

IRRETROACTIVIDAD IMPROPIA EN MATERIA TRIBUTARIA: POSIBILIDAD DE LA ADMISIÓN EN NUESTRO DERECHO COMO CAUSAL DE ILEGITIMIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Carlos Brandes * y Gastón Lapaz **

RESUMEN. *Apartándose de la actual jurisprudencia nacional, se entenderá en el marco de lo que se conoce como irretroactividad impropia, que en el ámbito tributario y en determinados supuestos, el acto administrativo que cuyo contenido produzca dicho efecto, podría acarrear ilegitimidad, y sería pasible de ser anulado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. La salvaguarda del principio de seguridad jurídica, exige que se establezca al menos un criterio para que la configuración del supuesto de irretroactividad impropia deba pasar por un tamiz de contralor, al momento de determinar su legitimidad. Soluciones del derecho comparado han servido de referencia para la elaboración de un esquema preliminar que puede servir en nuestro derecho para analizar dichos actos administrativos.*

PALABRAS CLAVE. *Irretroactividad impropia. Seguridad jurídica. Derecho tributario. Legitimidad de los actos administrativos.*

ABSTRACT. *Straying from the tendency set forth in current national jurisprudence, this work shall address the issue known as Middle Level Retroactivity (“Retroactividad Impropia”), that in certain cases, particularly within the realm of Tax Law, the administrative act that produces said effect could be considered unlawful and would be subject to annulment by the Administrative Litigation Tribunal (“Tribunal de lo Contencioso Administrativo”). The protection of the principle of legal certainty requires, at the least, that criteria is adopted in order to*

* Doctor en Derecho y Aspirante a la Cátedra de Derecho Internacional Privado de la Universidad de Montevideo. Integrante del Departamento de Corporate y Banking de Guyer & Regules. Correo electrónico: cmbrandeslamas@guyer.com.uy

** Doctor en Derecho y Ciencias Sociales y Aspirante a Profesor Adscripto en Derecho Público II Facultad de Derecho Universidad de la República. Maestrando en Derecho Administrativo Económico por la Universidad de Montevideo. Integrante del Departamento contencioso de Guyer & Regules. Correo electrónico: glapaz@guyer.com.uy

determine when Middle Level Retroactivity should be tested to determine whether it is legitimate or not. Methods taken from comparative law have worked as means of reference in order to elaborate a preliminary roadmap that may be put to use in our legal system to analyze these types of administrative acts.

KEY WORDS. *Middle Level Retroactivity. Legal certainty. Tax Law. Legitimacy of administrative acts.*

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tendrá por objeto el análisis de los supuestos de irretroactividad impropia que se dan en materia tributaria en nuestro derecho, y determinar si pueden existir hipótesis en que los mismos acarreen ilegitimidad, y en dicho caso cual podría ser el criterio rector al momento de identificar tal vicio en las normas.

Se abordará el estudio desde la diferenciación del fenómeno con la retroactividad propia o autentica, tanto en lo que refiere a su conceptualización, caracteres, y principalmente su incidencia práctica, a efectos de determinar si existen afectaciones al principio de seguridad jurídica.

Desde ya se deberá advertir que no existe jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“TCA”) que admita la retroactividad impropia como ilegítima. Ahora bien, en el presente, a la luz de la jurisprudencia comparada, se ha elaborado un esquema que entendemos puede servir para detectar actos administrativos de naturaleza tributaria, que a nuestro modo de ver vulneran la seguridad jurídica, y por tanto no se ajustan a la regla de derecho.

II. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN NUESTRO ORDENAMIENTO. ESPECIAL REFERENCIA A LA MATERIA TRIBUTARIA

Es conteste en nuestro derecho la afirmación por parte de la doctrina y jurisprudencia, respecto a la vigencia del principio de seguridad jurídica, el cual rige en todo el ordenamiento jurídico, especialmente en materia tributaria, ya que se entiende que dicho principio se manifiesta en nuestra Constitución, tanto por la mención del art. 7 del Código Civil, como a través del reconocimiento de los derechos inherentes a la personalidad humana que realiza el art. 72 de la Carta.

