
SENTENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA N.º 17/2006

DOCTOR PABLO TROISE ROSSI

MINISTRO REDACTOR

Montevideo, 10 de febrero de 2006

VISTOS:

Para sentencia estos autos caratulados...S.A. C/ ESTADO – PODER LEGISLATIVO – ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ART. 7 DE LA LEY N° 16.624, ART. 2 DE LA LEY N° 17.741, FICHA 1-34/2004.

RESULTANDO:

I. Que la accionante, señalando su interés directo, personal y legítimo, promovió la declaración de inconstitucionalidad impugnando el art. 7 de la Ley N° 16.624 y el art. 2 de la Ley N° 17.741 (impuesto a los espectáculos musicales y teatrales), al entender que los mismos vulnerarían lo dispuesto por los arts. 297 y 298 de la Constitución Nacional.

En lo sustancial sostiene que dichas disposiciones serían incompatibles con el principio constitucional de no superposición impositiva, resultante de las antedichas normas constitucionales, en cuyo mérito no es posible gravar con tributos nacionales fuentes ya gravadas por tributos departamentales y viceversa (fs. 2-16).

I. A fs. 19/24 al evacuar el traslado, el representante del Poder Legislativo expresó que las prestaciones previstas en los preceptos impugnados no constituyen “impuestos” y, en consecuencia no son inconstitucionales.

II. Se cursó vista al Fiscal de Corte a fs. 28, quien estimó que procede el rechazo del accionamiento incoado.

Y pasados a Estudio, se Acordó sentencia en mayoría, con la discordia que ha de incluirse.

CONSIDERANDO:

I. Que ha de desestimarse –en mayoría- la acción de inconstitucionalidad planteada, sin especial condena-
ción.

II. Se ha entendido en mayoría que un primer aspecto que corresponde analizar es la naturaleza jurídica de los organismos beneficiarios de los tributos creados por la Ley.

Si se examina el articulado de la Ley N° 16.624, surge que se trata de una persona de derecho público no estatal (arts. 1,2,3,4,7,8,10,12,13 de la Ley y 11 y ss. del Derecho Reglamentario N°362/96); consideraciones que resultan extensibles al Fondo Nacional de Teatro creado por la Ley N° 16.297.

Corresponde señalar asimismo que la propia actora reconoce la naturaleza jurídica de la Comisión del Fondo Nacional de Música y del Fondo Nacional de Teatro cuando a fs. 3 afirma: “Nos inclinamos a pensar que estas entidades pertenecen a la categoría de las personas públicas no estatales, pues presentan casi todos los caracteres...que las distinguen”.

En función de ello, si el art. 10 del C.T. define tributo como “...la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...”,

cabe afirmar que en lo que respecta a los sujetos de la relación, el Estado es el único sujeto activo. Quedan, pues, fuera del ámbito de esta rama, aquellas prestaciones que tienen las mismas características jurídicas que los tributos, pero cuyo acreedor es una persona de derecho público no estatal (v. VALDÉS COSTA y CASSINELLI MUÑOZ, "Instituciones de Derecho Tributario", p.1, cit. En Sent. Suprema Corte de Justicia N.º 125/00).

En este sentido, debe advertirse además que el art. 2º de la Ley N.º 16.624 estableció que el aporte sería recaudado y fiscalizado por la Comisión Administradora del Fondo de Música, y el art. 2º de la Ley N.º 16.297 dispuso lo propio con relación a la Comisión del Fondo Nacional de Teatro por lo que en realidad la naturaleza jurídica del aporte creado por las disposiciones impugnadas pertenece a una categoría diversa de los tributos recaudados por los organismos estatales.

III. En consecuencia, tales aportes deben ser considerados como ingresos "parafiscales" o "para-tributarios", en el entendido que si bien gravan actividades que no son desarrolladas por el Estado, tampoco pueden ser consideradas como privadas, atento al cumplimiento de fines generales y de utilidad pública.

Así, y armonizando ambos aspectos, debe concluirse que el legislador no creó un impuesto sino una prestación específica a favor de un ente paraestatal, extremo que no colide con el texto del art. 297 de la Constitución.

En puridad, no nos encontramos frente a una especie tributaria que sea recaudada por el Estado, por lo que no se configura una superposición impositiva en tanto la misma tiene la naturaleza jurídica de "prestación legal de carácter pecuniario" (art. 1 C.T.).

