

El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo

Addy Mazz

Abogada. Profesora de la Facultad de Derecho de la Universidad del Oriente (Uruguay).

I. LA SEGURIDAD COMO MOTIVO DETERMINANTE DEL DERECHO.

La seguridad puede identificarse como la razón determinante del nacimiento del Derecho; éste ha surgido para atender una necesidad ineludible de la vida social. El hombre debe saber como se comportarán los restantes hombres, que puede hacer él y los otros, cómo se desarrollará su vida de relación en todos los sentidos, requiere certeza en las relaciones sociales y la seguridad de que la regla se cumplirá.

En este sentido, expresa Recasens Siches⁽¹⁾ «Y es al conjuro de tal necesidad de seguridad, de garantía irrefragable, que surge el Derecho. Ésta es su motivación primaria, su más honda raíz en la vida humana». Y agrega: «Certeza y seguridad constituyen el sentido formal de la función del Derecho».

Creada por esta razón, para saber a qué atenerse, la norma jurídica deberá encarnar, luego, otros valores, entre los cuales se destaca la justicia y demás valores jurídicos, que se refieren a los fines que con el derecho deben ser cumplidos. Éstos son recogidos por la norma positiva cuando quiere asegurar de manera más firme su realización, para lo cual impone su cumplimiento -incluso- de manera forzosa.

La nota esencial de lo jurídico no se encuentra en el contenido de la norma sino en el imperio, la posibilidad de imponerse coactivamente, que él conlleva y lo caracteriza. De este aspecto deriva la seguridad:

saber a qué atenerse y que ese comportamiento podrá exigirse, siendo posible la coacción.

«Sin seguridad no hay Derecho, ni bueno, ni malo, ni de ninguna clase». Si el Derecho no es justo, será injusto, pero será Derecho. Pero si no hay seguridad no existe Derecho de ninguna clase. El fin de la justicia es superior al de la seguridad, pero se precisa de ésta para lograr aquél.

La certeza no puede interpretarse como absoluta inmovilidad sino que la norma debe evolucionar y cambiar de acuerdo a las necesidades del medio y de la realidad social; todo ello, porque no puede dejar de lado los requerimientos de cambio y la satisfacción de nuevos objetivos.

Esta seguridad o certeza, motivo mismo del nacimiento del Derecho, se convierte luego en un verdadero principio del Estado jusnaturalista, y en un parámetro a la luz del cual se pueden analizar esas mismas normas.

II. LA SEGURIDAD COMO CRITERIO VALORATIVO DEL DERECHO.

Un sector de la doctrina en el que se ubica Legaz y Lecambra⁽²⁾, considera que el Derecho no puede valorarse a partir de la seguridad porque, aun si la norma no protege al individuo, él sabe que no lo hace, tiene la seguridad de cuál es su situación respecto al ordenamiento jurídico, ese saber es ya seguridad ne-

(1) RECASENS SICHES. Tratado General de Filosofía del Derecho. Pág. 221.

(2) LEGAZ Y LECAMBRA. Filosofía del Derecho. 1961, pág. 583.

gativa. En esta concepción no se podría valorar la norma por la seguridad, sino por la justicia, el precepto sería injusto, pero seguro. Sainz de Bujanda⁽³⁾ discrepa con esta posición señalando que, si las situaciones de seguridad negativa se incrementan, se configura una situación de «seguridad general negativa», incompatible con la función del orden jurídico de constituir un orden social estabilizado.

El profesor español, con la claridad y brillantez que lo caracteriza, considera que el Derecho otorga seguridad al ordenamiento jurídico ya que, a partir de éste, los ciudadanos sabrán a qué atenerse en las relaciones sociales, pero esta misma idea lleva a que el Derecho sea susceptible de ser valorado desde el enfoque de su aptitud para introducir orden en la vida social y seguridad a los individuos. En este sentido, expresa, «es obvio, en efecto, que respecto a cualquier Derecho, podremos plantearnos el problema de su aptitud para introducir el orden -un tipo de orden en la vida social y, paralelamente, para procurar seguridad a los individuos».

Esto significa enjuiciar el ordenamiento para determinar si con él se realiza el valor de la seguridad.

Compartimos la posición de Sainz de Bujanda ya que sería demasiado sencillo aceptar cualquier norma como válida para esa finalidad, y no sería un enfoque realístico. Es obvio, para quienes trabajamos con el Derecho, que no toda norma crea certeza o seguridad y que, justamente, el poder valorar el ordenamiento jurídico a la luz de este objetivo, permite el logro efectivo del principio.

Este concepto ha sido admitido desde que en la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano, se reconoce entre los derechos naturales e imprescriptibles del ser humano, el principio de seguridad jurídica. De ahí que su estudio se vincule al nacimiento del Estado liberal de derecho y al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos propios de dicha concepción del Estado.

III. LA POSITIVIZACIÓN DEL PRINCIPIO.

La seguridad ha sido amparada en forma explícita por el Derecho Constitucional actual. En algunos países, la norma fundamental lo recoge a texto expreso; en cambio, en otros -como la uruguaya- se

considera incluido en un artículo que se refiere genéricamente a los derechos inherentes a la personalidad humana.

