

# Principios rectores del procedimiento administrativo y su aplicación en el ámbito tributario (informalismo y verdad material)

**Dr. José Echeveste**

**Presidente del Tribunal de lo Contencioso Administrativo**

**Uruguay**



**IX**

**Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO**

# Los principios generales de Derecho



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principios generales de Derecho - Concepto

- Los principios generales son la formulación jurídica de los valores superiores de la comunidad nacional, reconocidos en la Constitución y por la comunidad internacional (Risso)
- 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 directivas (Delpiazzo)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Reconocimiento genérico de los principios generales de Derecho

- Art. 332 de la Constitución de la República: 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
- Art. 16 del Código Civil: permite acudir a los principios generales en hipótesis de lagunas legales
- Art. 23 lit. a) de la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA): habilita la promoción de la acción de nulidad contra actos administrativos que resulten contrarios a principios de Derecho



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Vigencia de los principios generales aun sin norma escrita

- 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 escrita (Barbé Pérez)
- El art. 72 de la Constitución suministra las grandes directivas teleológicas para determinar los principios generales no escritos, integrantes de nuestro régimen constitucional (Real)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Funciones de 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
- *Función constructiva*, en tanto actúan como estructuradores que permiten la sistematización de la materia jurídica (Delpiazzo)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Fuerza pasiva de los principios generales

- La recepción de los principios generales como verdaderas reglas de Derecho, esto es, como preceptos jurídicos operativos, tiene por consecuencia:
  - A) La ilegitimidad de toda ley que resulte contraria a principios generales de jerarquía constitucional (competencia: SCJ)
  - B) La ilegitimidad de todo acto administrativo que vulnere principios generales de rango constitucional o legal (competencia: TCA)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Fuerza activa de los principios generales

- Los principios también operan directamente, creando situaciones jurídicas subjetivas
  - Por ejemplo, el principio de la debida defensa en vía administrativa, impone deberes concretos a la Administración: conferir vista al interesado, diligenciar las probanzas, analizar sus descargos, etc.
- Por otro lado, ante dos interpretaciones posibles de una disposición legal, una contraria al principio general constitucional y otra en línea con éste, debe optarse por la interpretación que más se adecue al principio (Risso)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# Principios generales del procedimiento administrativo y su aplicación en el ámbito tributario



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principios generales del procedimiento administrativo

- Tienen su base, implícita o expresa, en la Constitución, y son desenvueltos por leyes o reglamentos, además de extraerse asimismo de la jurisprudencia del TCA y de la doctrina
- Finalidad básica: 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 particulares (Correa Freitas)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Enunciación de los principios generales del procedimiento administrativo

- En el art. 2° del 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



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Enunciación de los principios generales del procedimiento administrativo

- 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 tales casos, 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 (Cajarville) o incluso supraconstitucional (Durán Martínez)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Aplicación de los principios rectores del procedimiento administrativo en el ámbito tributario

- En primer término, no pueden quedar dudas respecto a la aplicación en el ámbito tributario de aquellos *principios generales emanados de fuente constitucional*
- Así por ejemplo, resulta aplicable el principio de tutela jurisdiccional efectiva, el cual incluye todos los derechos que integran 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 cautelares



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Aplicación de los principios rectores del procedimiento administrativo en el ámbito tributario

- 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
- Algunos de los principios generales del procedimiento administrativo pueden inducirse 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



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# El principio del informalismo a favor del administrado



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Concepto y aplicaciones del principio del informalismo

- Piero Calamandrei: “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”
- 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



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# Concepto y aplicaciones del principio del informalismo

- En el art. 9° del Decreto N° 500/991 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”
- El principio consiste básicamente en la dispensa a los administrados de cumplir con las formas no esenciales
- Cualquier duda que se plantee en el curso del procedimiento, referida a exigencias formales, debe interpretarse a favor del administrado



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Función del principio del informalismo

- La *función* de este principio radica 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
- 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 (Cajarville)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Sujetos e Importancia del principio