IV. Corporación ha sostenido antes de ahora que si no se está ante una especie tributaria que sea recaudada por el Estado no podría darse un supuesto de superposición.

No hay, en la interpretación que se apoya, una doble imposición: uno es un impuesto y el otro, en cambio, "prestación legal de carácter pecuniario" (C.T., art. 1, inc. 1º, segundo párrafo) (v. Sents. Nos. 55/93 y 125/00).

En tanto las prestaciones de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derechos públicos no estatales no están legalmente definidas como tributos exigidos por el Estado y destinados a ellas, sino que aparecen insertas en la relación jurídica como sujetos activos, tienen naturaleza legalmente distinta a la de los tributos definidos en el C.T. (arts. 1 y 10), lo que surge de la redacción de las propias normas.

No obstante aplicársele sus disposiciones, el concepto de "tributo" no comprende según nuestra legislación a las "prestaciones legales pecuniarias" cuyo acreedor es una persona pública no estatal (v. CASSINELLI MUÑOZ, "Aplicabilidad del Código Tributario a las personas públicas no estatales", Revista Tributaria, setiembre/octubre 2000, T. XXVII, N.º 158, págs. 645 y ss.).

Por tales fundamentos y las normas que se incluyeron, la Suprema Corte de Justicia, en mayoría,

FALLA:

DESESTÍMASE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA, SIN ESPECIAL CONDENACIÓN.

Y OPORTUNAMENTE ARCHÍVESE.

Dr. Daniel GUTIÉRREZ PROTO (Ministro de la S.C. de J.); Dr. Roberto J. PARGA LISTA (Ministro de la S.C. de J.); Dr. Hipólito RODRÍGUEZ CAORSI (Presidente de la S.C. de J.); Dr. Pablo TROISE ROSSI (Ministro de la S.C. de J.).

Dr. Leslie A. VAN ROMPAEY Ministro de la S.C. de J. Discorde por entender que corresponde hacer lugar a la acción de inconstitucionalidad promovida declarando inaplicable al accionante el art. 7 de la Ley N.º 16.624 y art. 2 de la Ley N.º 17.741.

1. A mi juicio la sola circunstancia de que los sujetos beneficiarios de las prestaciones pecuniarias impuestas por las leyes cuestionadas en autos no revistan la calidad de personas jurídicas estatales, no determina por sí sola el rechazo del accionamiento.

Y ello por cuanto, debe tenerse en cuenta que tal como lo sostiene Cassinelli Muñoz: "...si se admite...la legitimidad constitucional de las personas públicas no estatales, necesitamos automáticamente admitir el principio de que estas personas no pueden utilizarse como medio de disminuir las garantías de los interesados que tienen su origen en la Constitución, y que existirían si la competencia hubiera sido atribuida a una persona pública estatal..." ("Las personas públicas no estatales y la Constitución", Revista de Derecho Público, número 1, año 92, p.14).

2. Así las cosas, considero que si al legislador nacional le está vedado gravar las fuentes previstas por el art. 297 nral. 6º -por constituir ésta una fuente exclusiva de los gobiernos departamentales- creando en relación a las mismas impuestos cuyo sujeto activo sea una entidad estatal, tampoco puede admitirse que se graven las referidas fuentes aun cuando el sujeto activo del gravamen no sea una entidad estatal.

Nótese que de aceptarse tal posibilidad, a través de la creación de personas de derecho público no estatal podrían gravarse por el legislador nacional -sin problema alguno- todas las fuentes enumeradas en el art. 297 de la C.N., solución ésta que no parece ajustada ni a la finalidad ni al fundamento de los arts. 297 y 298 de la C.N.

3. Y bien, en función de lo expuesto, constituyendo la realización de espectáculos públicos una fuente propia de los Gobiernos Departamentales, no podía el legislador nacional gravar la referida fuente, y al haberlo hecho vulneró el art. 297 de la C.N.

La jurisprudencia constitucional en materia tributaria y la legitimidad del sistema democrático

1.El objeto de la sentencia comentada

La sentencia de la Suprema Corte de Justicia que se comenta, admitió la constitucionalidad de una prestación coactiva que tiene como sujeto activo a una persona pública no estatal, y como hecho generador la realización de un espectáculo público, el llamado aporte al Fondo Nacional de Música (art. 7 de la Ley N.º 16.624, de 10 de noviembre de 1994, modificado por el art. 2º de la Ley N.º 17.801, de 4 de agosto de 2004)¹.