El artículo 72 de la Constitución expresa: «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».

Y el artículo 332 prevé: «Los preceptos de la presente Constitución que reconocen derechos a los individuos, así como los que atribuyen facultades e imponen deberes a las autoridades públicas, no dejarán de aplicarse por falta de reglamentación respectiva, sino que ésta será suplida, recurriendo a los fundamentos de leyes análogas, a los principios generales de derecho y a las doctrinas generalmente admitidas».

De acuerdo a esto, dichos principios y doctrinas pueden llegar a erigirse en verdaderas reglas de derecho cuya violación podría ser juzgada por órganos jurisdiccionales.

Señala Casinelli Muñoz⁽⁴⁾ que los hombres por ser tales «tienen derecho a la vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad y que lo que hace la Constitución, en este artículo es consagrar un derecho a ser protegido en el goce de esos derechos preexistentes». Agrega el profesor constitucionalista, que la privación que prevé ese mismo artículo 72 es sólo posible respecto a los derechos de primer grado, primarios, que se supone que no pueden ser objeto de privación alguna, porque son preexistentes a la ordenación constitucional».

Analizando el artículo 72 consigna que el constituyente uruguayo ha entendido que hay derechos que «son inherentes a la calidad de persona humana, que no resultan de una atribución del orden jurídico sino de la propia naturaleza de la personalidad humana».

El artículo 332, ya citado, prevé la aplicación inmediata de esos derechos, sin que requieran para su vigencia y efectividad una ley que reglamente el mecanismo a través del cual se hacen valer.

En esa enunciación no taxativa del artículo 72 se considera incluida la seguridad.

Estos principios, se benefician del contralor de inconstitucionalidad, para el caso de que alguna ley los desconozca, pues se ubican por encima de la ley dentro del valor jerárquico de las normas⁽⁵⁾.

(3) SAINZ DE BUJANDA. Hacienda y Derecho. Tomo III.

(4) CASINELLI MUÑOZ. Derecho Público. Tomo I, pág. 57.

(5) Conforme SARAVIA ANTUNEZ, José R. «El principio de legalidad y los principios generales de derecho». En: Revista Uruguaya de Derecho Constitucional y Político, tomo II, agosto-setiembre de 1985, No. 8, págs. 106 y ss.

Algunas sentencias de la Suprema Corte, reconocen el principio. Así este órgano declaró la inconstitucionalidad de una norma tributaria retroactiva, porque esta retroactividad colidía con los principios derivados de los derechos, deberes y garantías consagrados en los artículos 7, 32 y 72 de la Constitución («La Justicia Uruguaya» caso 7015).

Lo cierto es que cuando el principio se convierte en norma constitucional, permite analizar si las normas ubicadas en un nivel jerárquico inferior se ajustan al mismo y, por tanto, si son constitucionales.

El ordenamiento será seguro en la medida de la estabilidad que otorgue a las relaciones sociales, y de su aptitud para proporcionar seguridad a los individuos.

Admitido que la seguridad configura un elemento para valorar la norma, que constituye, además, un derecho inherente a la persona humana y que está positivizado, debe determinarse su alcance a efectos de controlar su vigencia.

IV. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD EN EL DERECHO FINANCIERO.

El tema de estas jornadas hace referencia a la vigencia del principio en relación al derecho tributario material. Para abordar el tema determinaremos, primero, cuál es el concepto que de la certeza o seguridad se tiene en la ciencia de las finanzas. Luego, se analizarán los aspectos jurídicos: la seguridad en la etapa de creación del tributo y en la de aplicación del mismo.

1. La certeza o seguridad en la ciencia de las finanzas.

Consideramos importante este enfoque dada la vinculación de esta ciencia con el derecho tributario. La ciencia detecta muchas veces los problemas o los requisitos que la norma jurídica debe reunir para lograr cabalmente su objetivo.

Adam Smith se refería al «*certainty*» como a la certeza de la deuda tributaria individual y lo postulaba como principio expresando que «el importe que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario». Smith deseaba «desterrar la arbitrariedad», **tanto en cuanto al momento y naturaleza de la exacción final, como en cuanto a la cuantía de la deuda tributaria**, circunstancias que debían ser claras para el contribuyente y toda otra persona.

La «*certainty*» era tan importante para Smith que consideraba menos malo una porción de desigual-

dad que «un pequeño grado de inseguridad». Si bien la realidad sobre la que trabajaba Smith era muy diferente a la actual, ya que existían arrendatarios de tributos, cuya corrupción se veía estimulada por la «ambigüedad» de las obligaciones tributarias, hoy en día existen circunstancias que hacen recomendable la incorporación de este principio de Smith a un postulado de la tributación.

Fritz Newmark incluye dentro de los principios de la imposición⁽⁶⁾ los «principios jurídico-tributarios y técnico tributarios» el de **transparencia**, al que concibe de manera tan amplia que queda incluido el de «certeza» de Smith.