En este sentido, se ha manifestado que: “. . . la seguridad es necesaria no solamente como garantía referida a la actuación individual, sino también como base para la correcta y eficaz actuación jurídica del Estado. Desde el primer punto de vista, es evidente que el régimen jurídico debe fijar a priori, no solamente las consecuencias de la conducta voluntaria de los hombres, sino de la generalidad de todos los hechos y situaciones susceptibles de regulación. De otro modo, -y en razón de los múltiples entrecruzamientos que conectan las distintas manifestaciones de la vida social-, no se lograría el grado de previsibilidad indispensable para una convivencia ordenada y justa. . .”¹

¹ LEVRERO BOCAGE, Constancio en “Los fundamentos del principio de no retroactividad de los actos administrativos”, Cuadernos de la Facultad de Derecho, Montevideo, 1968, (22), pág. 261.

En esta línea de razonamiento, en lo relativo a la certeza que debe brindar el ordenamiento jurídico en general, se hace ilustrativo transcribir las enseñanzas del Profesor Jiménez de Aréchaga: *“La finalidad primaria del derecho es hacer posible la convivencia social pacífica, asegurar la paz y el orden dentro de una sociedad, para el cual el derecho debe introducir cierto grado de certeza en las relaciones entre los miembros de la sociedad”*.²

Por otra parte es fundamental reseñar que en materia tributaria en particular, las normas deben consagrar ese grado de certeza que referíamos, y es menester poner de manifiesto lo que entiende la doctrina contemporánea de mayor recibo: *“... puede decirse que las normas jurídicas tributarias cumplen un papel de estabilización de expectativas de sacrificio patrimonial individual en beneficio del conjunto.”* (...). *“Pero para que la estabilización de expectativas funcione, ella debe operar en términos de actualidad. En efecto, la posibilidad de prever un comportamiento tanto propio como ajeno solo existe si las personas pueden saber si una conducta es debida o no en el mismo momento en que la conducta se cumple. Es evidente entonces que si una conducta cualquiera pudiera ser calificada como debida o no debida en virtud de un criterio posterior de consumación de aquella, la estabilización de expectativas no existe”*.³

III. LA SEGURIDAD JURÍDICA Y LA IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS

Sin perjuicio de que el principio de irretroactividad de las normas es de aplicación en todo nuestro ordenamiento jurídico, en el derecho tributario su vigencia es mucho más clara ya que de configurarse dicha hipótesis, se estaría captando capacidades contributivas pasadas.

En efecto, es notorio que se ve lesionada la confianza del contribuyente cuando se establecen consecuencias más desfavorables que aquellas que el mismo contó para tomar sus decisiones.⁴

Ahora bien, debemos reiterar, que en el presente trabajo no abordaremos la hipótesis de retroactividad propia o auténtica -como se ha llamado en doctrina extranjera y veremos a continuación-, en donde los efectos de la norma operan hacia el pasado (hechos cuya realización ya ha concluido), sino que referiremos a supuestos de hecho cuya realización ha comenzado antes de que la norma entre a regir y no han concluido (el típico caso es el del hecho generador de carácter periódico). Estos son casos de retroactividad, pero impropia o media.

IV. BREVE DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE LA RETROACTIVIDAD IMPROPIA

En primer lugar, es ilustrativo apreciar las enseñanzas de Cajarville Peluffo respecto de la conceptualización que ha efectuado el Tribunal Constitucional Federal alemán sobre la retroactividad propia e impropia.

² JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Eduardo en “Introducción al Derecho”. Montevideo. FCU, 2ª ed., pág. 27.

³ BLANCO, Andrés en “Los derechos humanos y los principios jurídicos fundamentales de los tributos: vínculos e implicancias”, Revista Tributaria, Tomo XXVII, N° 159, año 2000, pág. 770.

