

Principios rectores del procedimiento administrativo y su aplicación en el ámbito tributario

José Echeveste Costa
URUGUAY

I. INTRODUCCIÓN

I.1. Principios generales de Derecho. Concepto. Reconocimiento en nuestro derecho. Funciones

Antes de ingresar al estudio específico de los principios del procedimiento administrativo y su aplicación en el ámbito tributario, estimamos conveniente revisar algunos conceptos respecto a cómo se aborda la cuestión de los principios generales en Uruguay, en especial, lo relativo a su jerarquía y su operatividad.

Comencemos por el concepto. De acuerdo a la definición dada por Martín Riso Ferrand, los “Principios Generales” son la formulación jurídica de los valores superiores de la comunidad nacional, reconocidos en la Constitución y por la comunidad internacional, que se hallan plasmados en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos. A su respecto el intérprete no tiene discrecionalidad para buscar los principios, sino que éstos le son dados, a veces en forma expresa y otras en forma implícita¹.

Tal como destaca Carlos Delpiazzo, son *principios* por cuanto constituyen los soportes primarios estructurales del sistema jurídico todo; son *reglas de carácter general* porque trascienden un precepto concreto y no se confunden con apreciaciones singulares o particulares; y son *de Derecho* pues se trata de fórmulas técnicas del mundo jurídico, no de simples criterios morales, buenas intenciones o vagas directivas².

En el derecho positivo uruguayo, tienen reconocimiento genérico a través de normas de diverso alcance, como por ejemplo el Art. 332 de la Constitución de la República, que dispone que los preceptos constitucionales que reconocen derechos a los individuos no dejarán de aplicarse por falta de reglamentación, sino que ésta será suplida acudiendo, entre otros medios, a los principios generales de Derecho. Asimismo, están previstos en normas de rango legal, tales como el Art. 16 del Código Civil, que permite acudir a ellos en hipótesis de lagunas legales, o como el Art. 23 lit. a) de la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), que habilita la promoción de la acción de nulidad contra actos administrativos que resulten contrarios a principios de Derecho.

Adicionalmente, múltiples normas constitucionales, legales y reglamentarias consagran específicamente los diversos Principios Generales de Derecho. Pero sin perjuicio de ello, como lo expresara Héctor Barbé Pérez hace más de 50 años, los Principios Generales de Derecho tienen vigencia en nuestro derecho positivo, y son por tanto fuente de derecho, estén o no formulados o expresados en una norma escrita³. Sobre este aspecto, señalaba en esa misma

1 Martín RISSO FERRAND, *Algunas garantías básicas de los Derechos Humanos*, FCU, Montevideo, 2008, p. 166.

2 Carlos E. DELPIAZZO, “Recepción de los principios generales de derecho por el derecho positivo uruguayo”, en BRITO, Mariano R. y otros, *Los principios en el Derecho Administrativo Uruguayo*, AMF, Montevideo, 2009, 1ª edición, pp. 32-33.

3 Héctor BARBÉ PÉREZ, “Los principios generales de derecho como fuente de derecho administrativo en el derecho positivo uruguayo” (1958), en BARBÉ PÉREZ, Héctor y otros, *Los principios generales de derecho en el derecho uruguayo y comparado*, FCU, Montevideo, 2005, 2ª edición, pp. 28-29.

época el ilustre Alberto Ramón Real: “*la inmensa importancia del Art. 72 de la Constitución, en cuanto suministra las grandes directivas teleológicas para determinar los principios generales no escritos, integrantes de nuestro régimen constitucional, haciendo innecesarias ciertas discusiones que dividen a la doctrina extranjera acerca del concepto de esos principios generales*”⁴.

Diversas son las funciones que cumplen los Principios Generales: *función directiva*, en tanto alumbran todo el proceso de creación del Derecho; *función interpretativa*, pues se utilizan junto a las normas para construir una solución justa y socialmente aceptable para cada conflicto; *función integradora*, en relación a las lagunas del sistema normativo; y *función constructiva*, en tanto actúan como estructuradores que permiten la sistematización de la materia jurídica⁵.

En lo que refiere a nuestra materia, cabe resaltar la singular importancia de los principios en el derecho administrativo, desde que, tal como expresa el autor español Juan Alfonso Santamaría: “*En un océano normativo inabarcable y frecuentemente disparatado, los principios generales son los únicos asideros, los únicos puntos de referencia sólidos que permiten al jurista razonar con sensatez y justicia y alumbrar soluciones progresivas y razonables*”⁶.

1.2. Ubicación de los Principios Generales de Derecho en la escala jerárquica de nuestro derecho positivo

De acuerdo a las enseñanzas de Juan Pablo Cajarville, para ubicar jerárquicamente a los principios generales deben distinguirse distintas clases de principios, según su origen y materia⁷.

En primer lugar tenemos aquellos *principios que son inducidos o abstraídos a partir de normas positivas*; estos principios se ubican en el mismo nivel jerárquico que las normas a partir de las cuales se inducen (por lo que podrán tener, según los casos, rango constitucional, legal o reglamentario).

En segundo lugar están los *principios a los que alude el Art. 72 de la Carta*, esto es, aquellos que son “*inherentes a la personalidad humana o derivados de la forma republicana de gobierno*”; éstos, por más que puedan estar recogidos en normas de derecho positivo inferiores a la Constitución (como puede ser una ley, un tratado, un acto administrativo, etc.), tienen siempre jerarquía constitucional, pues ingresan por la vía del referido Art. 72.

En posición parcialmente discrepante, señala Augusto Durán Martínez que los principios que derivan de “*la personalidad humana*” están por encima de la Constitución, por lo que son “*supraconstitucionales*”, puesto que ésta se limita a reconocer a la persona humana y a sus derechos inherentes. En cambio, respecto a los principios derivados de “*la forma republicana de gobierno*”, coincide con Cajarville en que éstos tienen rango constitucional (pues es la Constitución la que impone esa forma de gobierno)⁸.

Finalmente, en tercer lugar, menciona Cajarville a los *principios generales referidos en el Art. 332 de la Constitución*, esto es, aquellos relativos a “*derechos de los individuos reconocidos por preceptos constitucionales, o a facultades atribuidas o deberes impuestos a las autoridades públicas*”; estos principios no se ubican en el nivel jerárquico de la Constitución, pues la propia disposición constitucional indica que la reglamentación legal puede legítimamente descartarlos; por ende, desde que pueden ser descartados por ley, su rango normativo aparece asimilado a ésta.

1.3. Operatividad de los Principios Generales de Derecho. Fuerza pasiva, activa y derogatoria. Influencia en la interpretación de toda la normativa

La recepción de los principios generales como verdaderas reglas de Derecho, esto es, como preceptos jurídicos operativos, tiene por consecuencia la ilegitimidad de toda ley que resulte contraria a principios generales de jerarquía constitucional, así como de todo acto administrativo que vulnere principios de rango constitucional o legal (es la llamada *fuerza pasiva* de los principios generales).

4 Alberto Ramón REAL, “Los principios generales de derecho en la Constitución Uruguaya” (1958), en BARBÉ PÉREZ, Héctor y otros, *Los principios generales de derecho en el derecho uruguayo y comparado*, FCU, Montevideo, 2005, 2ª edición, p. 38.

5 Carlos E. DELPIAZZO, “Recepción de los principios generales de derecho por el derecho positivo uruguayo”, pp. 36-37.

6 Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, *Principios de Derecho Administrativo General, Tomo I*, Iustel, Madrid, 2005, pp. 86-87.

7 Juan Pablo CAJARVILLE, “Reflexiones sobre los principios generales de derecho en la Constitución Uruguaya”, en BARBÉ PÉREZ, Héctor y otros, *Los principios generales de derecho en el derecho uruguayo y comparado*, FCU, Montevideo, 2005, 2ª edición, pp. 147-153.

8 Augusto DURÁN MARTÍNEZ, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo uruguayo. Aplicación por el legislador, el administrador y el juez”, en BRITO, Mariano R. y otros, *Los principios en el Derecho Administrativo Uruguayo*, AMF, Montevideo, 2009, 1ª edición, pp. 104-105.

En el sistema Uruguayo, la Suprema Corte de Justicia es el único órgano competente para declarar la inconstitucionalidad de una ley, por lo que sólo ella puede desaplicar una ley por resultar contraria a un principio general de rango constitucional.

