

# **“EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ANTE EL CAMBIO DE CRITERIO DE UNA CONSULTA TRIBUTARIA”**

**Dra. Fernanda San Martín**  
**Dr. Néstor Dávila Ramírez**

*Diciembre, 2009*



## **I. INTRODUCCIÓN**

El presente trabajo tiene como finalidad analizar básicamente el instituto de la consulta tributaria regulado por el Código Tributario, en sus artículos 71 a 74, tanto desde el punto de vista sustancial como procedimental, especialmente desde este último punto de vista. En consecuencia, quedan fuera de las consideraciones que se desarrollarán y las conclusiones a que se arriben la consulta aduanera establecida por la Ley N° 13.318 (artículos 287 y siguientes).

Como consecuencia de ello, tomando en consideración la regulación del instituto y las autorizadas opiniones doctrinarias vertidas sobre el mismo, se analizará cuál es el procedimiento administrativo aplicable y la incidencia del procedimiento administrativo regulado los artículos 43 y siguientes del Código Tributario y por el Decreto N° 500/991 de 27 de setiembre de 1991 –que regula el procedimiento administrativo en la Administración Central-, y todos los principios que rigen el mismo reconocidos explícita o implícitamente por nuestra Constitución. Asimismo, se consideran en consecuencia las garantías con que cuentan los contribuyentes y responsables en su calidad de administrados ante los casos en que se produce un cambio de criterio por parte de la Administración Tributaria luego de haber emitido una respuesta con carácter vinculante y específicamente en cuanto a la procedencia o no del otorgamiento de vista previa al cambio del criterio técnico adoptado anteriormente por parte esta última.

Es decir, tomando en consideración el ámbito de aplicación del Código Tributario establecido en su artículo 1º, la regulación legal del instituto a través del mencionado cuerpo normativo y la prolífica actividad de la Comisión de Consultas de la Dirección General Impositiva (en adelante “DGI”), las reflexiones, dudas, controversias y soluciones planteadas que se pasan a desarrollar abarcan el universo de la consulta tributaria en la órbita del Código Tributario, esto es, aplicable a la DGI y al Banco de Previsión Social, sin perjuicio de aquellos Gobiernos Departamentales que han incorporado a su ordenamiento el Código Tributario.

Finalmente, se analizará un reciente fallo jurisprudencial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el cual concluye que no sólo se debe otorgar vista previa en todo procedimiento administrativo iniciado de oficio por la Administración, sino también ante el cambio de criterio de la respuesta de una consulta vinculante si le causa perjuicio al administrado.

## II. LA CONSULTA TRIBUTARIA

La consulta tributaria **es un instituto específico del Derecho Tributario** previsto en la mayoría de las legislaciones latinoamericanas –siguiendo al Modelo de Código Tributario para América Latina, en adelante MCTAL-, que tiene como finalidad y/u objetivo, **conocerse por parte de los sujetos pasivos de tributos – léase, contribuyentes y responsables, artículos 17 y 19 del Código Tributario-, cuáles son los criterios técnicos empleados por la Administración Tributaria** en la aplicación de las normas tributarias ante un caso concreto, **a efectos de otorgar certeza y seguridad jurídicas a los sujetos pasivos consultantes**, máxime tomando en consideración que la mayoría de las legislaciones establecen el deber de iniciativa de aquéllos para cumplir con las obligaciones tributarias resultantes de la configuración de los hechos previstos abstractamente por la norma como generadores de tributos (artículo 61 del Código Tributario).

El origen de este particular instituto, asimismo responde a la creciente complejidad de las normas tributarias como lo reconoce la mayoría de la doctrina nacional y latinoamericana, sirviendo de mecanismo para una correcta interpretación de las normas de naturaleza tributaria que a su vez facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que otorgue a los contribuyentes consultantes **certeza y seguridad jurídicas** respecto de la actuación de la Administración Tributaria ante los hechos generadores de tributos. Con respecto a este punto, conviene tener presente que la consulta efectuada a la Administración puede incluir cualquier norma jurídica de naturaleza tributaria, sea constitucional, legal, administrativo e incluso supra e internacional.<sup>1</sup>