“La seguridad jurídica es uno de los elementos esenciales del Estado de Derecho y el ciudadano debe poder prever las intervenciones estatales, para obrar en consecuencia”

Señala que los postulados de generalidad, igualdad y el de evitar las medidas fiscales dirigistas, exigen la vigencia del principio que denomina de transparencia tributaria, en el que se aprecian dos aspectos: a la certeza en la deuda tributaria individual, al que se refería Adam Smith, y la comprensibilidad y claridad de las normas jurídico-tributarias generales. Este último aspecto considera el más afectado en la etapa en que escribe su libro, señalando que: «están en decadencia la **comprensibilidad y claridad de las normas** jurídico-tributarias». Las razones de esta situación, que enumera, son:

- 1) El fundamento de los impuestos directos.
- 2) La complejidad de la vida económica.
- 3) El aumento de la influencia de los «grupos de presión» que están mejor organizados y son más especializados.
- 4) la circunstancia de que las leyes son elaborados

(6) NEWMARK, Fritz. Principios de la imposición. Pág. 397.

por juristas, para juristas.

Newmark define el **principio de transparencia tributaria** como el que exige que las leyes tributarias en sentido lato, leyes, reglamentos, órdenes, etc., sean **claras, precisas, excluyan toda duda** sobre los derechos y deberes de los contribuyentes -a estos, y a los funcionarios de la Administración- y eviten la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.

La vigencia de este principio, así como el clásico y más estricto de la **certeza**, es imprescindible para proteger los intereses legítimos de los contribuyentes y plantea otros requerimientos a las normas tributarias. Las leyes tributarias deben formularse de manera inteligible incluso para el contribuyente marginal. No deben ser **retroactivas** por que la vigencia hacia el pasado es incompatible con el principio de defensa de la confianza. La seguridad jurídica es uno de los elementos esenciales del Estado de Derecho y el ciudadano debe poder prever las intervenciones estatales, para obrar en consecuencia.

Algunas de las causas señaladas de imprecisión normativa serían:

- a) la existencia de **bonificaciones o reducciones** que se conceden sólo de se solicitadas;
- b) la existencia de disposiciones potestativas que dejan en manos de la Administración, la aplicación, en cada caso, de ciertas prescripciones favorables al contribuyente;
- c) las estimaciones a *forfait*, por media, de las obligaciones tributarias.

2. Aspectos jurídico tributarios del Principio de Seguridad.

La generalidad de los autores tributaristas no enuncian la seguridad como un principio propio del derecho tributario, sino que se refieren a las aplicaciones que, como principio jusnaturalista de rango constitucional, tiene en los diversos aspectos del derecho tributario.

Así, Giuliani Fonrouge⁽⁷⁾ enuncia como principios constitucionales de la tributación, los de legalidad, igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, generalidad y no confiscación.

Ferreiro Lapatza⁽⁸⁾ bajo la denominación de «Principios constitucionales de Justicia Tributaria» se refiere a los de generalidad, igualdad, capacidad económica, que sería una forma de entender la generalidad y la igualdad tributaria.

En el derecho español, y a partir del análisis efectuado por Sainz de Bujanda, se señala su trascendencia como principio independiente.

Recuerda el profesor español, que se ha meditado poco o «no se ha escrito lo suficiente, sobre el valor de la seguridad en el ámbito tributario»⁽⁹⁾.

Lo considera uno de los bienes jurídicos amparados explícitamente por el constitucionalismo moderno, en sus dos aspectos: certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad, y a su juicio, implica:

- 1) El derecho a que todos los **órganos del Estado** actúen conforme a un **orden jurídico** de normas preestablecidas, que no pueden ser arbitrariamente interpretadas ni alteradas.
- 2) El derecho a que la **legislación ordinaria** respete, en la normativa reguladora de cada sector de la vida social, las directrices de las **leyes fundamentales**.
- 3) El derecho a que **prevalezca la ley** y «se solicite la intervención de los órganos jurisdiccionales en todos los conflictos que se susciten por la aplicación de dichas normas».

Pérez de Ayala y Eusebio González⁽¹⁰⁾ en posición similar a Sainz de Bujanda, señalan en el principio de seguridad un aspecto positivo: la certeza, y uno negativo: la eliminación de la arbitrariedad. Ambos suponen la actuación de la ley; en el primer caso, como vehículo generador de certeza, y en el segundo, como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

De ahí la interrelación entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

Analizando el derecho español indican que El Fuero de los Españoles en el artículo 17 recogía dicho principio, pero la Constitución actual española no lo hace. Sin embargo, de los artículos 9-3 y 103-1 de la Constitución, se desprenden las dos ideas básicas que le **dan contenido** a la seguridad, sin perjuicio de la vinculación con la legalidad. Dichas ideas son: la certeza y la interdicción de la arbitrariedad, considerada en su

(7) FONROUGE, Giuliani. Derecho Financiero. V. 1, 4ª Edición, pág. 360.

(8) FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Tributario. 10ª Edición, pág. 448.

(9) SAINZ DE BUJANDA. Op. cit., Tomo IV, pág. 293.