En consecuencia, cuando un juez se encuentre ante una ley que, a su juicio, vulnera un principio general de valor y fuerza constitucional, aquel no puede desaplicarla por sí, sino que deberá plantear de oficio la inconstitucionalidad de la ley ante la Suprema Corte, y estará a lo que ésta resuelva. Por su parte, si es la Administración la que se encuentra ante una ley que vulnera un principio de rango constitucional, entiende la doctrina mayoritaria⁹ que aquélla debe igualmente aplicar dicha ley hasta que ésta sea declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia.

En cambio, en lo que respecta a los actos administrativos contrarios a principios generales de jerarquía legal o constitucional, se entiende pacíficamente que cualquier juez y también la Administración pueden y deben desaplicar aquéllos y aplicar el principio general¹⁰. En efecto, si bien la competencia para anular actos administrativos ilegítimos corresponde únicamente al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, ello no quita que cualquier órgano jurisdiccional o incluso administrativo pueda proceder a desaplicarlos.

Lo expuesto hasta aquí dice relación con la llamada “fuerza pasiva o de resistencia” de los principios generales. Pero éstos tienen también una “fuerza activa”, que hace que muchas veces operen directamente, creando situaciones jurídicas subjetivas. Así ocurre, por ejemplo, con el principio de la debida defensa en vía administrativa, que impone deberes concretos a la Administración (conferir vista al interesado, diligenciar las probanzas, etc.)¹¹.

Por otro lado, se habla también de la “fuerza derogatoria” de los principios generales. Al respecto, se discute si la recepción por la comunidad jurídica de un nuevo principio general “inherente a la personalidad humana” –por ende, de rango constitucional o supraconstitucional- deroga automáticamente a las leyes anteriores que resulten incompatibles con ese principio, y si, entonces, cualquier juez o la Administración pueden desaplicar tales leyes. Cajarville se inclina por la respuesta negativa, entendiendo que la incompatibilidad entre principio de jerarquía constitucional posterior y ley anterior debe resolverse por la vía de declaración de inconstitucionalidad ante la SCJ¹². En cambio, se admite pacíficamente que un principio general de rango constitucional (o incluso de rango legal) posterior en el tiempo, deroga y determina la desaplicación de los actos administrativos anteriores que resulten incompatibles.

Finalmente, cabe referir a la importancia de los principios generales en la interpretación de toda la normativa, especialmente en lo que atañe a la llamada *interpretación “desde la Constitución” o “conforme a la Constitución”*¹³. *De acuerdo con esta tesis, y tomando en cuenta que buena parte de los principios generales tienen valor y fuerza constitucional, debe concluirse que ante dos interpretaciones posibles de una disposición legal, una contraria al principio constitucional y otra en línea con éste, debe optarse por la interpretación que más se adecue al principio. Y si no es posible encontrar una interpretación que resulte conforme al principio general, entonces esa ley adolecerá de un vicio que afecta su juridicidad y será pasible de ser declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia*¹⁴.

9 Enrique SAVAGUES LASO, *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I*, Montevideo, 1953, p. 442; Juan Pablo CAJARVILLE, “Reflexiones sobre los principios generales de derecho en la Constitución Uruguaya”, p. 153; Augusto DURÁN MARTÍNEZ, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo uruguayo. Aplicación por el legislador, el administrador y el juez”, p. 108.

En contra: Horacio CASSINELLI MUÑOZ, “La defensa jurídica de la Constitución”, en *Defensa de la Constitución Nacional*, FCU, Montevideo, 1986, p. 15; Martín RISSO FERRAND, *Derecho Constitucional, Tomo I*, FCU, Montevideo, 2006, p. 233.

10 Juan Pablo CAJARVILLE, “Reflexiones sobre los principios generales de derecho en la Constitución Uruguaya”, p. 154; Augusto DURÁN MARTÍNEZ, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo uruguayo. Aplicación por el legislador, el administrador y el juez”, pp. 108 y 113.

11 Juan Pablo CAJARVILLE, “Reflexiones sobre los principios generales de derecho en la Constitución Uruguaya”, p. 154.

12 Juan Pablo CAJARVILLE, “Reflexiones sobre los principios generales de derecho en la Constitución Uruguaya”, pp. 157-158.

A la misma conclusión, si bien a través de un razonamiento en parte distinto, llega Durán Martínez (DURÁN MARTÍNEZ, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo uruguayo. Aplicación por el legislador, el administrador y el juez”, p. 106).

13 Martín RISSO FERRAND, *Derecho Constitucional, Tomo I*, pp. 265-269; Juan P. CAJARVILLE, “Supremacía constitucional e interpretación”, en *Sobre Derecho Administrativo, Tomo I*, FCU, Montevideo, 2007, pp. 275-278.

14 Augusto DURÁN MARTÍNEZ, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo uruguayo. Aplicación por el legislador, el administrador y el juez”, pp. 105-106.

II. PRINCIPIOS GENERALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

II.1. Enunciación de los principios generales del procedimiento administrativo

Como destacara en su momento Real, en Uruguay los principios y reglas fundamentales del procedimiento administrativo tienen su base, implícita o expresa, en la Constitución, y son desenvueltos por leyes o reglamentos, además de extraerse asimismo de los fallos del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y de las enseñanzas de la doctrina¹⁵.

Su finalidad básica radica en establecer los fundamentos esenciales a los que debe sujetarse la actuación administrativa. Constituyen, al mismo tiempo, un límite a los poderes de la Administración y una garantía para los derechos de los particulares¹⁶.

Existe en derecho comparado una saludable tendencia a codificar el procedimiento administrativo por vía legal. En Uruguay, sin embargo, tal codificación se ha hecho por vía administrativa, a través de la aprobación de sucesivos Decretos (N° 575/966, N° 640/973), encontrándose actualmente vigente el Decreto N° 500/991, en la redacción dada por el Decreto N° 420/007.

En el Art. 2° de este Decreto N° 500/991 se enumeran los principios generales que rigen la actuación de la Administración Pública: “a) imparcialidad; b) legalidad objetiva; c) impulsión de oficio; d) verdad material; e) economía, celeridad y eficacia; f) informalismo en favor del administrado; g) flexibilidad, materialidad y ausencia de ritualismos; 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; m) gratuidad”.

Ahora bien; de acuerdo a lo expresado previamente, el hecho de que estos principios estén recogidos en una norma reglamentaria –como lo es el Decreto N° 500/991– no significa que todos ellos tengan jerarquía reglamentaria, puesto que varios de esos principios pueden ser inducidos de normas legales o constitucionales, en cuyo caso su jerarquía será, respectivamente, legal o constitucional, mientras que otros son “inherentes a la personalidad humana o derivados de la forma republicana de gobierno”, por lo que, por la vía del Art. 72 de la Constitución, tendrán jerarquía constitucional o incluso supraconstitucional, según las distintas posiciones expuestas.

El análisis pormenorizado de cada uno de los principios que rigen el procedimiento administrativo excedería los confines de esta ponencia¹⁷, por tal razón, sentaremos apenas algunas breves nociones respecto de algunos principios que estimamos de gran importancia, para adentrarnos luego en el estudio de los principios de informalismo y verdad material.

El primer principio que debe mencionarse es el *principio del debido procedimiento legal*, de indudable cuño constitucional, cuyo contenido es múltiple e incluye: el derecho del particular a ser notificado de la existencia del procedimiento; a conocer el contenido de las actuaciones; a comparecer reclamando lo que entienda corresponder, con el patrocinio letrado que juzgue conveniente; a ser oído antes de dictarse resolución, para poder articular su defensa; a que se diligencie la prueba que proponga, siempre que sea admisible, pertinente y conducente; a controlar la producción de la prueba; a que se resuelvan sus pretensiones en un plazo razonable, mediante una resolución fundada; a que se le dé conocimiento adecuado de la decisión de la Administración y de los motivos en que ésta se funde; a recurrir la resolución dictada, ya sea ante una autoridad administrativa distinta o ante un tribunal de justicia¹⁸.

Otro principio fundamental en el procedimiento es el de *imparcialidad*, el cual integra el debido proceso y asimismo deriva del principio de igualdad. Si bien la Administración, en todo procedimiento administrativo, persigue

15 Alberto Ramón REAL, “Los principios del procedimiento administrativo en el Uruguay”, en *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Año XXIII, Nos. 3-4*, Montevideo, 1972, p. 356.