⁴ En este sentido se ha expresado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en sentencias N° 419/2014, 964/2011 y 349/2008, entre otras.

En efecto, señala el autor que el citado Tribunal: “...*distingue la retroactividad “propia”, que recae en “supuestos de hecho ya concluidos”, de la “impropia”, “en la que la ley no actúa sobre supuestos de hecho ya terminados, pero sí sobre aquellos supuestos de hecho cuya realización ha comenzado ya.”* En igual sentido se ha expresado el Tribunal Constitucional español al manifestar que: “...*la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aun no concluidas*”⁵. Los referidos conceptos no son ajenos a la doctrina nacional. Así, Arcia citando a Shaw ha referido de la misma manera a la aplicación inmediata de la norma tributaria.⁶

Ahora bien, delimitada la figura jurídica, debemos pasar a analizar la legitimidad o no de la misma en nuestro derecho.

V. LA RETROACTIVIDAD SEA PROPIA O IMPROPIA AFECTA LA SEGURIDAD JURÍDICA

Como ya se ha señalado, la jurisprudencia del TCA es conteste en señalar que la retroactividad propia o auténtica es ilegítima. Ahora bien, pasaremos a desarrollar los elementos que entendemos que se deberían valorar a la hora de determinar si pueden existir situaciones en que se configuren supuestos de retroactividad impropia que estén viciados de ilegitimidad.

En este sentido, en nuestra doctrina, Arcia señala, refiriéndose a la retroactividad impropia como el efecto inmediato de la nueva ley: “*Como bien indica SHAW, aun cuando no se trate de un caso de irretroactividad, sino de “efecto inmediato de la nueva ley” por el cual se cambia una situación de hecho en curso aún no configurada, el rechazo de esta solución legal se basa en los mismos fundamentos esgrimidos para el rechazo de la irretroactividad*”.⁷

Agrega el autor: “*Los particulares deben conocer con anterioridad a las acciones que emprendan en su vida económica cual será la carga tributaria que ellas conllevan y tan violatoria de esta esencial exigencia del conocimiento previo es una ley retroactiva que se aplique a hechos generadores ya consumados, como una ley que se aplique a hechos generadores continuados aún no consumados pero que ya han tenido comienzo de ejecución*”.

Asimismo, en nuestro derecho, Shaw ha resumido el concepto estableciendo que: “*Los principios de legalidad, libertad y seguridad jurídica determinan, asimismo, que la ley tributaria material no pueda aplicarse a hechos o situaciones configurativos de hechos generadores continuados, de formación sucesiva o periódicos que ya han comenzado a cumplirse, pero cuyo lapso de configuración no culminó al entrar la ley en vigor (...)*”.⁸

En el mismo sentido, nos parece esclarecedor apreciar los razonamiento de Cajarville Peluffo, quien parte de la premisa que: “*Puede ocurrir que la nueva norma modificativa de otra superior aplicable entre en vigencia, con retroactividad o sin ella, durante el*

⁵ CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, en “Retroactividad de las Normas Jurídicas. Reflexiones provisionarias”, en Revista de Derecho Público, (46), pág. 29.

⁶ ARCIA, Sebastián en “Derechos Humanos y Tributación” en Revista Tributaria, Tomo 27, N° 159, pág. 709.

⁷ ARCIA, Sebastián en “Derechos Humanos y Tributación” en Revista Tributaria, Tomo 27, N° 159, pág. 709.