La impugnación se fundó en la violación del art. 297 de la Constitución, que prescribe taxativamente un número de fuentes sobre las cuales los Gobiernos Departamentales pueden crear impuestos, entre las que se encuentran “*los espectáculos públicos*” (art. 297 nal. 6º). Según el accionante, la ley que creó el aporte al Fondo Nacional de Música es inconstitucional por invadir una fuente asignada por la Constitución a los Gobiernos Departamentales.

Para comprender la pretensión de inconstitucionalidad deducida, y poder luego considerarla con espíritu crítico, resulta imprescindible explicar algunos aspectos del sistema tributario uruguayo, estructurado en la propia Constitución, e interpretado por la doctrina y jurisprudencia nacionales.

En primer lugar, debe reconocerse que en el Uruguay la potestad tributaria se encuentra territorialmente descentralizada. Los Gobiernos Departamentales poseen fuentes de ingresos propias, autónomas y originarias, y pueden crear tributos en ciertas condiciones². Poseen una facultad ilimitada para crear tasas por la utilización, aprovechamiento o beneficio obtenido por servicios prestados por los propios Gobiernos Departamentales, así como para crear contribuciones por mejoras a inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales (art. 297, nales. 4º y 5º). Poseen también la facultad de crear impuestos, aunque exclusivamente sobre una serie de fuentes asignadas por la propia Constitución (art. 297, nales. 1º, 2º, 3º, 6º, 7º y 9º)³.

En segundo lugar, es necesario advertir que esta potestad departamental es originaria, exclusiva y excluyente. El art. 297 de la Constitución, al establecer taxativamente fuentes sobre las cuales los Gobiernos Departamentales pueden crear impuestos, opera en un doble sentido. Por un lado, supone un *numerus clausus* para la creación de impuestos por parte de los Gobiernos Departamentales, con el objeto de restringir el ejercicio de su potestad respecto de esta especie de tributo⁴. Por otro lado, supone un límite para el Gobierno Nacional, puesto que sobre estas fuentes reservadas constitucionalmente a los Gobiernos Departamentales no puede crear impuestos (fenómeno conocido como “prohibición de superposición impositiva”). Este segundo efecto deriva de las ya mencionadas características de la potestad tributaria departamental (originaria, exclusiva y excluyente), propuestas por la doctrina en base a la hermenéutica sistemática de distintas normas constitucionales⁵, y recibidas sin vacilación por la jurisprudencia de nuestra Corte⁶.

¹ Publicada en Revista Tributaria N.º 192, p. 407 y ss. La Corte había fallado en forma coincidente en anteriores oportunidades, v. gr. en la Sentencia N.º 125/2000, publicada en Revista Tributaria N.º 156, p. 347 y ss.

² Vide RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, “La potestad tributaria de los gobiernos departamentales”, FCU, Montevideo, 1999. Si bien esta circunstancia sufrió variaciones en la evolución histórica de nuestro orden constitucional, se ha consolidado en la forma actualmente vigente en la Constitución de 1952, apenas modificada en 1966 (op. cit., p. 45 y ss.).

³ Sobre las características de la potestad tributaria departamental vide RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, op. cit., pp. 51 a 67.

⁴ Dado que se caracteriza por la absoluta desvinculación de una prestación a cargo del Estado, a diferencia de lo que sucede en la tasa y la contribución especial. Es claro que la creación de impuestos ha sido históricamente para los Gobiernos Departamentales un tema crítico, razón por la cual nuestra evolución constitucional terminó adoptando un modelo de autonomía limitada para la creación de impuestos, e ilimitada para tasas y contribuciones especiales, puesto que en estas especies los Gobiernos Departamentales poseen el límite natural de sus contornos jurídicos, que implican la necesaria vinculación con una actividad a cargo del propio departamento. Vide RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, op. cit., pp. 21-50.