(10) PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ, Eusebio. Curso de Derecho Tributario. Tomo I, 4ª Edición, págs. 29 y ss.

aspecto **normativo y aplicativo** y teniendo un papel esencial el respeto al principio de la **jerarquía normativa**.

La doctrina italiana no explicita el principio en estudio como independiente de los restantes que rijen el derecho tributario material. En el Uruguay, partiendo de la concepción de que el principio de seguridad se encuentra comprendido en el artículo 72 de la Constitución, se lo considera totalmente aplicable al derecho tributario.

Valdés Costa⁽¹¹⁾ asimila o equipara el principio de certeza de Adam Smith al principio jurídico de legalidad «que es el que establece la existencia y cuantía de la obligación, con validez y obligatoriedad para ambas partes de la relación jurídica tributaria».

Sin embargo comentando los artículos 72 y 332 de la Constitución señala: «En nuestra disciplina y en nuestra Constitución, a diferencia de otra, no se mencionan expresamente los llamados principios de no confiscatoriedad y no retroactividad, incluso la seguridad jurídica, pero ello no es óbice para que se le reconozcan y deban ser aplicados por las normas subordinadas».

La suscrita ha sostenido la vigencia del principio, como sustento, en algunos casos, para la declaración de la inconstitucionalidad de normas retroactivas. La aplicación de la norma tributaria a situaciones ya cumplidas ataca la seguridad, viola el principio que por estar consagrado en la Constitución, debe respetarse en la etapa de creación de la norma tributaria, pero también en la de aplicación de la misma.

V. SEGURIDAD JURÍDICA Y CREACIÓN DEL TRIBUTO.

1. Elementos que deben estar contenidos en la ley de creación del tributo.

El legislador, en la elaboración del hecho generador tributario en sus aspectos objetivos, subjetivo, temporal y especial así como en la estructuración de los elementos cuantificantes de la obligación tributaria, debe actuar teniendo en cuenta los requerimientos de principio de seguridad. Éste implica la certeza de la norma, su claridad, su vigencia hacia el futuro. Todos los elementos deben aparecer delineados en la ley con precisión: los sujetos activos y pasivos, el aspecto material del hecho, la vigencia en el tiempo y en el espacio, los elementos cuantificantes de la obligación:

alícuotas y concepto de valor de base de cálculo. Ninguno de estos aspectos pueden quedar librados al Poder Administrador, salvo disposición constitucional expresa que admita la delegación de competencias. Ésta, cuando no está prevista y estructurada por la norma jurídica fundamental, viola el principio de legalidad, pero también el de seguridad o certeza.

Los casos más frecuentes de delegación, que conciernen al establecimiento de alícuotas y exoneraciones, dejan librado al poder administrador aspectos fundamentales del tributo, como es el monto de la obligación a pagar y el nacimiento mismo de la obligación tributaria.

La seguridad se afecta por el desconocimiento, en el momento de creación del tributo, de cual va a ser la alícuota y, por lo tanto, el peso del gravamen, como asimismo, de quienes quedarán afectados por la obligación, si también se le delega al Ejecutivo la determinación de las exoneraciones.

Esto demuestra, además, la interrelación existente entre los principios constitucionales de seguridad, igualdad, legalidad y, ni que decir, del de tutela jurisdiccional, que permite la efectividad de los restantes. La exigencia de la seguridad se obtiene, muchas veces, a través de la legalidad. Pero ello no siempre ocurre, ya que, por ejemplo, en el caso de la retroactividad, existe ley, pero su vigencia hacia el pasado afecta la certeza.

Se observa así la trascendencia del concepto de seguridad como elemento valorativo del Derecho; en relación a todos los aspectos en que precisa ley, si ésta existe, deben aún ser valorado a la luz de los principios constitucionales, entre ellos la igualdad y la seguridad.

En el derecho uruguayo la Constitución consagra la separación de poderes y no prevé la delegación de competencias, razón por la cual la doctrina tributarista, en forma unánime, condena esa práctica por violatoria de la legalidad. También se ha planteado, por el Dr. Valdés Costa, si debe mantenerse la vigencia ortodoxa de esta concepción o debe modificarse la Constitución permitiendo la delegación en ciertos casos.

Pero en la situación actual, no hay duda que afecta los principios indicados. Este tipo de normas se impugna por la acción de inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de Justicia.

La **jurisprudencia**, en este sentido, ha evolucionado. Existe una sentencia del 29 de marzo de 1967 que consideró constitucional la delegación de competencias para la fijación de alícuotas.

En sentencia posterior, del 20 de marzo de 1970

(11) VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Pág. 16.

se declaró la inconstitucionalidad de una norma que no contenía disposición alguna sobre la medida y *quantum* de la obligación. La sentencia 449/87 declaró inconstitucional la norma que creaba una contribución especial para las personas no estatales de seguridad social, que sería determinada por el Poder Ejecutivo.

2. Seguridad jurídica y normas que otorgan exoneraciones o beneficios.

En relación a las exoneraciones es tradicional su estudio desde el punto de vista de la legalidad, estableciéndose que sólo la ley puede crear tributos y exonerarlos.