⁸ SHAW, José Luis, en “Los Fundamentos Constitucionales del Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria Material” en X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, pág. 385.

desarrollo en el tiempo del evento a que la norma anterior atribuía el carácter de supuesto o en su caso de consecuencia"; para luego concluir que: *"Si algunos aspectos del supuesto, comunes a los de ambas normas, se hubieran cumplido bajo la vigencia de la norma anterior, que habría dejado de regirlo, estarían fuera de la vigencia de la nueva norma que ahora lo rige; si se admitieran en la configuración del supuesto de la nueva norma, ésta tendría eficacia retroactiva, cuya legitimidad requeriría norma legal expresa constitucionalmente legítima. Para que no exista retroactividad, como debe ser en principio, el supuesto deberá configurarse totalmente bajo la vigencia de la misma norma"*.⁹

En idéntico sentido, a nivel de doctrina extranjera, se ha apelado a identificar a la retroactividad como un concepto unitario (sea propia o impropia como es nuestro caso): *"J. Lang, con sólidos argumentos, ha considerado que la diferencia entre retroactividad propia e impropia debería suprimirse y fijar un concepto de retroactividad unitario en que la ley reconozca consecuencia jurídicas a una disposición con vínculos fácticos o jurídicos que han fundamentado una posición de confianza. El peso de la protección de la confianza (también la correspondiente defraudación de esa confianza) sería, por tanto, contrario al bien general, que expresa el interés de modificar del legislador"* (TIPKE, Klaus "La Retroactividad en el Derecho Tributario" en "Tratado de Derecho Administrativo", dirigido por Andrea Amatucci).

Por otro lado, vale la pena traer a colación la opinión de la doctrina especializada argentina en la materia sobre el punto: *"Debería suprimirse la diferenciación de que se trata y fijar un concepto de retroactividad unitario, donde la ley reconozca consecuencias jurídicas a una disposición con vínculos fácticos o jurídicos que han fundamentado una posición de confianza, que no puede defraudarse"*.¹⁰

Como corolario de lo expresado, podemos concluir en iguales términos que el Tribunal Constitucional de España, en cuya opinión: *"La mera constatación de que la mencionada (norma) tiene carácter retroactivo –aunque se trate de retroactividad impropia– debe llevar necesariamente a la conclusión de que la seguridad jurídica de los sujetos pasivos (...) ha quedado afectada"*.¹¹

Por todo lo expresado, podemos advertir que: i) la retroactividad puede ser propia o impropia; ii) la retroactividad impropia refiere a las normas que afectan supuestos de hecho cuya realización ha comenzado antes de que la norma entre a regir y no han concluido; iii) parte de la doctrina nacional y extranjera considera que debe construirse un concepto unitario de retroactividad, por lo que ambos supuestos merecerían idénticas consecuencias jurídicas; y iv) por tanto, la retroactividad impropia al menos afecta la seguridad jurídica tanto como la retroactividad propia.

Asimismo, recordemos que en nuestro derecho es de aplicación el artículo 8 del Código Tributario, que establece que: *El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo*. Por esta razón, en la materia en análisis se pueden configurar hipótesis de retroactividad impropia,

⁹ CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo "Retroactividad de las Normas Jurídicas. Reflexiones provisionarias" Revista de Derecho Público, N° 46.

¹⁰ Naveira de Casanova, G. en "Aplicación de las Normas Tributarias en el tiempo" en García Belsunce, H. "Tratado de Tributación", pág. 644.

¹¹ STS Sent. 182/1997.

como, a nuestro entender, es el reciente caso del Decreto N° 359/2015 que ha eliminado el ajuste impositivo por inflación.

Entonces vale referir cuando se da este fenómeno, en la práctica, existen una variedad de acciones y conductas adoptadas plenamente en el pasado bajo la anterior disposición tributaria, que pasan a ser reguladas de forma diferente luego de ya haber sido consumadas, desde la vigencia retroactiva (impropia) de la nueva disposición.

Este sería el caso, por ejemplo, de una norma que entrare en vigencia el 30 de diciembre de un año fiscal cualquiera y gravare la renta que surja de los ejercicios cerrados al 31 de diciembre de ese mismo año. Esta ley podría resultar violatoria de la seguridad jurídica y ser pasible de impugnación en base a su ilegitimidad en tanto se cumpla con ciertos requisitos que se verán a continuación (infra, capítulo VI).