⁵ Como el art. 298, que faculta a la ley nacional a extender las fuentes departamentales, pero “*sin incurrir en superposiciones impositivas*”, o el mismo art. 297 nal. 1º, que expresamente faculta al Gobierno Nacional a crear impuestos adicionales sobre una fuente departamental,

En tercer lugar, es preciso aclarar que, en principio, la mencionada prohibición de superposición impositiva por invasión de la esfera departamental, rige solamente respecto de las prestaciones coactivas tributarias. Esto significa que no se aplica, desde una perspectiva formal que en este mismo comentario se cuestiona, para las prestaciones coactivas que tienen como sujeto activo a personas que no integran el plexo estatal o Estado *lato sensu*, de conformidad con la caracterización legal y doctrinaria del ingreso financiero conocido como tributo⁷.

Por consiguiente, tomando como presupuestos del razonamiento a los tres aspectos del sistema tributario uruguayo antes reseñados, resulta posible comprender la inteligencia de la Corte en el caso concreto. Aún aceptando que en nuestro país los Gobiernos Departamentales poseen un número de fuentes reservadas exclusivamente a su poder de imposición, y que el aporte al Fondo Nacional de Música recae sobre una de ellas, los espectáculos públicos, no es posible considerar que la ley que lo crea es inconstitucional, habida cuenta de que la Constitución prohíbe que la esfera departamental sea invadida por *tributos*, y este aporte no lo es.

2. La posición de la Suprema Corte de Justicia

Si bien, como se expuso, la conceptualización de la Corte es técnica y formalmente inobjetable, merece un análisis crítico desde una perspectiva sustancial y, por sobre todo, desde una visión teleológica del sistema democrático constitucional.

El sistema tributario estructurado en nuestra Constitución no busca simplemente que el Gobierno Nacional evite sancionar impuestos sobre fuentes departamentales, sino que pretende impedir que cree cualquier ingreso coactivo para financiar actividades o políticas estatales nacionales sobre las fuentes asignadas constitucionalmente a los departamentos, como se explica a continuación⁸.

Aun cuando las prestaciones coactivas en favor de personas públicas no estatales no tienen como sujeto activo a entidades estatales, es indudable que participen de las características esenciales de los tributos (coactividad, creación por ley, carácter pecuniario).

Este trabajo no trata sin embargo de ingresar en el análisis de la naturaleza de las prestaciones pecuniarias que tienen a personas públicas no estatales como sujetos activos, cuestión que ha sido considerada recientemente por nuestra doctrina en cuanto a la aplicación del principio de legalidad⁹. Para los fines de este trabajo, basta con destacar que la diferencia fundamental de los tributos y las prestaciones coactivas en favor de personas públicas no estatales, que la propia Suprema Corte de Justicia recoge para discernir la constitucionalidad de la ley impugnada, es la *identidad de su sujeto activo*, puesto que en ambos casos nos encontramos frente a prestaciones pecuniarias exigidas en forma coactiva y, respetando el art. 10 de la Constitución, creadas naturalmente por acto legislativo. Esta diferencia, según la doctrina más calificada, se asocia necesariamente con el propósito de los tributos: el financiamiento de actividades estatales¹⁰.

Y aquí se evidencia el problema de una interpretación formal como la propuesta en el caso por la Suprema Corte de Justicia, con excepción del Ministro disidente, el Dr. VAN ROMPAEY.

La finalidad y fisonomía de las personas públicas no estatales ha variado sustancialmente desde sus orígenes al presente. Esta heterogeneidad suscitó incluso un replanteamiento de los elementos esenciales de las personas públicas no estatales por parte de la más prestigiosa doctrina publicista¹¹, que reconoció el advenimiento de una nueva categoría de personas públicas no estatales: *“las personas públicas no estatales*

estableciendo para ello límites. Vide JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Justino, “La Constitución de 1952”, tomo IV, p. 159; RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, op. cit., pp. 188 y 189.

⁶ Sentencias de la Suprema Corte de Justicia Nos. 55/1993 y 25/1995 (la última publicada en Revista Tributaria N.º 131, p. 167 y ss).

⁷ Art. 10 del Código Tributario. Vide VALDÉS COSTA, “Curso de Derecho Tributario”, Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires-Bogotá-Madrid, 1996, p. 74, 75 y 309; BLANCO, Andrés, “Tributos y Precios Públicos”, FCU, Montevideo, 2005, pp. 66-70.