Pero la afectación del principio de seguridad puede ocurrir también en relación a este aspecto del tributo. El tema lo analiza el Profesor Sainz de Bujanda⁽¹²⁾ estableciendo que las exoneraciones serán acordes con este principio, si se dan estas circunstancias:

- 1) Que la exención se establezca por la vía que indica el ordenamiento constitucional.
- 2) Que se les dé publicidad.
- 3) Que los contribuyentes beneficiarios puedan disfrutar de ella directamente, por obra de la ley, sin necesidad de concesión administrativa.
- 4) Que en la hipótesis que la **declaración** administrativa sea, por alguna razón, **indispensable**, el ordenamiento tributario habilite recursos administrativos y jurisdiccionales frente a los actos resolutivos en la materia.
- 5) Que, reconocida la exención, no se produzcan modificaciones arbitrarias en el estatuto jurídico de los sujetos favorecidos.

Analizando las facultades revisoras de la Administración en materia de exenciones fiscales, destaca que ellas pueden significar:

- 1) Actividad de control de que se **cumplan los requisitos** indispensables para el disfrute de las exenciones, lo que no vulnera la seguridad jurídica, y puede coadyuvar, en forma eficaz, a su mantenimiento.
- 2) La revisión puede consistir en la facultad de la Administración para **suprimir o modificar exenciones establecidas por ley**. En este caso, se lesiona la seguridad jurídica si la Administración suprime o altera en forma discrecional tales exenciones.

Conforme a lo expuesto, en todas las hipótesis en que la actividad de la Administración, en relación a las exenciones, lesiona el principio de legalidad, lesiona también el de seguridad. Pero aun en hipótesis en que no colide con la legalidad, puede lesionar la seguridad.

En materia de exoneraciones, se puede facultar a la Administración a esclarecer el sentido de un término, por ejemplo, se exonera por ley la «maquinaria agrícola» y la Administración por decreto establece que se entiende por tal. Si la norma reglamentaria sólo incluye parte de la maquinaria agrícola, lesiona la legalidad y la seguridad, la norma carece de certeza porque no se le da a la expresión a definir, su verdadero significado de acuerdo al precepto legal.



La facultad de dejar sin efecto las exoneraciones antes del vencimiento del plazo previsto en la norma que las otorgó, también colide con la legalidad, si el plazo está en una norma legal, y con la seguridad en todos los casos. Si el sentido de ésta como principio es otorgar certeza a las relaciones humanas, esta situación se opone a todo lo que configura una planificación a nivel de empresas o particulares. Ha sucedido que se otorgan exenciones o beneficios en el marco de un determinado plan de desarrollo y éste es cambiado abruptamente, sin respetar los plazos legales por lo que todos los ciudadanos que realizaron inversiones o adquirieron bienes amparados en dichos beneficios, se enfrentan a un cambio de las reglas de su actividad.

Ello, por supuesto, afecta la seguridad y recuerda lo que, también el Profesor Sainz de Bujanda ponía de manifiesto: que inclusive el desarrollo requiere seguridad y por ello, se justifica el principio que sólo la ley puede crear y modificar tributos y establecer exoneraciones. En este enfoque, se rechaza que deba otorgársele facultades al Poder Ejecutivo para que, como conductor de la política económica, mueva el instrumento financiero para realizar cambios rápidos en materia tributaria en aras del desarrollo económico,

(12) SAINZ DE BUJANDA. Op. cit., Tomo III, pág. 423.

sosteniendo que éste también requiere planes con estabilidad que sólo en la ley pueden plasmarse.

A nuestro juicio, el cese antes del plazo pactado, de las normas exoneratorias, puede generar responsabilidad del Estado.

En nuestro derecho no sería viable la realización de un convenio para garantizar la aplicación de un determinado régimen tributario ya que es una materia reservada a la ley, con respecto a la cual la intervención de la Administración, si excede la explicitación del concepto legal, es inconstitucional.

3. La norma tributaria y la legislación de urgencia.

La Constitución uruguaya incluye en su artículo 168 numeral 7, la posibilidad del Poder Ejecutivo de proponer a las Cámaras proyectos de ley con declaratoria de urgente consideración.

El mismo numeral determina el trámite que tendrán dichas normas, cuyo efecto principal es que, vencidos los primeros 30 días de los 45 que la Cámara tiene para decidir, ésta será convocada a sesión extraordinaria y permanente para la consideración del proyecto. Vencidos los 15 días de la convocatoria, sin que el proyecto hubiese sido expresamente desechado, se reputará aprobado por dicha Cámara en la forma en que lo remitió el Poder Ejecutivo.

La Constitución dispone que no pueden merecer esta calificación los proyectos de presupuesto, ni aquellos para cuya sanción se requiere el voto de 3/5 ó 2/3 del total de componentes de cada Cámara, pero éste no es el caso de las normas que crean tributos. La exigencia de mayorías especiales está prevista sólo en el artículo 87 de la Constitución que exige, para sancionar impuesto, el voto de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara, por lo que las normas tributarias, aun las que crean impuestos, pueden ser objeto de una ley con declaratoria de urgencia.