16 Ruben CORREA FREITAS, *Estudios de Derecho Público*, Editorial Grupo Magro, - UDE, Montevideo, 2013, pp. 305 y 307.

17 Para un examen más minucioso de los principios rectores del procedimiento administrativo puede consultarse: Juan Pablo CAJARVILLE, “Introducción al procedimiento administrativo uruguayo”, en *Sobre Derecho Administrativo, Tomo II*, FCU, Montevideo, 2008, 2ª edición, pp. 174-201; Ruben CORREA FREITAS, *Estudios de Derecho Público*, pp. 310-329; Héctor Jorge ESCOLA, *Tratado general de procedimiento administrativo*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1975, pp. 123-150; Agustín GORDILLO, “Principios fundamentales del procedimiento administrativo”, en *Tratado de derecho administrativo y obras selectas, Tomo 5, FDA, Buenos Aires, 2012, 1ª edición, pp. 1-16 del Libro III, Capítulo II*.

18 Juan Pablo CAJARVILLE, “Introducción al procedimiento administrativo uruguayo”, pp. 175-180; Héctor Jorge ESCOLA, *Tratado general de procedimiento administrativo*, pp. 139-148; Agustín GORDILLO, “Principios fundamentales del procedimiento administrativo”, **pp. 10-12 del Libro III, Capítulo II**.

siempre el interés general que esté en juego, debe ser necesariamente imparcial ante el conflicto que pueda suscitarse entre varios intereses particulares¹⁹. En tales procedimientos, en los que hay intereses enfrentados de distintos administrados, la Administración debe cumplir con el *principio de contradicción*, concediendo a cada uno de los interesados oportunidades equitativas para intervenir en la defensa de sus legítimos derechos²⁰.

Por otra parte, no puede dejar de subrayarse la importancia de los *principios de publicidad y transparencia*, relacionados también con el derecho de defensa, pues para que los administrados puedan defenderse adecuadamente es necesario que tengan libre y completo acceso a todas las actuaciones, salvo las que sean declaradas como secretas o reservadas por resolución fundada.

También resulta esencial en el procedimiento el *principio de legalidad objetiva*, conforme con el cual, la Administración debe actuar con sometimiento pleno al Derecho, y el *principio de finalidad*, que implica que en el procedimiento administrativo se debe perseguir el fin debido, impuesto a la Administración por las normas que lo regulan.

Otras directrices relevantes del procedimiento son los *principios de buena fe, lealtad y presunción de verdad salvo prueba en contrario*, aplicables a la actuación de todos los partícipes en el procedimiento (tanto a los particulares como a la Administración). Asimismo, en lo que atañe al actuar estatal, cabe resaltar los *principios de eficacia, eficiencia y razonabilidad*, así como los de *economía, celeridad, flexibilidad, materialidad y ausencia de ritualismos*. Por último, deben mencionarse los *principios de presunción de inocencia y "non bis in idem"*, de especial relevancia en los procedimientos disciplinarios y sancionatorios.

Los diversos principios referidos no son excluyentes unos de otros, sino que deben aplicarse en forma conjunta y armónica²¹. En caso de conflicto entre principios, corresponde al aplicador realizar una adecuada ponderación entre ellos. Al respecto señala Cajarville que "(...) la conciliación de valores y principios, más allá del establecimiento de pautas y criterios elásticos, difícilmente pueda realizarse acabadamente en abstracto, mediante leyes formales; frecuentemente, deberá ensayarse en cada caso, o eventualmente en abstracto pero con la flexibilidad propia de la normativa reglamentaria, teniendo en cuenta las singularidades de los casos posibles y aún las concretas de cada uno, y las variables circunstancias sociales incidentes, atendiendo a la dimensión de peso o importancia que en atención a ellas deba atribuirse a los valores y principios en juego"²².

II.2. Aplicación de los principios rectores del procedimiento administrativo en el ámbito tributario

Los principios rectores del procedimiento administrativo que vienen de analizarse son de plena aplicación en el ámbito tributario.

En primer término, no pueden quedar dudas respecto a la aplicación en este ámbito de aquellos *principios emanados de fuente constitucional*. Así por ejemplo, resulta aplicable el principio de tutela jurisdiccional efectiva, el cual incluye todos los derechos referidos al analizar el principio del debido procedimiento legal, además del derecho a acudir a un organismo jurisdiccional independiente sin previo pago del impuesto y el derecho a solicitar la adopción de medidas cautelares²³. En este punto, corresponde poner el foco en la estrecha interconexión existente entre el Derecho tributario y el Derecho constitucional. Al respecto, señala María Paula Garat que la actividad de la Administración en lo relativo a la fiscalización del pago de los tributos merece encuadrarse dentro de un marco constitucional adecuado, el que corresponde sea empleado en virtud del principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico²⁴.

En lo que refiere a los demás *principios del procedimiento administrativo, de fuente legal o reglamentaria*, se entiende pacíficamente por la doctrina que ellos resultan de pleno recibo en el "Derecho tributario formal", nombre

19 Juan Pablo CAJARVILLE, "Introducción al procedimiento administrativo uruguayo", pp. 181-182.

20 Ruben CORREA FREITAS, *Estudios de Derecho Público*, pp. 325-326.

21 Héctor Jorge ESCOLA, *Tratado general de procedimiento administrativo*, p. 148.

22 Juan Pablo CAJARVILLE, "El derecho a defenderse en vía administrativa y la eficacia y eficiencia de la Administración", en *Anuario de Derecho Administrativo, Tomo XIII*, FCU, 2006, p. 61.

23 Alejandro ALTAMIRANO, *Derecho tributario. Teoría general*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2012, pp. 144-163.

24 María Paula GARAT, "La constitucionalización del Derecho Tributario. Las potestades y deberes del Fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico", en *Revista de Derecho, Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay, 2ª época, Año 9, N° 9, 2014*, p. 136.

con el que se designa al conjunto de normas y principios que rigen la aplicación al caso concreto, en vía administrativa, de las normas tributarias materiales²⁵.

Algunos de los principios generales del procedimiento administrativo pueden inducirse claramente de la lectura de ciertas disposiciones concretas del Código Tributario, como ocurre con el principio del debido proceso en el Art. 46, y con el principio de impulsión de oficio en el Art. 55.

La regla general está dada por el Art. 43 del Código Tributario, conforme con el cual, en el Derecho tributario formal, *"Salvo disposición en contrario, se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos (...)"*.

Anotan los comentaristas del Código que, con esta solución, el legislador señala que no estamos frente a un sector del derecho dotado de autonomía conceptual, sino que se trata de una parte formal, integrante del derecho administrativo, que atendiendo a las especiales características de la materia tributaria admite la posibilidad de soluciones excepcionales²⁶. De todos modos, tal como apunta Addy Mazz, las normas del procedimiento tributario deben apartarse lo mínimo posible de las del procedimiento administrativo, y deben garantizar tanto la función administrativa que se realiza a través de ellas, como los derechos que el ordenamiento reconoce a los ciudadanos²⁷.

En resumen, resultan de plena operatividad en los procedimientos tributarios los principios generales aplicables al procedimiento administrativo. Es posible, igualmente, que una disposición concreta establezca una solución que se aparte de aquellos principios generales. Sin embargo, para que dicha disposición concreta pueda legítimamente desplazar al principio general, deberá tener jerarquía igual o superior a éste. Así, por ejemplo, una norma tributaria contenida en una ley podrá establecer válidamente una solución distinta a un principio general de fuente legal. Por el contrario, una norma tributaria de fuente legal o reglamentaria no podrá postergar la aplicación de un principio general de rango constitucional.

III. EL PRINCIPIO DEL INFORMALISMO A FAVOR DEL ADMINISTRADO

III.1. Concepto y aplicaciones del principio del informalismo

Para comenzar, recordemos la célebre frase del español Antonio Royo Villanova, quien afirmara que: *"El procedimiento administrativo no puede concebirse como una carrera de obstáculos que ha de salvar el particular para conseguir la resolución de un expediente"*²⁸. Relacionado con esto, pueden citarse asimismo las palabras del ilustre autor italiano Piero Calamandrei, frecuentemente invocadas en sentencias del TCA, quien señalara que *"la observancia de las formas procesales no es un fin en sí mismo", sino que éstas "son instituidas por el legislador únicamente porque aumentan las posibilidades de que el proceso pueda alcanzar la meta hacia la cual tiende, o sea, la justicia de la decisión"*²⁹.

