyente con rango legal o de decreto y se le ha dado gran trascendencia en la doctrina como protección a los derechos y garantías de los contribuyentes.

A nuestro juicio, la verdadera protección de esos derechos surge de una buena estructura constitucional, que consagre la separación de poderes, otorgue al Poder Legislativo la facultad de crear tributos, recepcione los principios tributarios, los derechos de los ciudadanos y estructure la tutela jurisdiccional que permitirá la vigencia de los restantes principios.

Esto resulta mucho más importante que su incorporación en una norma de rango jurídico inferior, como se efectúa en algunos países denominado “Estatuto” que puede ser fácilmente modificada por ley o por decreto, según su rango.

## **5.- Los derechos humanos en la constitucion uruguaya**

---

<sup>4</sup> Hensel, Albert Derecho tributario (Traducción de los Deres. Leandro Stok y Francisco M. B. Cdjas) Nova Teis, Editorial Jurídica, pg. 368

El concepto de Estado de Derecho fue recepcionado en nuestra primera Constitución del año 1830, que ya contenía una declaración de derechos individuales.

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.”

Los administrativistas sostienen que esta norma supone que los derechos fundamentales preexisten a la Constitución, teniendo una validez jurídica propia, que el texto constitucional no hace más que reconocer, en una concepción jus naturalista que la doctrina más actual en la materia rechaza, pero que la Constitución uruguaya consagra en su Constitución. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el T.C.A., lo ha recepcionado en diversos fallos

La Constitución vigente recoge este art. 72 y otros derechos en forma expresa. Los diversos tratados ratificados por el país, establecen también derechos individuales del ciudadano en general, y el Pacto de San José de Costa Rica<sup>5</sup> se refiere, expresamente, a la materia fiscal.

## **6. La Potestad Tributaria en la Constitución**

La Constitución uruguaya tuvo su fuente, en las Constituciones de los países latinos de Europa. Hasta la fecha Uruguay ha tenido cinco constituciones desde su nacimiento como Estado independiente: años 1830, 1918, 1934/42, 1952 y 1967. La última reforma del año 1967 no afectó temas tributarios.

### **6.1. Separación de poderes y funciones**

La Constitución consagra la separación de poderes: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial, la que se corresponde a la separación de las funciones legislativa, administrativa y jurisdiccional. Esto es así a nivel nacional y a nivel departamental ya que se trata de un país unitario con descentralización de tributos. La Constitución no prevé la delegación de funciones entre los diversos poderes.

---

<sup>5</sup> Convención Americana de Derechos Humanos, art. 8 Garantías Judiciales, consagra el derecho de toda persona a ser juzgada al amparo del debido proceso en materia penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. La Tutela jurisdiccional es aplicable, por disposición expresa, a las obligaciones por tributo y por infracciones.

## 6.2. Potestad tributaria nacional y departamental

La Constitución adjudica potestad tributaria al Poder Legislativo nacional y en el ámbito departamental a las Juntas Departamentales sólo sobre algunas fuentes específicas.

En este aspecto, los lineamientos tributarios fundamentales permanecen en el tiempo: la potestad tributaria es ejercida desde la primera Constitución por el Poder Legislativo por la Asamblea General (art. 83 y 85 numeral), no registrando ningún apartamiento en favor del Poder Ejecutivo. A este, con el tiempo se le reconoció alguna iniciativa en materia de exoneraciones pero la potestad para crear tributos permanece en el Poder Legislativo tanto a nivel nacional como departamental.

## 6.3. La Constitución y los Derechos Humanos

La protección de los derechos de los contribuyentes comienza por la consagración de los derechos humanos en la Constitución y el principio de legalidad.

Los contribuyentes son seres humanos, y, como tales, tienen todos los derechos consagrados a estos en la Constitución, otras normas legales y tratados internacionales.

La Constitución uruguaya se afilia al jusnaturalismo, de acuerdo al cual los derechos humanos son preexistentes a la Constitución, existen por la sola calidad de ser individuos y se consagra en el art. 72 de la Constitución: “La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución, no excluyen los otros que sean inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno”.

En concordancia con esto, el Pacto de San José de Costa Rica, suscrito por el país, bajo el título de “normas de interpretación” establece que “Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de “c) excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno”.

Conforme a esta posición, la Constitución, en el art. 7 otorga el derecho a ser protegidos en esos derechos: “Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie

puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general”.