Al respecto, señala Valdés Costa⁽¹³⁾ «Desde el punto de vista doctrinal significa un apartamiento del concepto ortodoxo del principio de legalidad, al admitir la creación o modificación de tributos sin un pronunciamiento expreso del Parlamento y, por tanto, sin ley formal».

Destaca, asimismo, Valdés Costa, que en materia presupuestaria se consagró la solución inversa: si no hay pronunciamiento parlamentario dentro de los plazos fijados por la Constitución, «el o los proyectos se

considerarán rechazados» (artículo 217-218 inc. final).

Otro mecanismo excepcional para el dictado de normas se encuentra en el régimen de medidas prontas de seguridad, previsto en el artículo 168 numeral 17 para los casos «graves e imprevistos de ataque exterior o conmoción interior». La disposición constitucional le otorga al Presidente de la República, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, la facultad de adoptar estas medidas, «dando cuenta dentro de las veinticuatro horas a la Asamblea General, en reunión de ambas Cámaras o en su caso, a la Comisión Permanente, de lo ejecutado y sus motivos, estándose a lo que estas últimas resuelvan».

La norma específica que, en cuanto a las personas, estas medidas sólo autorizan a arrestarlas o trasladarlas de un punto a otro del territorio, siempre que no optasen por salir de él, debiendo someterse, esta medida, también, a la Asamblea General en reunión de ambas Cámaras o, en su caso, a la Comisión Permanente, estándose a lo que éstas resuelvan.

La norma constitucional es amplia, y no específica qué tipo de medidas se pueden adoptar, razón por la cual sería aplicable a la materia tributaria. Pueden crearse tributos y pueden también adoptarse medidas de aplicación de éstos respecto de las personas. El país registra experiencias en este sentido en el período 1970 a 1973, previo al golpe de Estado, donde se crearon tributos, se decretaron exoneraciones y, con respecto a las personas, se efectuaron intimaciones de pago, se decretaron sanciones, etc.

Sobre el plazo de vigencia de las medidas adoptadas bajo ese régimen, señala Peirano Facio⁽¹⁴⁾ que en el considerando de uno de los decretos dictados en el régimen de facto se decía que podría legitimarse el establecimiento de tributos cuya vigencia no excediera el tiempo de duración del ataque exterior o de la conmoción interior, que son las circunstancias en que pueden dictarse las leyes de urgencia.

VI. SEGURIDAD JURÍDICA Y APLICACIÓN DEL TRIBUTO.

1. La interpretación de la norma tributaria y el hecho generador tributario.

El tema de interpretación debe distinguirse la que se refiere a la norma tributaria y la del hecho generador. En el primer aspecto debemos recordar que

(13) VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Depalma, 192, pág. 237.

(14) PEIRANO FACIO, Juan Carlos. En: Simposio sobre el principio de legalidad.

en el elenco de métodos de interpretación de las normas jurídicas el que ofrece mayor seguridad o certeza es el que identifica el sentido de la ley con la voluntad del legislador, que se opone al método de la libre investigación del derecho, en el cual el intérprete es un verdadero creador de derecho.

Quienes postulan la interpretación rígida de las leyes impositivas sostienen que la voluntad del legislador es decisiva para dicha interpretación. Para ellos, la necesidad de certeza del derecho se manifiesta en las leyes tributarias más que en otras porque, conforme lo sostenía la ciencia de las finanzas, el modo, tiempo y cuantía del impuesto debe fijarse en términos claros⁽¹⁵⁾.

Sin embargo, la voluntad de la ley no se congela con la del intérprete, sino que es algo viviente que debe ubicarse en un medio determinado. Concebido el método histórico como insuficiente y el de la libre investigación como excesivo, resulta más apropiado el conocido como histórico evolutivo que admite que la norma legal tiene vida propia, independiente de la voluntad de los órganos legislativos que la crean, y con capacidad de adaptación al ordenamiento jurídico y a las variaciones de la vida. En este método, el intérprete analiza el aspecto histórico, pero también observa la evolución de la norma como parte de un organismo vivo: el ordenamiento jurídico.

El derecho uruguayo, en este aspecto, no registra apartamientos respecto de los criterios utilizados para la interpretación de las restantes normas jurídicas y el Código Tributario, en el artículo 4, prevé que para ello podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica.

Respecto a la interpretación del hecho generador específicamente, la doctrina tributarista ha concebido diversos criterios apriorísticos, que han sido rechazados y también acoge el criterio de la realidad.

Este mecanismo permite dejar de lado las formas jurídicas adoptadas por los particulares, y atribuir a las situaciones definidas por otras ramas jurídicas, el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Este criterio de la realidad, definido en forma amplia, se acerca al concepto de interpretación funcional propiciado por Griziotti⁽¹⁶⁾ aun cuando el informe de

la Comisión que elaboró el Proyecto de 1959, ante un texto diferente, señalaba que no se acogía el criterio de la realidad económica de la doctrina alemana ni la funcional sustentada por Griziotti. Éste expresa que «la interpretación de las leyes del impuesto debe tener el fin de la norma jurídica y política de distribución de las cargas públicas». La interpretación «debe corresponder al fin de la norma jurídica de la distribución y debe observar el canon fundamental de la igualdad en la carga de los tributos».