Al respecto, el Dr. Valdés Costa sostenía la existencia de un doble motivo que ameritaba la inclusión de la consulta tributaria en los textos legales correspondientes, a saber: la obligación de la Administración de responder al cuestionamiento de los contribuyentes y la complejidad de la normativa tributaria.<sup>2</sup>

Asimismo, y en idéntica orientación la doctrina latinoamericana ya en las Jornadas Hispano-luso-americanas de Estudios Tributarios de 1976 puso de manifiesto el interés para ambas partes de la relación jurídica tributaria sobre la

---

<sup>1</sup> Cfme. PEIRANO FACIO, Juan Carlos en *“La consulta en el Modelo de Código Tributario para América Latina”*, en *“Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa”*, Tomo II, pág.1093

<sup>2</sup> VALDÉS COSTA, Ramón en *“Deberes de la Administración Tributaria con el contribuyente”*, publicado en Revista Tributaria N° 15, IUET, págs.443 y siguientes.

existencia de un sistema de información que obligue a la Administración a pronunciarse sobre las cuestiones que le planteen los titulares de un interés legítimo.<sup>3</sup>

Por último, respecto del análisis de las regulaciones legales previstas en los países latinoamericanos se observa que, sin perjuicio de los diversos matices existentes, se reconoce en general la existencia del instituto de la consulta tributaria, los requisitos exigidos, los tipos de consulta –vinculante y no vinculante–, las consecuencias del pronunciamiento de la Administración y de su silencio, su impugnación en vía administrativa y/o jurisdiccional, los cambios de criterio de parte de la Administración, el procedimiento administrativo aplicable, etc.

Los mencionados temas, se analizarán y desarrollarán a continuación respecto de su regulación en nuestro país de acuerdo al siguiente orden: en primer lugar, se analizará el régimen jurídico vigente; luego, se ingresará al estudio de la naturaleza jurídica de la consulta tributaria, sus tipos y sus efectos, para finalizar con un análisis pormenorizado de los cambios de criterio de la Administración Tributaria y el procedimiento administrativo aplicable en esos casos, en especial consideración del otorgamiento de la vista previa en caso de cambio de criterio de la respuesta a una consulta vinculante que implique una situación tributaria más gravosa al administrado a la luz de un reciente fallo jurisprudencial.

## **1. Régimen jurídico**

Con respecto a la regulación legal del instituto de la consulta tributaria, en nuestro país el Código Tributario de la República Oriental del Uruguay - sancionado a través del Decreto Ley N° 14.306 y vigente desde el 01 de enero de 1975-, establece una específica regulación tanto desde el punto de vista formal como sustancial, a través de los artículos 71 a 74 del citado cuerpo normativo, incluido dentro del Capítulo III del Código Tributario, titulado Derecho Tributario Formal.

Al respecto, corresponde adelantar desde ya que **nuestro Código Tributario, a diferencia del Proyecto de 1970 en su artículo 78, regula únicamente la consulta tributaria vinculante** estableciendo sus requisitos, los términos o plazos, la eficacia del pronunciamiento en plazo y fuera del mismo y los cambios de criterios por la Administración.

---

<sup>3</sup> Ver *Resoluciones y Recomendaciones* en Revista Tributaria N° 14, IUET, págs.393 y siguientes.

En la práctica la DGI igualmente ha procedido a evacuar las consultas no vinculantes planteadas por los interesados en virtud de no existir prohibición alguna por el ordenamiento jurídico y aceptándolas como peticiones calificadas al amparo de lo previsto por el artículo 318 de la Constitución, sin las consecuencias previstas por el CT. Sobre el punto, el Dr. Rodríguez Villalba ha expresado *“La segunda modalidad de la consulta, se funda en el derecho de petición, que tiene por objeto el pronunciamiento de la autoridad competente, a requerimiento del titular de un interés legítimo (art. 318 de la Constitución). El reconocimiento de este derecho es sumamente amplio, pero de escasa eficacia por cuanto su respuesta no tiene fuerza vinculante”*<sup>4</sup>, sin perjuicio de reconocer este autor que en la práctica la DGI ha evacuado las consultas no vinculantes

En apretada síntesis, a modo de resumen introductorio, corresponde expresar que la normativa citada establece los requisitos exigidos para la formulación de la consulta vinculante (artículo 71 del Código Tributario); los efectos de su planteamiento respecto de la conducta a desarrollar por el contribuyente consultante (artículo 72 del Código Tributario), y el término para expedirse, los efectos de la resolución dictada por la Administración Tributaria, el no pronunciamiento dentro de los plazos legales y las consecuencias de los cambios de criterio adoptados por la Administración oportunamente consultada (artículos 73 y 74 del Código Tributario).