Solo pueden ser limitados los derechos consagrados en la Constitución y no los preexistentes, y solo cuando la Constitución autorice expresamente la limitación.

En todos los casos la limitación deberá cumplir con las garantías formales y sustanciales que la Constitución establece.

En Uruguay existen también normas de rango legal, como el Código Tributario que consagran derechos a los contribuyentes.

El país ha suscrito tratados para evitar la doble imposición y tratados de intercambio de información que establecen derechos como el de la confidencialidad, a favor de los contribuyentes.

La protección práctica de los derechos humanos, y, por ende, de los derechos de los contribuyentes, deriva de las garantías que establece la Constitución.

## **7. Los principios tributarios en la Constitución Uruguaya**

### **7.1. El principio de legalidad**

Esta es la primera garantía que otorga la Constitución y recoge el viejo principio, con fuente en la Carta Magna de que no hay tributo sin ley que lo establezca. En ese sentido, los artículos 10 y 85 de la Constitución consagran el principio de legalidad.<sup>6</sup>

El art. 10 excede el campo propiamente tributario dispone: “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

---

<sup>6</sup> Mazz, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas , Tomo 1 volumen 2, FCU,. Pg.5 y sg

se asemeja al art. 93 de la Constitución Italiana, que incluye en la reserva de ley, todas “las obligaciones impuestas”.

El art. 83 regula quien ejerce ese poder “el Poder Legislativo será ejercido por la Asamblea General”. El art. 85 establece lo que se ha denominado la reserva de ley formal. Se enumeran las potestades de la Asamblea General y, en el numeral 4 se dispone que le compete “establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes”, se recoge por tanto, el principio de legalidad tributaria. Este artículo 85 proviene de la Constitución del año 1830 y significa la reserva de ley formal. Este concepto impide delegar en el Poder Ejecutivo las potestades que le competen al Poder Legislativo. Para citar un ejemplo, una norma que cree un impuesto y delegue en el Poder Ejecutivo la fijación de las alícuotas sería inconstitucional. La expresión “contribución” (por la fecha en que se agregó esta norma a la Constitución) no está usada en el sentido técnico tributario, que lo tiene en Uruguay y que significa una especie tributaria: la contribución especial. En este artículo se refiere a los “tributos” terminología de la época para todas las especies tributarias.

Se ha entendido que los elementos que influyen en la existencia y cuantía de la obligación están todos reservados a la ley: el presupuesto de hecho, la fijación de alícuotas, las exoneraciones, la base de cálculo.

Con relación a este principio debe evitarse que las Constituciones dejen margen a que las materias reservadas a la ley, puedan ser normadas por el Poder Ejecutivo, lo que a veces sucede, cuando la ley delega en el Poder Ejecutivo la fijación de la alícuota, lo que desvirtúa el principio de legalidad.

En el derecho uruguayo se ha dado un fortalecimiento en la Constitución del Poder Ejecutivo, por ejemplo, el art. 133 otorga al Poder Ejecutivo la iniciativa en materia de exoneraciones tributarias. A nivel departamental se le otorga a los Intendentes la iniciativa para la creación de tributos.

La protección práctica del principio de legalidad, opera por el mecanismo de control de las leyes a través de la acción de inconstitucionalidad, prevista en el ordenamiento uruguayo. Esta acción se promueve ante la Suprema Corte de Justicia (art. 256 y ss. de la Constitución de la República), órgano superior del Poder Judicial.

## 7.2. Principio de igualdad

Este principio está consagrado con carácter general en el art. 8 de la Constitución que expresa: “Todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes”

Esto ha sido interpretado desde el derecho tributario como gravar igual a quienes tienen igual capacidad contributiva, salvo razones de interés general que pueden justificar las exenciones o incentivos fiscales, que la ley otorgue un tratamiento igual y, además, consagra la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria.<sup>7</sup>

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 los que la ciencia financiera nos ofrece abundante fundamentos para una u otra posición, es un extremo que la ley debe respetar, y en los cuales la Suprema Corte de Justicia ha sustentado una posición uniforme, considerando que alcanza para cumplirlo con tratar de manera 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.

En Latinoamérica, se lo considera un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio, que de ser violado por el Poder Legislativo puede llevar al Poder Judicial a invalidar la norma así creada.