Para el profesor de la Escuela de Pavía, deben tenerse en cuenta todos los aspectos del fenómeno financiero: jurídico, ético, político, a efectos de desentrañar el sentido de la norma.

El profesor Jarach⁽¹⁷⁾ postula la interpretación económica señalando que «la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas, toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al Contribuyente».

En otra parte del «Hecho Imponible» expresa «el derecho impositivo no considera como presupuesto de la obligación un negocio jurídico sino la relación económica que éste crea, relevante para el derecho tributario no es la *intentio juris*, sino solamente la *intentio facti*».

Es evidente que este método de interpretación del hecho generador encuentra su justificación en la especial característica del derecho tributario, ya que trata de captar la capacidad contributiva del individuo donde se encuentra y debe arbitrar medios para evitar la evasión. Conlleva un margen de inseguridad, que deriva de la circunstancia de que el intérprete no esté ligado a las formas jurídicas adoptadas por los particulares.

En tanto en el derecho común, éstas caerán sólo cuando se logre, en sede jurisdiccional, la declaración de simulación, en esta rama del derecho el intérprete -léase Administración- podrá obviar esas formas por su sola decisión. El criterio de interpretación puede ser empleado en beneficio de la Administración o de los contribuyentes.

Sainz de Bujanda⁽¹⁸⁾ en su excelente trabajo so-

(15) Conforme Enzo VANONI. Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. Pág. 223.

(16) GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Ciencia, Política y Derecho de la Hacienda. Pág. 323.

(17) JARACH, Dino. El hecho imponible. Pág. 161.

bre la seguridad jurídica, se refiere también a este aspecto. «En el examen de la interpretación de las normas la preocupación dominante estriba en señalar el 'fundamento de una interpretación justa' con eliminación de criterios apriorísticos que pueden convertirse en eficaces colaboradores de la arbitrariedad».

“El legislador, en la elaboración del hecho generador tributario en sus aspectos objetivos, subjetivo, temporal y especial así como en la estructuración de los elementos cuantificantes de la obligación tributaria, debe actuar teniendo en cuenta los requerimientos de principio de seguridad”

La seguridad, en esta hipótesis, dependerá de la eficacia de los medios de protección al contribuyente, a través de los cuales este puede impugnar la interpretación de la Administración y llegar inclusive a la vía jurisdiccional.

Debería analizarse además, si este criterio debería ser acotado, limitado por parámetros objetivos, pero la respuesta debe ser negativa, en tanto ello significaría introducir elementos a priori en la evaluación del intérprete.

Blumenstein⁽¹⁹⁾ vincula la realidad con el requisito subjetivo de la intención de evadir el impuesto, ya que si no «se caería en una fiscalidad exagerada, porque la anormalidad de las formas jurídicas elegidas por las partes puede corresponder a razones objetivas, finalidades económicas diferentes de las fiscales, que las partes hubieran querido conseguir y no hubieran logrado con formas jurídicas normales».

Para este autor suizo, la evasión fiscal, como actividad consciente del individuo para evitar el im-

puesto que grava el hecho económico creado mediante negocios jurídicos anormales, es decisivo para establecer la independencia del derecho impositivo frente al derecho civil.

La evasión se configuraría cuando ocurrieren los siguientes elementos: las formas jurídicas civiles elegidas por las partes no sean las normales para la relación económica que desean obtener; esto se traduce en disminución del impuesto, y que las partes hayan elegido esas formas anormales para evitar un impuesto o lograr pagar menos⁽²⁰⁾. La jurisprudencia norteamericana no refiere a la evasión fiscal sino a la inexistencia de una finalidad económica, la falta del «*business purpose*».

Jarach parte de la idea de que la relación jurídica impositiva nunca tiene como presupuesto el negocio, como el derecho privado, sino una relación económica.

«Lo que es relevante para el derecho impositivo es el hecho económico, la *intentio facti*, o, para usar una expresión empleada en la jurisprudencia norteamericana, el «*business purpose*».

Para este autor, como consecuencia de la autonomía dogmática del derecho impositivo, el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas si éstas son inadecuadas a aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea éste criterio favorable al Fisco o al contribuyente⁽²¹⁾.

El Código Tributario uruguayo establece en el artículo 6 que «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 jurídica y no a la forma jurídica».

La aplicación de este artículo, que consagra para la interpretación del hecho generador el criterio de realidad, ha variado.

En los últimos tres años se está aplicando con mayor frecuencia. Durante muchos años, el único fallo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que se refería al tema, era el No. 17/77 por el cual se desconoció la forma jurídica adoptada por una empresa de transporte que era sociedad anónima y se la reconoció como una verdadera cooperativa. En este caso, el criterio se utilizó en beneficio del contribuyente. Por sentencia

(18) SAINZ DE BUJANDA. Op. cit., pág. 331.

(19) BLUMENSTEIN, citado por JARACH. El hecho imponible. Pág. 148.

(20) BLUMENSTEIN, citado por JARACH. El hecho imponible. Pág. 151.