En concordancia con tales conceptos, el Art. 8° del Decreto N° 500/991 dispone que en el procedimiento administrativo deberá evitarse la realización o exigencia de trámites, formalismos o recaudos innecesarios o arbitrarios, que compliquen o dificulten su desenvolvimiento. El Art. 7°, en tanto, establece que los vicios de forma de los actos de procedimiento no causan nulidad si cumplen con el fin que los determina, siempre que no hayan implicado una disminución de las garantías del debido proceso.

Por su parte, en el Art. 9° se introduce el *principio del informalismo a favor del administrado*, el cual será de aplicación en el procedimiento administrativo, *"siempre que se trate de la inobservancia de exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente"*.

25 Addy MAZZ, *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Actualizado*, La Ley Uruguay, Montevideo, 2012, pp. 173-184; Ramón VALDÉS COSTA, Nelly VALDÉS DE BLENGIO y Eduardo SAYAGUÉS ARECO, *Código Tributario comentado y concordado*, Editorial Amalio M. Fernández, Montevideo, 1994, 4ª edición, pp. 285-286; César PÉREZ NOVARO, *Modos de extinción de la obligación tributaria*, FCU, Montevideo, 2013, 2ª edición, pp. 73-79 y 88-106.

26 Ramón VALDÉS COSTA, Nelly VALDÉS DE BLENGIO y Eduardo SAYAGUÉS ARECO, *Código Tributario comentado y concordado*, pp. 284-285.

27 Addy MAZZ, *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Actualizado*, pp. 182-183.

28 Héctor Jorge ESCOLA, *Tratado general de procedimiento administrativo*, pp. 131-132.

29 Sentencias TCA N° 31/1989, 17/1997 y 72/2011, entre otras.

El principio consiste básicamente en la dispensa a los administrados de cumplir con las formas no esenciales, es decir, aquellas que no están ligadas o exigidas por el orden público administrativo³⁰. Como destaca la autora argentina Miriam Ivanega, el principio se orienta a proteger al particular, a efectos de que no se vea perjudicado por cuestiones meramente procesales, relativizándose las exigencias adjetivas. Cualquier duda que se plantee en el curso del procedimiento, referida a exigencias formales, debe interpretarse a favor del administrado y favoreciendo la viabilidad del acto procesal realizado por aquél³¹.

De acuerdo con lo dispuesto en el citado Art. 9° del Decreto N° 500/991, en el procedimiento administrativo será admisible o tolerable la omisión de aquellos requisitos formales que no hayan sido establecidos como de carácter esencial. A *contrario sensu*, no podrán dejar de observarse las exigencias formales esenciales, esto es, aquellas cuya inobservancia invalida definitivamente el acto de que se trate³².

La *función* de este principio radica entonces en legitimar el incumplimiento de formalidades por el interesado que actúa en el procedimiento, siempre que se trate de exigencias formales no esenciales, o sea, aquellas que no condicionan el perfeccionamiento o la validez del acto de que se trate³³. Apunta al respecto Cajarville que, tratándose de formas no esenciales, se admitirá al interesado el cumplimiento del acto sin llenar las formalidades, o se considerará legítima la actuación cumplida sin llenarse las mismas, permitiéndosele su cumplimiento posterior. Y aún si el interesado no las cumpliera posteriormente, las sanciones por la inobservancia de tales exigencias serán las que correspondan en cada caso, pero no consistirán en la invalidez o inexistencia del acto, pues las formalidades omitidas eran, por hipótesis, de carácter no esencial³⁴.

En cuanto a los *sujetos*, cabe desatacar que el principio solo puede ser invocado por el administrado, para legitimar la inobservancia por su parte de exigencias formales; nunca puede ser invocado por la Administración para omitir el cumplimiento de las prescripciones que el orden jurídico establece respecto a su modo de actuación³⁵. Ello sin perjuicio de que en caso que la Administración haya omitido formalidades no esenciales pueda ser de aplicación otro principio, como lo es el de finalidad, lo que podrá determinar la convalidación del procedimiento a pesar de la existencia de ciertos vicios formales.

La *importancia* del principio se pone de manifiesto al verificarse que un gran porcentaje de los recurrentes y reclamantes son personas de escasos recursos y conocimiento jurídicos, que actúan sin patrocinio letrado y sin posibilidad alguna de dominar los vericuetos del procedimiento³⁶, por lo que se ha considerado que este principio es una «suerte de discriminación positiva» respecto de ellos, en tanto supone una protección al más débil³⁷.

El principio en examen se vincula estrechamente con el principio o regla *"in dubio pro actione"*, aforismo latino que significa *"en caso de dudas, a favor de la acción"*, mediante el cual se intenta priorizar la interpretación que sea más favorable al ejercicio del derecho a la acción, de forma de asegurar, en lo posible, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento. La aplicación de esta regla interpretativa constituye una de las proyecciones lógicas del principio de tutela jurisdiccional efectiva³⁸.

30 Miriam Mabel IVANEGA, "El principio del informalismo en el procedimiento administrativo", en *Revista de la Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Perú*, N° 67, 2011, p. 165.

31 Miriam Mabel IVANEGA, "El principio del informalismo en el procedimiento administrativo", p. 165.

32 Ruben FLORES DAPKEVICIUS, *Decreto 500/91. Actualizado, anotado y concordado*, Editorial Amalio M. Fernández, Montevideo, 2003, 2ª edición, p. 21.

33 Juan Pablo CAJARVILLE, "Introducción al procedimiento administrativo uruguayo", p. 197; Carlos E. DELPIAZZO, "Derecho Administrativo Uruguayo", Ed. Porrúa, México, 2005, p. 181.

34 Juan Pablo CAJARVILLE, "Introducción al procedimiento administrativo uruguayo", p. 197.

Agrega el autor que el incumplimiento de una formalidad no esencial solo podrá fundar una resolución contraria al interesado si una norma así lo impone, o si la discrecionalidad de que goce la Administración razonablemente lo admite, y siempre previo requerimiento o intimación al interesado para que cumpla la formalidad omitida (Juan Pablo CAJARVILLE, "Introducción al procedimiento administrativo uruguayo", pp. 197-198).

35 Agustín GORDILLO, "Principios fundamentales del procedimiento administrativo", **p. 7 del Libro III, Capítulo II**; Juan Pablo CAJARVILLE, "Introducción al procedimiento administrativo uruguayo", p. 197.

36 Agustín GORDILLO, "Principios fundamentales del procedimiento administrativo", **p. 7 del Libro III, Capítulo II**.

37 Miriam Mabel IVANEGA, "El principio del informalismo en el procedimiento administrativo", p. 167.

38 Ana MELJEM JAUREGUI, "Principio del informalismo a favor del administrado. Su aplicación en el Proceso Contencioso de Anulación. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo", en *IV Jornadas Académicas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en homenaje al Profesor Dr. Mariano R. Brito*, FCU, 2010, pp. 157-158; Miriam Mabel IVANEGA, "El principio del informalismo en el procedimiento administrativo", p. 166.

En función de este vínculo entre el principio del informalismo y la regla “*in dubio pro actione*”, se entiende que el primero resulta de aplicación no solo cuando se produjo la inobservancia de exigencias formales no esenciales referidas al procedimiento administrativo, sino también cuando existen dudas de interpretación respecto a las normas que regulan el proceso contencioso de anulación seguido ante el TCA³⁹.

El principio del informalismo a favor del administrado se ha aplicado reiteradamente en la *jurisprudencia del TCA*⁴⁰.

*Una aplicación recurrente del principio se da en aquellos casos en que el particular denominó incorrectamente el recurso administrativo interpuesto, pese a lo cual surge en forma inequívoca la voluntad de impugnar el acto, supuestos ante los cuales el Tribunal ha invocado este principio y declarado correctamente agotada la vía administrativa*⁴¹.

*También el Colegiado ha aplicado este principio y fallado a favor del administrado en casos en los que el particular, al interponer el recurso, identificó erróneamente al órgano destinatario de la impugnación*⁴², o cuando su escrito recursivo no se ajustó a las formalidades propias de un recurso administrativo⁴³, así como cuando interpuso más recursos que los que legalmente correspondían⁴⁴.

*Otra hipótesis habitual de aplicación de este principio por el TCA es aquella en que los recursos administrativos carecen de firma letrada, exigencia formal que se ha considerado como no esencial, lo que tiene por consecuencia que su omisión no implique la invalidez de la recurrencia*⁴⁵.

Sin perjuicio de lo expuesto, también ha dicho el Tribunal en reiteradas ocasiones que el principio de informalismo en favor del administrado no puede llevarse hasta límites extremos, que soslayan los presupuestos constitucionales y legales para el accionamiento⁴⁶.