El principio no significa solo igualdad ante la ley, que esta se aplique de igual manera a todos los individuos, que la ley debe dar un tratamiento igual, tiene que respetar las desigualdades en materia de cargas fiscales. Concebida la norma tributaria como un instrumento de política fiscal, se plantea una tercera posibilidad, la igualdad a través de la ley, lo que define un aspecto jurídico de los incentivos fiscales. Newmark<sup>8</sup> lo define como aquel principio en virtud del cual las personas en tanto estén sujetas a cualquier

<sup>7</sup> Mazz, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo 1, Volumen 2, FCU 2007 p. 40

<sup>8</sup> Newmark, Fritz “Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1974 pg. 218

impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo; de esta definición se deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones desiguales<sup>9</sup>.

Sobre el enfoque jurídico de la igualdad, Valdés Costa<sup>10</sup> daba al principio tres contenidos; igualdad ante la ley : asegura igual tratamiento a todos los contribuyentes, igualdad en la ley: la ley da un tratamiento igual a los contribuyentes respecto sus desigualdades. Y la igualdad por la ley, la imposición usada como un instrumento para lograr la igualdad entre los ciudadanos.

12

### **7.3. Principio de seguridad jurídica**

Este principio tiene su recepción constitucional en el art. 66 de la Constitución, y el art. 72, que dispone que “los derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución no excluyen los otros que sean inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno”<sup>11</sup>.

Este principio, debe ser atendido por el legislador, al crear la norma, pero debe ser acatado en el accionar de la Administración tributaria. La mejor forma de asegurar la certeza se encuentra en la vigencia plena de la legalidad, impidiendo la retroactividad de las leyes tributarias materiales pero su campo es mucho más amplio, ya que, por ejemplo, si la Administración dicta un acto o contesta una consulta y la aplica en forma retroactiva, está violando también este principio.

La irretroactividad de la ley tributaria material, está consagrado en nuestro derecho solamente a nivel legal, en el art. 8 del Código Tributario. Si la ley consagra la retroactividad, derogando el Código, podría ser inconstitucional por violar la certeza, la seguridad que tiene nivel constitucional.

### **7.4. Principio de irretroactividad**

---

<sup>9</sup>Newmark Fritz,» Principios de la imposición», obra cit.pag. 158

<sup>10</sup> Valdes Costa,Ramon « Instituciones de Derecho Tributario», Depalma año 1992 pag, 271 y ss,

<sup>11</sup> Mazz Addy “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, FCU a ño2007 Tomo 1 3ra. Edición pg. 88 y ss.

En el derecho uruguayo la irretroactividad no está consagrada específicamente en la Constitución, está consagrada en el Código Tributario para las normas tributarias materiales. El Art. 8 de la citada norma, dispone que la ley tributaria material se aplicara a “los hechos generadores ocurridos durante su vigencia”.

Sin embargo, la doctrina ha considerado que la irretroactividad de la ley deriva del principio constitucional de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 72 de la Constitución, y si una ley tributaria pretende gravar hechos generadores ocurridos en el pasado, puede ser impugnada de inconstitucional ante la Suprema Corte de Justicia. La jurisprudencia es firme en considerar inconstitucionales las normas tributarias retroactivas por afectar principios o normas consagradas en la Constitución, como la legalidad o la seguridad jurídica.

Este principio tiene su recepción constitucional en el art. 72 de la Constitución que prevé: la enumeración de “derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución no excluyen los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno”.

### **7.5. El principio del debido proceso**

Este principio tiene su recepción constitucional en el art. 66 de la Constitución que lo establece para los funcionarios públicos inculcados, y el art. 72, considerando que constituye un principio inherente a la “persona humana”, y que se corresponde con la “forma republicana de gobierno”.

El art. 66 dispone:” Ninguna investigación parlamentaria o administrativa sobre irregularidades, omisiones o delitos se considerará concluida mientras el funcionario vinculado no pueda presentar sus descargos y articular su defensa”.

Asimismo, ha sido consagrado en el Pacto de San José de Costa Rica, art. 8, aprobado por norma legal en el país, que reconoce el derecho de toda persona a ser juzgada al amparo del debido proceso en materia fiscal, entre otras y que la doctrina nacional, considera recepcionado en el citado art.72.

“Art. 72: La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno.

Como parte del debido proceso se encuentra el derecho a ser oído, a otorgar vista, a ser notificado de la existencia del procedimiento, a conocer las actuaciones, el acceso a los archivos y registros administrativos.

De acuerdo al art. 7 de la Constitución, “Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieren por razones de interés general”.

El tema radica entonces en la interpretación del concepto de “interés general”, que justifica la limitación de los derechos individuales.

Este 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 y las sanciones serían de autoprotección.