(21) JARACH, Dino. Op. cit., pág. 152.

105/80, de 7/4/80 el Tribunal de lo Contencioso Administrativo acogió también el criterio de la realidad reconociendo la verificación del hecho generador del Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros, respecto de un particular que alegaba actuar como representante de una compañía de seguros con sede en Londres.

2. Aplicación en el tiempo de la norma tributaria.

Varios autores fundamentan la irretroactividad de la norma tributaria material en el principio de certeza. Así, Griziotti⁽²²⁾, Marozoni⁽²³⁾, Peirano Facio⁽²⁴⁾, Valdés Costa⁽²⁶⁾. La suscrita comparte esta posición. En el derecho uruguayo se consagra el principio de irretroactividad de la norma con rango legal, pero no a nivel constitucional.

Sin embargo, éste encuentra amparo en lo proveído por los artículos 72 y 332 que tácitamente consagran el principio de seguridad o certeza. Así lo entendimos en las X Jornadas Luso Hispanoamericanas de Estudios Tributarios realizadas en Montevideo, en el año 1984.

Es obvio que otorgarle efectos hacia el pasado a la norma que crea tributos, significa una «violación a la certeza o seguridad jurídica» y así lo ha reconocido la Suprema Corte en los fallos del 13/4/1977 y 8/12/1968.

Las normas interpretativas, por su especial característica, se retrotraen en su vigencia a la norma que interpretan. Ello provoca que muchas veces el legislador, para lograr ese efecto, tipifique como interpretativa, una norma que no lo es, razón por la cual no alcanza el mero rótulo de tal para atribuirle a la norma efectos hacia el pasado. Cuando la nota interpretativa se relaciona con una disposición constitucional, su efecto es conceder a la norma el mismo rango que la interpretada, lo que puede incidir también en su ámbito espacial de vigencia.

El ejemplo lo tenemos en el derecho positivo uruguayo, en las exoneraciones tributarias consagradas en la Constitución, que fueron objeto de leyes interpretativas y que si son realmente tales, tendrían aplicación en los dos ámbitos de competencia tributaria:

nacional y departamental. La suprema Corte de Justicia ha declarado la inconstitucionalidad de esa norma por entender que no es verdaderamente interpretativa de la Constitución.

En relación a las declaraciones de inconstitucionalidad de normas, de resorte de la Suprema Corte de Justicia, el derecho uruguayo es claro en el sentido de que estos fallos tienen vigencia exclusivamente para el caso concreto. El artículo 259 de la Constitución expresa: «El fallo de la Suprema Corte de Justicia se referirá exclusivamente al caso concreto y sólo tendrá efecto en los procedimientos en que se haya pronunciado».

Este fallo se aplica hacia el futuro, no a situaciones pasadas, la eficacia queda limitada al caso concreto que motiva la acción de inconstitucionalidad. Hemos calificado de violatorio del principio de certeza, el otorgarle efecto retroactivo al fallo de la Corte.

«Si de lo que se trata es, justamente, de recomponer el orden jurídico y restablecer la jerarquía de las normas, mal podría, el mismo fallo, violar otros principios constitucionales. Amén de que se prevé especialmente que la norma tiene efectos para el caso concreto. Si no desaparece hacia el futuro, ya que sigue vigente, menos puede considerarse que los actos ocurridos durante su vigencia son nulos»⁽²⁶⁾.

VII. CONCLUSIONES.

Surge de lo expuesto que el principio de certeza o seguridad jurídicas resulta fundamental en la materia que nos ocupa. Razones de mérito inciden en que sea recogida la seguridad por la ciencia financiera, encontrándose presente en los principios elaborados por Adam Smith.

En el ámbito concreto del derecho tributario debe ser respetado, tanto en la etapa de creación de la norma, como en la de aplicación de ésta.

En la primera, se entrelaza con el principio de legalidad y, muchas veces la protección al contribuyente se logra a través de uno u otro.

Pero puede, en ocasiones, no ser suficiente que la norma se ajuste a la legalidad, ya que no toda norma

(22) GRIZIOTTI, Benvenuto. Op. cit., pág. 333.

(23) MAROZONI. «Sul problema delle leggi tributaria retroactiva». En: Revista Diritto Tributario. Año 1963, pág. 519.

(24) PEIRANO FACIO, Juan Carlos. Memorias de las X Jornadas Luso-Hispanoamericanas.

(25) VALDÉS COSTA, Ramón. Memorias de las X Jornadas Luso-Hispanoamericanas.

(26) MAZZ, Addy. Curso de Derecho Financiero y Finanzas. Tomo 1, Volumen 2, pág. 76.

legal cumple con el requisito de la certeza, que opera como criterio valorativo de la norma.

En el ámbito aplicativo, la seguridad jurídica debe tomarse en cuenta en aspectos tan trascendentes como la interpretación de las normas y la vigencia de

éstas en el tiempo, pero las consecuencias del principio inciden hasta en la vigencia de los fallos de inconstitucionalidad. las razones apuntadas aconsejan que este principio se acoja en forma expresa en la Constitución de los países.³⁸