Con relación a los requisitos exigidos, el artículo 71 del Código Tributario dispone, palabras más palabras menos, que **el titular de un interés personal y directo** podrá consultar al organismo recaudador **la aplicación del derecho a una situación real y actual**, debiendo exponer con claridad los elementos constitutivos de la situación así como pudiendo adelantar su opinión fundada, sin perjuicio de no requerirse la utilización de un lenguaje técnico tributario. Los requisitos establecidos por la norma citada inciden sobremanera en el análisis y la categorización efectuada por la doctrina tributarista y administrativista sobre la naturaleza jurídica del instituto de la consulta tributaria vinculante como se desarrollará *infra*.

Por su parte, en cuanto a los efectos del planteamiento, los mismos se encuentran regulados por el artículo 72 del Código Tributario disponiéndose

---

<sup>4</sup> RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, en *“La Consulta Tributaria en la Legislación uruguaya”*, publicado en Revista Tributaria N° 151, IUET, pág.595, 1999.

expresamente que la presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos ni justifica los incumplimientos de las obligaciones de cargo del consultante, entendiéndose referidas estas últimas a las obligaciones de pago de los tributos.<sup>5</sup>

Por último, con relación al término dentro del cual se debe expedir la oficina consultada se fija el mismo en noventa días, según lo establecido por el artículo 73 CT, y con respecto a los efectos de la resolución dictada ante una consulta vinculante se establece la obligatoriedad de aplicación del criterio técnico sustentado por parte de la Administración y que las eventuales modificaciones adoptadas por la misma deberán ser notificadas al consultante, surtiendo efectos únicamente hacia el futuro (artículo 74 Código Tributario).

## **2. Naturaleza jurídica**

Analizando la normativa establecida por el Código Tributario, con relación a la naturaleza jurídica de la consulta vinculante, la doctrina tributaria nacional ha entendido o sostenido mayoritariamente –salvo excepciones puntuales que se verán *infra*-, la plena identificación entre la petición calificada consagrada por el artículo 318 de la Constitución de la República y la consulta tributaria vinculante del artículo 74 del Código Tributario, o considerando a esta última una especie de la primera, encontrándose entre esos exponentes a los Dres. Valdés Costa<sup>6</sup>, Rodríguez Villalba<sup>7</sup>, Mazz<sup>8</sup> y Blanco<sup>9</sup>.

El primero de los autores citados, sostuvo textualmente: “...a nuestro juicio se trata de una **especie dentro del género de las peticiones**, reguladas constitucionalmente por los arts. 30 y 318 de la Constitución”<sup>10</sup>, sin perjuicio de reconocer la existencia de otras opiniones vertidas especialmente por parte del Dr. Cajarville Peluffo.

En similares términos, la Dra. Mazz sostuvo someramente: “La suscrita entiende que **la consulta es una modalidad de las peticiones consignadas en el artículo 318 de la Constitución**, criterio sustentado también por VALDES

---

<sup>5</sup> VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENIGIO Y SAYAGUÉS ARECO, en “Código Tributario de la ROU. Comentado y Concordado”, pág.455.

<sup>6</sup> VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENIGIO Y SAYAGUÉS ARECO, en ob.cit., pág.354.

<sup>7</sup> RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, en ob.cit., pág.585, 1999.

<sup>8</sup> MAZZ, Addy, en “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, Tomo I, Volumen 2, 2007, pág.434.

<sup>9</sup> BLANCO, Andrés, en “La consulta vinculante: naturaleza jurídica, efectos de su planteo y silencio administrativo”, publicado en Revista Tributaria N° 148, IUET, pág.5.