VI. SUPUESTOS EN QUE LA RETROACTIVIDAD IMPROPIA NO SERÍA AJUSTADA A DERECHO: UNA PROPUESTA DE TAMIZ BASADA EN LA JURISPRUDENCIA COMPARADA

Antes de ingresar en este apartado, queremos hacer dos precisiones. Por un lado, recordemos que nuestra Carta (tanto normas y principios de dicho rango) no limitan el concepto de retroactividad a la esfera de la llamada propia, sino que consagra la defensa de toda eventual lesión de derechos constitucionalmente protegidos por una disposición con cualquier efecto retroactivo, sea propio o impropio. Así, en nuestro derecho, se protege a nivel constitucional la seguridad jurídica y la certeza.

Por otro lado, debemos advertir que entendemos que la dinámica de la norma tributaria que *necesita* del transcurso del tiempo para que el hecho generador se configure, puede *cortar* en un determinado momento arbitrario –por ejemplo- el flujo de ingreso que determinan en definitiva la renta. Ahora bien, esto no implica que sea legítimo que *solapadas* de la retroactividad llamada impropia se dicten normas con efecto impuesto que puedan lesionar derechos constitucionalmente protegidos. Por ello, creemos necesario establecer cierto límite que debe primar ante el análisis de la legitimidad de dicha práctica.

En efecto, veremos que la jurisprudencia española y alemana han desarrollado los elementos que deben estar presentes en el análisis de legitimidad ante los supuestos de retroactividad impropia, para los casos en que no se entiende que la misma acarrea ilegitimidad ontológicamente. Así, del estudio de un cúmulo de fallos, podemos extraer que existen tres elementos determinados que deben ser analizados: i) la previsibilidad de la medida; ii) las razones que han llevado a adoptar la misma; y iii) el alcance de ésta.

Véase el reciente fallo de la máxima autoridad judicial de España: “*En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987, fundamentos jurídicos 11, 12 y 13, STC 197/1992,*

*fundamento jurídico 4. y STC 173/1996, fundamento jurídico 3. Cfr. STC 182/1997, de 28 de octubre y STS 23 de mayo de 2011 (re. de cas. 4689/2007)*¹²

En análogo sentido el referido Tribunal ya señalaba que: “*Si la afectación de la seguridad jurídica por una norma de retroactividad impropia como la enjuiciada vulnera o no la Constitución es un interrogante al que sólo puede responderse después de analizar las circunstancias específicas que concurren en el caso, especialmente, la previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma*”.¹³

En lo que refiere a la previsibilidad de la medida como pauta, vale la pena detenerse en el fallo de la Corte Europea que refiere a la legítima expectativa del contribuyente: “*Resulta claro de la jurisprudencia asentada de la Corte que cualquier operador económico de quien una legítima expectativa ha sido promovida por autoridades nacionales puede basar su reclamo en el principio de la protección de las expectativas legítimas. Sin embargo, cuando un operador económico prudente y circunspecto podría haber previsto la adopción de una medida que probablemente afectaría sus intereses, no puede pretender resguardarse bajo dicho principio en caso que esa medida sea adoptada. Adicionalmente, los operadores económicos no poseen una expectativa legítima de que una situación existente que tiene la potencialidad de ser alterada por las autoridades nacionales en el ejercicio de su poder discrecional no será alterada*” (La traducción es nuestra).¹⁴

Por su parte, para analizar correctamente el elemento referido al motivo de la medida adoptada, enmarcaremos nuestro análisis según lo dispuesto por el ya citado Tribunal Constitucional de España, quien sostuvo que una norma retroactiva: “*sólo podría reputarse conforme a la Constitución si existen claras exigencias de interés general que justifiquen que el principio de seguridad jurídica*”¹⁵ y en otra oportunidad agregó que las “*exigencias de interés general que (...) deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el IRPF (español), un tributo personal, subjetivo y de carácter periódico que (...) ocupa una posición central en el conjunto de nuestro sistema tributario, circunstancias éstas que incrementan notablemente la incidencia que sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos puede tener una norma que produce efectos sobre situaciones de hecho o relaciones jurídicas que han comenzado a constituirse antes de su entrada en vigor*”¹⁶. Por este motivo, deberá analizarse en cada caso si está en juego el interés general o el interés de la impositiva en recaudar. Y en caso de conflicto entre ambos, deberá establecerse cual debe primar.