Así se ha señalado, por ejemplo, con cita de Cajarville, que si bien no existen términos sacramentales para la interposición del recurso administrativo, la expresión clara de la voluntad de recurrir, traducida en el pedido de que un acto anterior sea revocado total o parcialmente, modificado o sustituido, es requisito de existencia del recurso⁴⁷. Del mismo modo, se ha entendido que cuando el administrado omite la interposición de uno de los recursos correspondientes, no puede considerarse que ha agotado correctamente la vía administrativa⁴⁸.

En definitiva, “el límite que signa la aplicación de este principio es que debe tratarse de la inobservancia de exigencias formales, no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente”⁴⁹, por lo que cabe concluir que el principio de informalismo no podrá ser aplicado cuando se haya omitido un requisito formal esencial.

III.2. Principio del informalismo a favor del administrado en el ámbito tributario

El principio en examen resulta de plena aplicación en el ámbito tributario.

En tal sentido, enseña el español José Juan Ferreiro Lapatzka que si bien en el Derecho tributario formal, donde se regulan los derechos y obligaciones de carácter instrumental o adjetivo, la forma adquiere una mayor importancia que en el Derecho tributario material o sustantivo, ello no debe llevar a la idea de que todas las obligaciones instrumentales de derecho formal o adjetivo deben cumplirse con arreglo a rígidas exigencias de forma. El autor ejemplifica con un acto de excepcional importancia como lo es la declaración de los hechos imponibles, la cual goza en el ordenamiento

39 Ana MELJEM JAUREGUI, “Principio del informalismo a favor del administrado. Su aplicación en el Proceso Contencioso de Anulación. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo”, pp. 157-158; Miriam Mabel IVANEGA, “El principio del informalismo en el procedimiento administrativo”, p. 166.

En la jurisprudencia del Tribunal, véase las Sentencias N° 39/2003, 416/2006, 684/2006, 297/2008, 406/2008, 410/2015.

40 Una extensa recopilación y comentario de fallos del TCA que han aplicado este principio puede encontrarse en Ana MELJEM JAUREGUI, “Principio del informalismo a favor del administrado. Su aplicación en el Proceso Contencioso de Anulación. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo”, pp. 147-164.

41 Sentencias TCA N° 31/1996, 17/1997, 456/2012, 591/2013, 310/2015 y 839/2015.

42 Sentencias TCA N° 291/1997, 458/2001 y 353/2004

43 Sentencias TCA N° 130/2010, 385/2012 y 699/2012.

44 Sentencia TCA N° 975/2010.

45 Sentencias TCA N° 203/1989, 213/2006 y 699/2012.

46 Sentencias TCA N° 480/1988, 163/2005 y 445/2014.

47 Sentencia TCA N° 163/2005.

48 Sentencias TCA N° 614/2009 y 380/2011.

49 Sentencias TCA N° 814/2006 y 428/2012.

español de una gran libertad de forma, pudiendo admitirse incluso la simple declaración verbal (Art. 119 de la Ley General Tributaria española)⁵⁰.

Es que, tal como ilustra el doctrina en otra de sus obras, las obligaciones de hacer que se imponen por el Derecho tributario formal son instrumentales, en el sentido de que no tienen un significado final, sino que son solo un instrumento para la efectiva aplicación de los tributos. Ese carácter instrumental de las obligaciones formales debe servir para modular su exigencia, proporcionada, necesaria y en relación directa con el fin que con ellas se trata de alcanzar⁵¹.

Los conceptos precedentes, así como la anotada aplicación en el ámbito tributario de los principios generales que rigen el procedimiento administrativo, llevan a concluir en la inequívoca operatividad en el Derecho tributario formal del principio del informalismo a favor del administrado⁵².

En consecuencia, cuando en el marco de un procedimiento tributario la Administración exija el cumplimiento de una formalidad de tipo no esencial, su inobservancia no podrá tener por efecto la invalidez o inexistencia de lo actuado por el contribuyente.

IV. PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL

IV.1. Concepto y aplicaciones del principio de verdad material

El *principio de verdad material* puede conceptuarse como el deber de la Administración de ajustarse a la verdad material de los hechos, esto es, de aplicar la norma a los hechos tal como han ocurrido en la realidad.

Según la descriptiva *definición* del autor peruano Roberto Jiménez Murillo, el principio de verdad material “establece que la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus respectivas decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias y autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas”⁵³.

El Decreto N° 500/991 recoge este principio en su Art. 2° y lo amplía en el Art. 4°, disponiendo: “La Administración está obligada ajustarse a la verdad material de los hechos, sin que la obliguen los acuerdos entre los interesados acerca de tales hechos ni la exima de investigarlos, conocerlos y ajustarse a ellos, la circunstancia de no haber sido alegados o probados por las partes”.

Tradicionalmente se sostiene que el concepto de “*verdad material*”, criterio rector en el procedimiento administrativo, se opone al de “*verdad formal*”, que rige mayoritariamente en los procesos judiciales civiles. En estos últimos, el aplicador del Derecho debe ajustarse a decidir de acuerdo a los hechos alegados y las pruebas presentadas por las partes, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento administrativo, donde la Administración debe ajustarse a los hechos, prescindiendo si éstos fueron o no alegados por las partes⁵⁴.

Sin embargo, actualmente suele ponerse en tela de juicio la diferenciación tajante que viene de realizarse, entre verdad formal y verdad material.

En tal sentido, señala la autora brasileña Fabiana Del Padre Tomé que lo que se busca en cualquier proceso, sea judicial o administrativo, es la “*verdad lógica*” o la “*verdad jurídica*”, obtenida de conformidad con las reglas de cada sistema, la cual se alcanza mediante la constitución de hechos jurídicos, en los exactos términos prescritos por el ordenamiento. Tanto en la esfera judicial como en la administrativa lo que se alcanza es la “*verdad jurídicamente construida*”; lo que diferencia a ambos procedimientos son los principios que los orientan: el dispositivo en los

50 José Juan FERREIRO LAPATZA, *Instituciones de Derecho financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 182.

51 Addy MAZZ, *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Actualizado*, p. 182.

52 Se señala en la Sentencia TCA N° 187/2012, relativa a un acto de determinación tributaria: “Desde el punto de vista formal, cabe concluir que los recursos fueron correctamente interpuestos. Si bien el escrito recursivo se dirigió, por error evidente, ante la Asesoría Tributaria y de Recaudación del B.P.S., la voluntad recursiva contra el acto residenciado resulta inequívoca. El actor identificó con total precisión el acto resistido y presentó el escrito ante la dependencia pública -D.G.I.- que emitió el acto. Además, la propia D.G.I. tuvo por bien interpuestos los recursos, restando trascendencia a dicho error formal fundándose, correctamente, en el principio de informalismo a favor del administrado que es uno de los principios rectores de nuestro procedimiento administrativo -Art. 2, literal f, del Decreto 500/991-”.

53 Roberto JIMÉNEZ MURILLO, “Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo”, en *Revista de la Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Perú*, N° 67, 2011, p. 200.

54 Ruben FLORES DAPKEVICIUS, *Decreto 500/91. Actualizado, anotado y concordado*, p. 17; Ruben CORREA FREITAS, *Estudios de Derecho Público*, p. 320; Agustín GORDILLO, “Principios fundamentales del procedimiento administrativo”, p. 5 del Libro III, Capítulo II.

judiciales, el inquisitivo en los administrativos⁵⁵. La autora sostiene que es mediante “*el lenguaje de las pruebas*” que se alcanzará la “*verdad lógica*”, y cita a su coterránea María Rita Ferragut, quien afirma que para que el hecho jurídico tributario sea considerado como verdadero por el Derecho, no se requiere la certeza de que el relato corresponda fielmente al evento, sino la certeza de que el enunciado descriptivo fue elaborado de acuerdo con las reglas del sistema, se sometió a las pruebas y resistió a la refutación⁵⁶.

De todos modos, más allá de estas disquisiciones teóricas, lo que resulta claro es que en el procedimiento administrativo la Administración deberá fundar sus decisiones en los hechos empíricamente acaecidos; y como los hechos sucedidos son pasados, deberá recurrir a medios de prueba para acreditarlos. En consecuencia, tal como apunta Daniel Artecona, a los efectos de acercarse a realizar efectivamente el principio de verdad material, la Administración tiene el *poder-deber de diligenciar todos los medios probatorios disponibles* que puedan ser idóneos para probar los hechos del caso concreto⁵⁷.