⁸ Vide RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, op. cit., pp. 12, 13, 45-50. En rigor, y como sostiene el mismo autor, la prohibición de sobreimposición busca impedir que “un mismo hecho generador [sea] gravado en forma concurrente, acentuando la presión fiscal sobre idéntica manifestación de capacidad contributiva” (p. 188).

⁹ Vide el excelente estudio de BERGSTEIN, Jonás, “Los paratributos, ¿existen? Algunas reflexiones sobre los paratributos, su régimen jurídico y el principio de legalidad”, en Revista Tributaria N.º 192, p. 331 y ss.

¹⁰ BLANCO, Andrés, recibiendo la doctrina de VALDÉS COSTA, explica la necesidad de que el tributo tenga como sujeto activo al Estado por la finalidad de este ingreso. Dado que el propósito del tributo es financiar actividades estatales, sólo cabe que su sujeto activo sea una entidad también estatal (op. cit., p. 68).

¹¹ CAGNONI, José Aníbal, “Evolución del régimen jurídico de las personas públicas no estatales”, en Revista de Derecho Público, N.º 1, FCU, Montevideo, 1992, p. 27 y ss.

*ejecutoras de la política del Poder Ejecutivo*¹². Al decir de CAGNONI, la definición de personas públicas no estatales inaugurada por SAYAGUÉS LASO se ha visto excedida por una nueva realidad, curiosa y sintomática, en la que *“parece claro que hay una transformación de organismos u órganos del Estado en personas públicas no estatales”*¹³.

Lo dicho implica que hayan proliferado muchas personas públicas no estatales que cumplen actividades ontológicamente estatales, extraídas por motivos ajenos a su verdadera naturaleza pública. Las prestaciones coactivas en favor de estas personas públicas no estatales, con independencia de los demás elementos comunes con los tributos, financian actividades que naturalmente corresponden al Estado, aunque se hayan extraído de la estructura estatal. No caben dudas acerca de que esta *“desestatalización”* es sobre todo un juego semántico, ya que en rigor es el mismo Gobierno Nacional, a través de un acto legislativo nacional, quien crea estas personas públicas no estatales, regidas por el derecho público, les asigna luego cometidos que originalmente desarrollaba el propio Estado, y les confiere finalmente recursos coactivos para financiar esos cometidos¹⁴.

La circunstancia antes indicada llevó a que la mejor doctrina advirtiera sobre el peligro ínsito en la creación de personas públicas para eludir garantías o fines consagrados constitucionalmente. En estos casos, el Gobierno Nacional puede acudir a la ley ordinaria para extraer del Estado cierta actividad, logrando de esa manera que una actividad naturalmente alcanzada por ciertos preceptos constitucionales termine eludiéndolos elípticamente¹⁵. Este es el mismo peligro que fundamenta la discordia de la sentencia comentada.

En consecuencia, si admitimos que el orden tributario constitucional estructura un equilibrio racional de potestades tributarias para asegurar la autonomía y exclusividad de los departamentos sobre determinadas fuentes, de manera de que el Gobierno Nacional no las invada creando ingresos coactivos para financiar actividades estatales nacionales, debería también concluirse que la violación sustancial del art. 297 no solo puede verificarse por la sanción de impuestos propiamente dichos sobre dichas fuentes. Esta lesión de la Constitución también puede provocarse por la creación de prestaciones coactivas que tengan como sujeto activo a una persona pública no estatal, siempre que ésta cumpla con fines y actividades ontológicamente estatales. Lo contrario podría hacer realidad el temor manifestado por la doctrina, un fenómeno inusual y no deseado que podría calificarse como *“fraude a la Constitución”*.

3. La importancia de la jurisprudencia constitucional en el sistema democrático

En el capítulo anterior se describió el peligro que trae consigo la utilización de mecanismos legislativos para eludir el espíritu de la Constitución. Pero nada impide realmente que el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo acudan a estos mecanismos, si de esa forma logran ampliar las fuentes de financiamiento para el cumplimiento de sus fines, sobre todo teniendo en cuenta que *a priori* sus propósitos inmediatos pueden y deben ser loables. No son estos conjuntos orgánicos los que deben autolimitarse, aunque sería deseable que lo hicieran, pues no están estimulados a hacerlo. No deberían tener interés en no invadir la esfera reservada a los Gobiernos Departamentales, especialmente si la jurisdicción no se encarga de educarlos.