Finalmente, expresamos, que para determinar que una norma dictada con efectos retroactivos (cuando esta retroactividad es impropia) es ilegítima, es también necesario determinar el impacto que genera la misma. En tanto, el Tribunal Constitucional Español considera que este requisito debe ser analizado de acuerdo a las circunstancias de cada caso concreto. Esta indeterminación, sin embargo, debe ser coloreada por el intérprete. Nosotros planteamos que, si luego del análisis de los criterios citados con anterioridad únicamente resta determinar si este último también conduce a la vulneración de los derechos de los

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 4569/2015

¹³ Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 182/1997

¹⁴ Sentencia de la Corte Europea –Tercera Cámara– del 10 de setiembre de 2009, Caso C-201/08 Plantanol GmbH & Co. KG v Hauptzollamt Darmstadt.

¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 173/1996

¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 182/1997.

contribuyentes: entonces el mero aumento de la carga tributaria sobre los sujetos alcanzados por la obligación tributaria en cuestión debe ser suficiente para considerar que la situación en análisis es ilegítima.

VII. CONCLUSIONES

1. La seguridad jurídica es un principio cardinal en nuestro ordenamiento jurídico y la retroactividad vulnera este principio de rango constitucional.

2. La irretroactividad puede ser propia o impropia. Es propia cuando la norma expresamente refiere a hechos o situaciones ya consumados y es impropia cuando afecta hechos aún no concluidos pero que ya han comenzado.

3. En el campo del Derecho Tributario, la irretroactividad impropia puede resultar de clara aplicación cuando se regula sobre impuestos cuyo hecho generador es periódico.

4. Ante la disputa entre el principio de seguridad jurídica y la capacidad de la Administración para modificar la normativa fiscal, es necesario adoptar un criterio para discernir entre situaciones legítimas de aquéllas que no lo son.

5. El criterio debe basarse en la técnica de la ponderación de derechos. Se deberá analizar en cada caso: i) la previsibilidad de la norma que modifica la situación jurídica cuyo curso ya ha comenzado; ii) los motivos de la Administración para dictar dicha medida; y iii) el impacto que la medida tiene sobre los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.

ARCIA, Sebastián en “Derechos Humanos y Tributación” en Revista Tributaria, Tomo 27, N° 159, pág. 709.

ARCIA, Sebastián en “Derechos Humanos y Tributación” en Revista Tributaria, Tomo 27, N° 159, pág. 709.

BLANCO, Andrés en “Los derechos humanos y los principios jurídicos fundamentales de los tributos: vínculos e implicancias”, Revista Tributaria, Tomo XXVII, N° 159, año 2000, pág. 770.

CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, en “Retroactividad de las Normas Jurídicas. Reflexiones provisionarias”, en Revista de Derecho Público, (46), pág. 29.

LEVRERO BOCAGE, Constancio en “Los fundamentos del principio de no retroactividad de los actos administrativos”, Cuadernos de la Facultad de Derecho, Montevideo, 1968, (22), pág. 261.

JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Eduardo en “Introducción al Derecho”. Montevideo. FCU, 2ª ed., pág. 27.

SHAW, José Luis, en “Los Fundamentos Constitucionales del Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria Material” en X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, pág. 385.

CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo “Retroactividad de las Normas Jurídicas. Reflexiones provisionarias” Revista de Derecho Público, N° 46.

NAVEIRA DE CASANOVA, G. en “Aplicación de las Normas Tributarias en el tiempo” en García Belsunce, H. “Tratado de Tributación”, pág. 644.

Fecha de recepción: 23 de mayo 2017.

Fecha de aceptación: 15 de junio 2017.