Destaca el autor que el principio de verdad material se manifiesta en el procedimiento administrativo tanto en las *oportunidades de ofrecer y diligenciar probanzas*, lo cual pueden hacer tanto la Administración como el particular en cualquier momento del procedimiento, como en la *amplitud de los medios de prueba* que pueden utilizarse, que son todos aquellos no prohibidos por la ley, incluyendo prueba documental, testimonial, inspectiva, indiciaria, entre otras⁵⁸.

En esta línea, el Art. 71 del Decreto N° 500/991 establece el principio de instrucción, preceptuando que “La Administración podrá disponer de oficio las diligencias probatorias que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos acerca de los cuales debe dictar resolución”. En tanto, el Art. 70 dispone que “*Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba no prohibido por la ley*”.

El *objeto de la prueba* está constituido, entonces, por los hechos relevantes para la decisión, hayan sido o no alegados por los interesados; sobre tales hechos recae el deber de la Administración de practicar todas las diligencias probatorias que conduzcan al conocimiento de la verdad material. El diligenciamiento de dichos medios de prueba, por más que pueda eventualmente interesar a los particulares afectados, será siempre y por sobre todo de interés primordial de la Administración, pues su decisión deberá fundarse necesariamente en motivos de hecho reales⁵⁹.

Como bien puntualiza Cajarville, este principio de verdad material “*no autoriza a la Administración a apartarse de la prueba producida alegando que, pese a ella, sabe que los hechos reales fueron diferentes; la “verdad material” es la que surge del diligenciamiento de todos los medios de prueba conducentes a esclarecer los hechos relevantes, valorados conforme a las reglas contenidas en el Código General del Proceso*”⁶⁰. En otras palabras, también en el procedimiento administrativo, la *valoración de la prueba* debe realizarse racionalmente, en su conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, y será a partir de tal valoración que se obtendrá la “*verdad material*”, o si se quiere, la “*verdad jurídica*” del caso.

Por último, cabe destacar que un acuerdo entre las partes sobre los hechos del caso, que en el proceso civil puede ser obligatorio para el juez, no resulta igualmente obligatorio para la Administración, la que deberá dejar de lado el panorama que pretendan ofrecerle los administrados y estará obligada en todo caso a comprobar, por todos los medios admisibles, la autenticidad de los hechos, para luego fundar sobre éstos su decisión⁶¹.

En resumen, la actuación de la Administración está guiada por el principio de verdad material. La prueba de los hechos relevantes para la resolución a dictarse es una etapa esencial del procedimiento administrativo. Y los actos que aquélla emite deben fundarse en motivos de hecho reales, existentes, verdaderos; si así no fuera, esto es, si los hechos

55 Fabiana DEL PADRE TOMÉ, *La prueba en el derecho tributario*, ARA Editores, Lima, 2011, pp. 57-59 y 241-242.

56 Fabiana DEL PADRE TOMÉ, *La prueba en el derecho tributario*, pp. 320-321.

57 Daniel ARTECONA, “La prueba en el procedimiento administrativo”, en *Doctrina y Jurisprudencia CADE, Tomo XXXI, Edición Especial T.C.A.*, 2016, p. 22.

58 Daniel ARTECONA, “La prueba en el procedimiento administrativo”, pp. 22-23.

59 Juan Pablo CAJARVILLE, “Procedimiento administrativo común”, en *Sobre Derecho Administrativo, Tomo II*, FCU, Montevideo, 2008, 2ª edición, pp. 237-240.

60 Juan Pablo CAJARVILLE, “Introducción al procedimiento administrativo uruguayo”, p. 190.

61 Agustín GORDILLO, “Principios fundamentales del procedimiento administrativo”, pp. 5-6 del Libro III, Capítulo II; Héctor Jorge ESCOLA, *Tratado general de procedimiento administrativo*, pp. 126-127.

en que la Administración funda su decisión no han existido, o no han sido tales como ésta creyó o afirmó al resolver, el acto será ilegítimo por inexistencia o error en los motivos⁶².

IV.2. Principio de verdad material en el ámbito tributario

El principio de verdad material resulta de *especial aplicación en materia tributaria*.

Conforme Pérez Novaro, en el procedimiento administrativo se le impone a la Administración Tributaria el diligenciamiento de todos los medios probatorios no prohibidos por la ley, así como la persecución de la verdad material de los hechos, aspecto de gran importancia en una materia como la tributaria, signada por la complejidad de sus procedimientos⁶³.

Teniendo en cuenta la *naturaleza inquisitoria* del procedimiento administrativo tributario, señala la doctrina que si el sujeto pasivo efectúa un reconocimiento de un hecho o una confesión fiscal, ello obliga al declarante pero no ata a la Administración, la cual desechará tales declaraciones si no resultan corroboradas por los hechos, pues siempre debe actuar en búsqueda de la verdad material⁶⁴.

El principio resulta plenamente recibido en materia de *determinación tributaria*. En tal sentido, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 66 del Código Tributario, las actuaciones administrativas tendientes a la determinación del tributo deben dirigirse primeramente al “*conocimiento cierto y directo de los hechos* previstos en la ley como generadores de la obligación”.

En efecto, la determinación de los tributos adeudados por un contribuyente debe realizarse en principio sobre *base cierta*, y solo en su defecto podrá acudirse a presunciones. El principio dominante en la materia es que la Administración debe efectuar la determinación de la obligación en la forma más cercana a la realidad (o verdad material), descartando estimaciones que no estén debidamente fundadas⁶⁵.

La jurisprudencia del TCA ha señalado reiteradamente la existencia de dicho principio según el cual la regla debe ser la determinación sobre base cierta, en la forma más cercana a la realidad, para lo cual la Administración debe agotar los medios a su alcance, en aras de procurar el conocimiento cierto y directo del hecho generador del tributo⁶⁶.

En aquellos casos en que no fuera posible la determinación del tributo sobre base cierta, la ley autoriza al Fisco a realizar la *estimación sobre base presunta*, esto es, mediante presunciones. Pero también en esta hipótesis la Administración debe guiarse por el principio de verdad material, pues las presunciones que la ley le faculta a utilizar deberán basarse en “*hechos y circunstancias debidamente comprobadas*”, vinculadas con el hecho generador. El Art. 66 del Código Tributario establece un exigente sistema de presunciones, sometido a una serie de reglas, por lo que quedan descartados los meros indicios y las suposiciones de los funcionarios actuantes. Y además, las presunciones dejarán de aplicarse en cualquier momento del procedimiento si se reuniera “*prueba en contrario* relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria”.

La jurisprudencia del TCA destaca permanentemente esa característica saliente del sistema de presunciones del Art. 66, consistente en que debe tratarse de inducciones basadas sobre hechos comprobados y vinculados al hecho generador⁶⁷. Las presunciones deben basarse en hechos reales y probados, nunca en otras presunciones⁶⁸.

Para poder llegar al “*conocimiento cierto y directo*” del hecho generador, la Administración dispone de *amplias facultades de investigación y fiscalización* establecidas en el Art. 68 del Código Tributario, y puede *disponer de oficio todas las diligencias probatorias* que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos, de acuerdo con los Arts.

62 Juan Pablo CAJARVILLE, “Introducción al procedimiento administrativo uruguayo”, pp. 189-190; Juan Pablo CAJARVILLE, “Procedimiento administrativo común”, p. 236.

63 César PÉREZ NOVARO, “Los principios de imparcialidad y de debido procedimiento como presupuestos informadores de los deberes de actuación de la Administración Tributaria”, en *Seminario “Ética, Derechos Humanos y Administración Tributaria” DGI*, 2011, p. 16.

64 José Pedro MONTERO TRABEL, *Derecho Tributario Moderno, Tomo II – Derecho Tributario Formal*, FCU, Montevideo, 2006, p. 93.

65 Ramón VALDÉS COSTA, Nelly VALDÉS DE BLENGIO y Eduardo SAYAGUÉS ARECO, *Código Tributario comentado y concordado*, p. 327; Alejandro ALTAMIRANO, *Derecho tributario. Teoría general*, pp. 518-519.

66 Sentencias TCA N° 198/1980, 1066/1998, 462/2002, 647/2003, 230/2008, 507/2008, 436/2009 y 661/2013.

67 Sentencias TCA N° 292/1982, 326/1983, 1035/1998, 418/2004, 416/2009, 436/2009, 717/2010, 74/2014 y 807/2015.

68 Sentencias TCA N° 224/1985, 245/1985, 224/2013 y 807/2015.

55 y siguientes del mismo Código⁶⁹. La producción de prueba por parte de la Administración no caracteriza una mera carga, sino que configura un verdadero deber, pues el Fisco debe verificar necesariamente la ocurrencia o no del hecho jurídico desencadenante del vínculo obligacional⁷⁰.