- En cuanto a los *sujetos*: el principio solo puede ser invocado por el administrado, para legitimar la inobservancia por su parte de exigencias formales. No puede ser invocado por la Administración para omitir el cumplimiento de las prescripciones que el orden jurídico establece respecto a su modo de actuación
- La *importancia* del principio: un gran porcentaje de los reclamantes son personas de escasos recursos y conocimiento jurídicos, que actúan sin patrocinio letrado y sin posibilidad alguna de dominar los vericuetos del procedimiento (Gordillo)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Aplicación del principio en la jurisprudencia del TCA

- El Tribunal ha invocado este principio y declarado correctamente agotada la vía administrativa en los siguientes supuestos:
- Casos en que el particular denomina incorrectamente el recurso administrativo interpuesto, pese a lo cual surge en forma inequívoca la voluntad de impugnar el acto (Sentencias 310/2015, 839/2015)
- Casos en los que el particular al interponer el recurso identifica erróneamente al órgano destinatario de la impugnación, o cuando su escrito recursivo no se ajusta a las formalidades propias de un recurso administrativo o carece de firma letrada (Sentencias 353/2004, 385/2012, 699/2012)
- Casos en que se interponen más recursos que los que legalmente correspondían (Sentencia 975/2010)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio del informalismo a favor del administrado en el ámbito tributario

- El principio tiene clara operatividad en el Derecho tributario formal
- Las obligaciones de hacer que se imponen por el Derecho tributario formal (ej. formular la declaración jurada de impuestos) 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 (Ferreiro Lapatza)
- 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



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# El principio de verdad material



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Concepto y aplicaciones del principio de verdad material

- Refiere al 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
- Art. 4° Decreto N° 500/991: “La Administración está obligada a 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”



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio de verdad material: Poder – Deber de diligenciar los medios de prueba

- En el procedimiento administrativo la Administración debe fundar sus decisiones en los hechos empíricamente acaecidos
- Como los hechos sucedidos son pasados, debe recurrir a medios de prueba para acreditarlos
- 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 concreto (Artecona)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# Principio de verdad material: Objeto de la prueba

- El *objeto de la prueba* está constituido 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 reales (Cajarville)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio de verdad material: Valoración de la prueba

- 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”
- 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 debe dejar de lado el panorama que pretendan ofrecerle los administrados y está obligada en todo caso a comprobar, por todos los medios admisibles, la autenticidad de los hechos (Gordillo, Escola)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio de verdad material en el ámbito tributario

- El principio de verdad material resulta de *especial aplicación en materia tributaria*
- En el procedimiento administrativo tributario se le impone a la Administración Tributaria el diligenciamiento de todos los medios probatorios no prohibidos por la ley (Pérez Novaro)
- 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 material (Montero Traibel)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio de verdad material: en materia de determinación tributaria

- El principio resulta también de pleno recibo en materia de *determinación tributaria*. 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 del 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 (Sentencias N° 507/2008, 436/2009, 661/2013)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio de verdad material: en materia de determinación tributaria

- 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 deberán basarse en “hechos y circunstancias debidamente comprobadas”, vinculadas con el hecho generador
- 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 generador (Sentencias N° 717/2010, 74/2014, 807/2015)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio de verdad material: en materia de determinación tributaria

- 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 (arts. 55 y ss. Código Tributario)
- 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 obligacional (Del Padre)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio de verdad material: en materia de determinación tributaria

- La Administración solo cuenta con aquellas *facultades expresamente otorgadas por la ley*, y debe ejercerlas con sujeción a las *limitaciones impuestas por los principios generales*, recibidos expresa o implícitamente en la Constitución
- 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 eficiente (Garat)
- El TCA se ha pronunciado sobre estos aspectos en diversas ocasiones (Sentencias N° 187/2012, 725/2014, 111/2015)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Principio de verdad material, en el derecho tributario material o sustancial

- Art. 6° inc. 2° del Código Tributario: “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”
- La interpretación del hecho generador debe hacerse atendiendo a la realidad de lo acontecido, prescindiendo de las formas jurídicas que puedan haber adoptado los contribuyentes (Valdés Costa)
- El TCA ha aplicado reiteradamente este principio (Sentencias N° 17/1977, 1102/1991, 687/2014, 333/2015)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# MUCHAS GRACIAS POR SU ATENCIÓN!

- Contacto: [jose.echeveste@hotmail.es](mailto:jose.echeveste@hotmail.es)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO