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

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. 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 aún más dicha función en desmedro de los derechos individuales.

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 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.

Esta se consagra en los artículos 12, 66, 72 de la Constitución.

Art. 12: Nadie puede ser penado ni confiscado sin forma de proceso y sentencia legal.

Los artículos 66 y 72 han sido citados previamente

## **7.6. El principio de tutela jurisdiccional**

En Uruguay la más eficaz protección a los derechos de los contribuyentes opera por la tutela jurisdiccional, por la cual un tercero imparcial tendrá a su cargo dilucidar los litigios aplicando la normativa correspondiente .

El principio de tutela jurisdiccional integra el elenco de principios constitucionales y adquiere especial relevancia en el derecho tributario entendiendo la jurisdicción como función específica estatal por la cual las pretensiones se resuelven por un tercero entre las partes cuyas decisiones tienen el carácter de cosa juzgada. Constituye una única función, realizada por diversos órganos. El Poder Judicial, interviene en las acciones de inconstitucionalidad de las leyes tributarias en las que entiende la Suprema Corte de Justicia (arts. 256 y 25 de la Constitución), los Juzgados Letrados de Primera Instancia y los Tribunales de Apelaciones en las medidas cautelares y juicios ejecutivos, en las acciones de amparo.

Las acciones de nulidad de los actos administrativos tributarios se impugnan de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, órgano creado por la Constitución y que tiene el mismo nivel de independencia que el Poder Judicial, su actividad constituye tutela jurisdiccional.<sup>12</sup>

## 7.7. Principio de no confiscación

Este principio constituye un corolario de la protección constitucional de la propiedad.<sup>13</sup>

El art. 7 de la Constitución dispone: “Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieren por razones de interés general”.

El art. 32 de la Constitución lo reafirma “La propiedad es un derecho inviolable pero sujeto a lo que dispongan las leyes que se establecieren por razones de interés general. Nadie podrá ser privado de su derecho de propiedad sino en los casos de necesidad o utilidad pública establecido por una ley y recibiendo siempre del Tesoro Nacional una justa y previa compensación”.

## 8. Protección de los derechos básicos del contribuyente ex ante y ex post en los Tratados de intercambio de información

En la actualidad nos enfrentamos a numerosos instrumentos de derecho fiscal internacional que afectan a los contribuyentes, por lo cual interesa saber si estos se encuentran amparados en los derechos referidos.

Los principios citados rigen también en estos casos y pueden ser invocados por los contribuyentes en el marco de los tratados internacionales. Por ejemplo, el otorgamiento de vista antes del intercambio de información, procedería en nuestro derecho por la norma constitucional que consagra el debido proceso, pero la presión de los organismos internacionales incide en que dicha norma no se incorpore en forma previa al intercambio de información o A pesar de que este se encuentra recogido a nivel constitucional.

La práctica internacional muestra que no hay razones para denegar la existencia de los derechos de los contribuyentes que pueden ser invocados en el proceso de

---

<sup>13</sup> Mazz, Addy, “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, obra cit. Pg. 60

intercambio de información. Estos derechos son parte de la protección de aquel, así como la posibilidad de un juicio y responden a la soberanía fiscal. Por lo tanto, la vista previa correspondería en la etapa pre y post envío de la información. Sin embargo, en Uruguay fue necesario derogar esa instancia de vista previa en el referido intercambio, para cumplir con los peer review.

En el Derecho uruguayo, en el que la Constitución se refiere a “todos los derechos inherentes a los seres humanos”, se entiende que se integra la norma con las derivadas de las Convenciones internacionales. Por tanto, en este sentido, los derechos reconocidos por las Convenciones de Derechos Humanos, forman parte de los derechos constitucionales. Un ejemplo ya citado es el Pacto de San José de Costa Rica que ratifica la protección de los derechos humanos, y en forma específica hace referencia a los derechos tributarios.

## **9.- Conclusiones**

En general, las Constituciones constituyen un hito importante en el ordenamiento jurídico de los países y no ocurre con frecuencia su modificación, de ahí que analizar o proyectar una nueva Constitución, es una oportunidad poco frecuente de incluir en la norma jerárquicamente superior los principios tributarios y de tutela jurisdiccional de manera actualizada.

También permite ajustarse a las nuevas tendencias de protección al más alto nivel de los derechos humanos con la consagración efectiva de estos, que comprende la regulación de la potestad tributaria y, fundamentalmente, los principios que la rigen.