El Poder Judicial uruguayo posee un merecido e invalorable prestigio internacional, y tiene la responsabilidad fundamental de conservar la legitimidad democrática del sistema, asegurando el respeto de la Constitución.

La evolución política de nuestras sociedades ha alcanzado la consagración del llamado Estado Constitu-

¹² *Ibidem*, p. 33.

¹³ *Op. cit.*, p. 32.

¹⁴ SARLO, Oscar: *“Acerca de la posibilidad de mentir en el discurso jurídico”*, en Instituto de Filosofía y Teoría General del Derecho: Filosofía del Derecho. Aportes actuales, Cuaderno No. 19 de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República, FCU, Montevideo, 1993, pp. 52-61.

¹⁵ CASSINELLI MUÑOZ, Horacio, *“Las personas públicas no estatales y la Constitución”*, en Revista de Derecho Público, cit., p. 14. El eximio constitucionalista es meridiano cuando admite que *“ha sido bastante corriente en la esfera uruguaya que un servicio esté a cargo, en una época, de personas estatales, y en otra época de personas no estatales. Cuando está a cargo de personas estatales –por ejemplo un ente autónomo o un servicio descentralizado–, la organización administrativa de ese servicio está regulada por la Constitución, con una serie de normas que son garantías de coordinación política con el Poder Ejecutivo, de democracia, y también garantías sobre su personal”*, para luego sostener que *“si mediante una simple ley ordinaria se puede transformar esa institución de Derecho Público estatal en una institución de Derecho Público no estatal, automáticamente quedarían sin aplicación una serie de normas que, por tener valor de garantía, son importantes”*, planteándose finalmente si *“¿no habremos descubierto una fórmula legislativa ordinaria para evitar la aplicación de garantías constitucionales?”*

cional de Derecho, en el cual el principio de legalidad se profundiza en el de juridicidad y respeto de la Constitución, y en el que los jueces deben hacer valer la Constitución en detrimento de la ley¹⁶.

Este rol de la jurisdicción ha sido considerado por la filosofía política contemporánea no solamente como condición de eficacia de normas concretas, sino como verdadera condición general de legitimidad de todo el sistema democrático¹⁷, manifiesta en el respeto de los procedimientos jurídicos de producción de normas y en la racionalidad de las decisiones y opiniones de la doctrina y los jueces¹⁸.

A modo de conclusión, aunque sin el objeto de agotar el punto, sino en todo caso de servir de aliciente para su profundización y estudio, es necesario enaltecer el papel de la jurisdicción en la conservación de la democracia. La actividad jurisdiccional hace tanto a la democracia como la elección de representantes en el Parlamento, o de jefes de Estado para conducir los destinos del gobierno. Resulta esencial defender la confianza de los operadores jurídicos en el rol de los jueces, como garantía de legitimidad del sistema democrático; como educadores de todos sus órganos; como agentes que alineen correctamente los estímulos normativos para asegurar la sumisión espontánea a la Constitución; como sujetos responsables por las consecuencias jurídicas y metajurídicas de sus decisiones. Es éste su más alto llamado, esencial para nuestras sociedades; y es tarea de todo jurista contribuir con estos propósitos, trascendiendo el pesimismo y recobrando el valor de eximias instituciones de nuestra organización político-social.

Carlos Loaiza Keel

Doctor en Derecho (UM)

Prof. Asp. de Derecho Financiero I y II en la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo

Miembro del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios y del Instituto Latinoamericano de

Derecho Tributario

¹⁶ Vide GASCÓN ABELLÁN, Marina y GARCÍA FIGUEROA, Alfonso, "La Argumentación en el Derecho. Algunas cuestiones fundamentales", Palestra, Lima, 2003, p. 24.

¹⁷ WEBER, Max, "Economía y Sociedad", Fondo de Cultura Económica, México, 1998, p. 173 y ss. HABERMAS, Jürgen, "Comment la légitimité est-elle possible sur la base de la légalité?", en "Droit et Morale", Editions de Seuil, Paris, 1997, pp. 44 y ss., cit. por BLANCO, Andrés, en su magnífico trabajo "Principios y valores de la tributación", en Revista Tributaria N.º 174, p. 294.

¹⁸ ALEXY, Robert, "Teoría de la Argumentación Jurídica", Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989, pp. 255 y ss.