De conformidad con ello, el TCA ha sostenido en diversas sentencias que la Administración no solo puede, sino que debe necesariamente hacer uso de las facultades de fiscalización y de prueba concedidas por la ley, en procura de llegar a la verdad material de los hechos⁷¹. En esa línea, cuando los inspectores del Fisco arriban a conclusiones que se basan en elementos de prueba insuficientes, no habiendo utilizado las potestades y medios a su alcance, ha entendido el Colegiado que la Administración no ha respetado el principio de búsqueda de la verdad material, y en consecuencia ha anulado el acto de determinación impugnado⁷².

Sin perjuicio de lo anterior, no puede soslayarse que la Administración solo cuenta con aquellas *facultades expresamente otorgadas por la ley*, y que debe ejercerlas con sujeción a las *limitaciones impuestas por los principios generales*, recibidos expresa o implícitamente en la Constitución. En la doctrina uruguaya, señala Garat que la invocación y uso por parte de la Administración tributaria de las diversas potestades conferidas por el legislador se ve inmiscuida por las garantías y derechos constitucionales, por lo que corresponde encuadrarse dentro de la Constitución, a efectos de que dicho accionar sea legal, legítimo y eficiente⁷³. Lo mismo sostiene Alejandro Altamirano, desde la doctrina argentina, cuando afirma que las potestades de contralor del Fisco están condicionadas a aquellos valores que la Constitución reserva para los ciudadanos, por lo que en su ejercicio deben ser respetados el derecho a la intimidad, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de la correspondencia y comunicación, el derecho a no autoinculparse, y el secreto fiscal, bancario y profesional⁷⁴.

El TCA se ha pronunciado sobre estos aspectos en diversas sentencias recientes. Entre todas, merece ser citada la Sentencia N° 187/2012, en la que se señala: *"Sin duda el tema a decidir tiene que ver con la tensión entre el deber de la Administración de conseguir la prueba necesaria para demostrar la verdad material de los hechos relevantes para el procedimiento administrativo y las garantías de los particulares frente a la actuación de la Administración tributaria. (...) al lado del deber de persecución de la verdad, los ordenamientos jurídicos actuales, tienen que preservar otros valores que se consideran merecedores de protección. Para decirlo de un modo gráfico, hay que buscar la verdad, pero no de cualquier manera. (...) Así, para doctrinarios como GASCÓN ABELLÁN, un caso bien sintomático de este fenómeno podría ser el de un proceso donde haya una prueba obtenida a partir de escuchas telefónicas irregulares o a partir de un allanamiento sin orden judicial previa. En estos casos, aun cuando lleguemos a la verdad material de los hechos, dichas pruebas no pueden ingresarse válidamente al proceso por haber sido obtenidas violentando las garantías. El ordenamiento, ante estas situaciones opta por sacrificar el propósito de obtener la verdad material por proteger otros valores tanto o más valiosos. Se priorizan ciertos derechos -la intimidad o la inviolabilidad del domicilio- por sobre la finalidad de obtener la verdad a la que tiende el proceso"*⁷⁵.

Por último, si bien excede los márgenes de nuestra ponencia, cabe relevar que el principio de verdad material –o principio de primacía de la realidad– también resulta de *aplicación en el ámbito del Derecho tributario material o sustancial*. Así está consagrado a texto expreso en el Art. 6° inc. 2° del Código Tributario, conforme con el cual: *"Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica"*. En igual sentido, el Art. 149 de la Ley 16.713 consagra este principio, disponiendo que *"La administración tributaria del Banco de Previsión Social se ajustará a la verdad"*

69 Ramón VALDÉS COSTA, Nelly VALDÉS DE BLENGIO y Eduardo SAYAGUÉS ARECO, *Código Tributario comentado y concordado*, p. 328.

70 Fabiana DEL PADRE TOMÉ, *La prueba en el derecho tributario*, p. 327.

71 Sentencias TCA N° 198/1980, 280/1980, 304/2006, 342/2007, 828/2012 y 94/2013.

72 Sentencias TCA N° 507/2008, 661/2013, 165/2015 y 174/2016.

73 María Paula GARAT, "La constitucionalización del Derecho Tributario. Las potestades y deberes del Fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico, p. 142.

74 Alejandro ALTAMIRANO, *Derecho tributario. Teoría general*, pp. 493-500.

75 Sentencia TCA N° 187/2012. Véase también las Sentencias TCA N° 26/2014, 294/2014, 725/2014 y 111/2015.

material de los hechos”. Las disposiciones citadas recogen un principio rector en materia tributaria, según el cual la interpretación del hecho generador debe hacerse atendiendo a la realidad de lo acontecido, prescindiendo de las formas jurídicas que puedan haber adoptado los contribuyentes⁷⁶.

En definitiva, la actuación de la Administración tributaria debe dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos, y la norma tributaria se aplica a la realidad económica y no a las formas jurídicas escogidas por los particulares, por lo que cabe concluir que el principio de verdad material resulta cardinal en todo el Derecho Tributario.

V. CONCLUSIONES

- I. En Uruguay los principios y reglas fundamentales del procedimiento administrativo tienen su base, implícita o expresa, en la Constitución, y son desenvueltos por leyes o reglamentos, además de extraerse asimismo de los fallos del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y de las enseñanzas de la doctrina.
- II. En el Art. 2° del Decreto N° 500/991 se enumeran los principios generales que rigen la actuación de la Administración Pública. Ahora bien, el hecho de que estos principios estén recogidos en una norma reglamentaria –como lo es el Decreto N° 500/991– no significa que todos ellos tengan jerarquía reglamentaria, puesto que varios de ellos pueden ser inducidos de normas legales o constitucionales, en cuyo caso su jerarquía será, respectivamente, legal o constitucional, mientras que otros son “inherentes a la personalidad humana o derivados de la forma republicana de gobierno”, por lo que, por la vía del Art. 72 de la Constitución, tendrán jerarquía constitucional o incluso supraconstitucional, según las distintas posiciones expuestas.
- III. Los diversos principios del procedimiento administrativo no son excluyentes unos de otros, sino que deben aplicarse en forma conjunta y armónica. En caso de conflicto entre principios, corresponde al aplicador realizar una adecuada ponderación entre ellos.
- IV. Los principios rectores del procedimiento administrativo son de plena aplicación en el ámbito tributario.
- V. El principio del informalismo a favor del administrado, recogido en el Art. 9° del Decreto N° 500/991, resulta de aplicación en el procedimiento administrativo “siempre que se trate de la inobservancia de exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente”. El principio consiste básicamente en la dispensa a los administrados de cumplir con las formas no esenciales, es decir, aquellas que no están ligadas o exigidas por el orden público administrativo. Asimismo, cualquier duda que se plantee en el curso del procedimiento, referida a exigencias formales, debe interpretarse a favor del administrado y favoreciendo la viabilidad del acto procesal realizado por aquél.
- VI. El principio en examen, se vincula estrechamente con el principio o regla “*in dubio pro actione*”, aforismo latino que significa “en caso de dudas, a favor de la acción”, mediante el cual se intenta priorizar la interpretación que sea más favorable al ejercicio del derecho a la acción, de forma de asegurar, en lo posible, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento.
- VII. El principio del informalismo a favor del administrado se ha aplicado reiteradamente en la *jurisprudencia del TCA*, por ejemplo, en casos en que el particular denominó incorrectamente el recurso administrativo interpuesto, pese a lo cual surge en forma inequívoca la voluntad de impugnar el acto, supuestos ante los cuales el Tribunal ha invocado este principio y declarado correctamente agotada la vía administrativa. También se ha aplicado este principio en casos en los que el particular, al interponer el recurso, identificó erróneamente al órgano destinatario de la impugnación, o cuando su escrito recursivo no se ajustó a las formalidades propias de un recurso administrativo, así como cuando interpuso más recursos que los que legalmente correspondían, o cuando los recursos administrativos carecían de firma letrada, exigencias formales que se han considerado como no esenciales.
- VIII. El principio del informalismo resulta de plena aplicación en el ámbito tributario. Las obligaciones de hacer que se imponen por el Derecho tributario formal son instrumentales, en el sentido de que no tienen un significado

76 En doctrina, véase: Ramón VALDÉS COSTA, Nelly VALDÉS DE BLENGIO y Eduardo SAYAGUÉS ARECO, *Código Tributario comentado y concordado*, pp. 150-159; Alberto FAGET, “Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídicas inadecuadas en fraude a la ley fiscal”, en *Revista Tributaria No. 181*, 2004, pp. 431-440.

En la jurisprudencia del TCA, véase entre otras las Sentencias N° 17/1977, 1102/1991, 32/1993, 613/2006, 819/2006, 242/2007, 380/2008, 547/2008, 687/2014, 151/2015, 243/2015 y 333/2015.

final, sino que son solo un instrumento para la efectiva aplicación de los tributos. Ese carácter instrumental de las obligaciones formales debe servir para modular su exigencia, proporcionada, necesaria y en relación directa con el fin que con ellas se trata de alcanzar.

- IX. El principio de verdad material, recogido en los Arts. 2° y 4° del Decreto N° 500/991, puede conceptuarse como el deber de la Administración de ajustarse a la verdad material de los hechos, esto es, de aplicar la norma a los hechos tal como han ocurrido en la realidad. En el procedimiento administrativo la Administración deberá fundar sus decisiones en los hechos empíricamente acaecidos; y como los hechos sucedidos son pasados, deberá recurrir a medios de prueba para acreditarlos. Por otro lado, un acuerdo entre las partes sobre los hechos del caso, que en el proceso civil puede ser obligatorio para el juez, no resulta igualmente obligatorio para la Administración, que siempre debe guiarse por la verdad material.
- X. El principio de verdad material resulta de especial aplicación en materia tributaria, pues en el procedimiento administrativo tributario se le impone a la Administración el diligenciamiento de todos los medios probatorios no prohibidos por la ley, así como la persecución de la verdad material de los hechos.
- XI. El principio resulta plenamente recibido en materia de determinación tributaria. En tal sentido, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 66 del Código Tributario, las actuaciones administrativas tendientes a la determinación del tributo deben dirigirse primeramente al “conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación”. La jurisprudencia del TCA ha señalado reiteradamente la existencia de dicho principio según el cual la regla debe ser la determinación sobre base cierta, en la forma más cercana a la realidad, para lo cual la Administración debe agotar los medios a su alcance en aras de procurar el conocimiento cierto y directo del hecho generador del tributo.
- XII. Asimismo, el TCA ha sostenido en diversas sentencias que la Administración no solo puede, sino que debe necesariamente hacer uso de las facultades de fiscalización y de prueba concedidas por la ley, en procura de llegar a la verdad material de los hechos. Sin perjuicio de lo cual, no puede soslayarse que la Administración solo cuenta con aquellas facultades expresamente otorgadas por la ley, y que debe ejercerlas con sujeción a las limitaciones impuestas por los principios generales, recibidos expresa o implícitamente en la Constitución.

BIBLIOGRAFÍA

- ARTECONA, Daniel, “La prueba en el procedimiento administrativo”, en *Doctrina y Jurisprudencia CADE, Tomo XXXV, Edición Especial T.C.A.*, 2016.
- ALTAMIRANO, Alejandro *Derecho tributario. Teoría general*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2012.
- BARBÉ PÉREZ, Héctor, “Los principios generales de derecho como fuente de derecho administrativo en el derecho positivo uruguayo” (1958), en BARBÉ PÉREZ, Héctor y otros, *Los principios generales de derecho en el derecho uruguayo y comparado*, FCU, Montevideo, 2005, 2ª edición.
- CAJARVILLE, Juan Pablo, “Reflexiones sobre los principios generales de derecho en la Constitución Uruguaya”, en BARBÉ PÉREZ, Héctor y otros, *Los principios generales de derecho en el derecho uruguayo y comparado*, FCU, Montevideo, 2005, 2ª edición.
- CAJARVILLE, Juan Pablo, “El derecho a defenderse en vía administrativa y la eficacia y eficiencia de la Administración”, en *Anuario de Derecho Administrativo, Tomo XIII*, FCU, 2006.
- CAJARVILLE, Juan Pablo, “Introducción al procedimiento administrativo uruguayo”, en *Sobre Derecho Administrativo, Tomo II*, FCU, Montevideo, 2008, 2ª edición.
- CASSINELLI MUÑOZ, Horacio “La defensa jurídica de la Constitución”, en *Defensa de la Constitución Nacional*, FCU, Montevideo, 1986.
- CORREA FREITAS, Ruben, *Estudios de Derecho Público*, Editorial Grupo Magro, - UDE, Montevideo, 2013.
- DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *La prueba en el derecho tributario*, ARA Editores, Lima, 2011.
- DELPIAZZO, Carlos E., “Derecho Administrativo Uruguayo”, Ed. Porrúa, México, 2005.

- DELPIAZZO, Carlos E, "Recepción de los principios generales de derecho por el derecho positivo uruguayo", en BRITO, Mariano R. y otros, *Los principios en el Derecho Administrativo Uruguayo*, AMF, Montevideo, 2009, 1ª edición.
- DURÁN MARTÍNEZ, Augusto, "Los principios generales de derecho en el derecho administrativo uruguayo. Aplicación por el legislador, el administrador y el juez", en BRITO, Mariano R. y otros, *Los principios en el Derecho Administrativo Uruguayo*, AMF, Montevideo, 2009, 1ª edición.
- ESCOLA, Héctor Jorge, *Tratado general de procedimiento administrativo*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1975.
- FAGET, Alberto "Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídicas inadecuadas en fraude a la ley fiscal", en *Revista Tributaria No. 181*, 2004.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Instituciones de Derecho financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- FLORES DAPKEVICIUS, Ruben, *Decreto 500/91. Actualizado, anotado y concordado*, Editorial Amalio M. Fernández, Montevideo, 2003, 2ª edición.
- GARAT, María Paula, "La constitucionalización del Derecho Tributario. Las potestades y deberes del Fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico", en *Revista de Derecho, Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay, 2ª época, Año 9, N° 9*, 2014.
- GORDILLO, Agustín, "Principios fundamentales del procedimiento administrativo", en *Tratado de derecho administrativo y obras selectas, Tomo 5, FDA, Buenos Aires, 2012, 1ª edición.*
- IVANEGA, Miriam Mabel, "El principio del informalismo en el procedimiento administrativo", en *Revista de la Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Perú, N° 67*, 2011.
- JIMÉNEZ MURILLO, Roberto, "Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo", en *Revista de la Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Perú, N° 67*, 2011.
- MAZZ, Addy, *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Actualizado*, La Ley Uruguay, Montevideo, 2012.
- MELJEM JAUREGUI, Ana, "Principio del informalismo a favor del administrado. Su aplicación en el Proceso Contencioso de Anulación. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo", en *IV Jornadas Académicas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en homenaje al Profesor Dr. Mariano R. Brito*, FCU, 2010.
- MONTERO TRAIHEL, José Pedro, *Derecho Tributario Moderno, Tomo II – Derecho Tributario Formal*, FCU, Montevideo, 2006.
- PÉREZ NOVARO, César, "Los principios de imparcialidad y de debido procedimiento como presupuestos informadores de los deberes de actuación de la Administración Tributaria", en *Seminario "Ética, Derechos Humanos y Administración Tributaria" DGI*, 2011, p. 16.
- PÉREZ NOVARO, César, *Modos de extinción de la obligación tributaria*, FCU, Montevideo, 2013, 2ª edición.
- REAL, Alberto Ramón "Los principios generales de derecho en la Constitución Uruguaya" (1958), en BARBÉ PÉREZ, Héctor y otros, *Los principios generales de derecho en el derecho uruguayo y comparado*, FCU, Montevideo, 2005, 2ª edición.
- REAL, Alberto Ramón, "Los principios del procedimiento administrativo en el Uruguay", en *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Año XXIII, Nos. 3-4*, Montevideo, 1972.
- RISSO FERRAND, Martín, *Derecho Constitucional, Tomo I*, FCU, Montevideo, 2006.
- RISSO FERRAND, Martín, *Algunas garantías básicas de los Derechos Humanos*, FCU, Montevideo, 2008.
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Principios de Derecho Administrativo General, Tomo I*, Iustel, Madrid, 2005.
- SAYAGUES LASO, Enrique, *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I*, Montevideo, 1953.
- VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo, *Código Tributario comentado y concordado*, Editorial Amalio M. Fernández, Montevideo, 1994, 4ª edición.