<sup>10</sup> VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENIGIO Y SAYAGUÉS ARECO, en ob.cit., pág.450-451.

COSTA y Andrés BLANCO. En realidad, en el marco del artículo 318 la Administración debe pronunciarse sobre la petición, pero no de acuerdo a lo que se solicita. Siendo una especie de petición, rigen las condiciones de ésta, en cuanto a la legitimación, para interponerla, así como que tiene por objeto dictar un acto cuyo contenido no está predeterminado”.<sup>11</sup>

Finalmente, el Dr. Blanco luego de un exhaustivo análisis de la naturaleza jurídica tanto de la petición calificada como de la consulta tributaria vinculante, concluye respecto de esta última en los siguientes términos: “Si miramos ahora a la consulta vinculante, es fácil concluir que **ella participa también de los caracteres de las peticiones del art. 318 de la Constitución.**

Así, **el objeto de las consultas es el dictado de un acto concerniente a una materia tributaria concreta, acto cuyo contenido puede ser favorable o no al consultante.** La especificidad en este campo viene dada, pues, por la materia, pero siempre apuntando al dictado de un acto de la Administración de contenido contingente, tal como también sucede con las solicitudes del art. 318 de la Carta”.<sup>12</sup>

Por su parte, diversos autores en los ámbitos tributario y administrativo han entendido la existencia de diferencias entre la consulta tributaria vinculante y las peticiones administrativas, sin perjuicio de afirmar asimismo la plena y absoluta compatibilidad entre ambos institutos.

En efecto, en la doctrina tributarista el Dr. Montero Traibel citando al Dr. Cajarville Peluffo y compartiendo su opinión, sostuvo: “Me permito discrepar con tan autorizadas opiniones (refiriéndose a Valdés Costa, Mazz y Rodríguez Villalba, luego de haberlos citado). En primer lugar, porque entendemos que **la consulta prevista en el Código Tributario no es una especie de petición, por cuanto esta tiene un régimen y unos principios totalmente diferentes.** Así no sólo lo ya señalado de la **distinta solución al silencio de la Administración**, al cual se le da cierto efecto positivo, **sino también, la naturaleza de lo que se pide.** En el derecho de petición normal, se solicita el dictado de un acto administrativo, (Ver Art. 318 de la Constitución) mientras que **en la consulta tributaria, se pide únicamente un criterio técnico, que si bien, se expresará por un acto, no será el que quiere el consultante como ocurre en los**

---

<sup>11</sup> MAZZ, Addy, en ob.cit., pág.434

<sup>12</sup> BLANCO, Andrés, en ob.cit., pág.14-15



***petitorios del sistema constitucional, sino el que la Administración considere que corresponde***.<sup>13</sup>

Y el autor administrativista citado, sobre la base de la afirmación de que “La consulta tributaria y las peticiones a la Administración conforme al art. 318 de la Constitución son institutos diferentes, pero acumulables, tanto en su sustancia como en sus efectos”<sup>14</sup>, ha sostenido **“Quien formula a la Administración una petición conforme al art. 318 de la Constitución –es éste el tipo de petición que interesa en el caso- requiere, solicita o pretende el dictado de un acto administrativo con determinado contenido; ‘determinado acto administrativo’, dice la Constitución”**.

**“En el caso concreto de la consulta tributaria, quien la formula aspira a que la Administración explicita su ‘criterio técnico’ (art. 74) ‘sobre la aplicación del derecho a una situación real y actual’ (Cód. Trib., art. 71), debiendo para ello ‘exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta’ (art. 71)”**. (todas las negritas pertenecen a los suscritos)

Sin perjuicio de ello, el Dr. Cajarville Peluffo reconoce la acumulabilidad de ambos institutos en cuanto a sus efectos y analiza las diversas hipótesis de hecho a través de las cuales se puede presentar una consulta tributaria vinculante que, resumidamente y a título informativo en virtud de exceder la finalidad de este trabajo, resultan ser las siguientes:

- a) consulta sin opinión fundada ni pedido de resolución en determinado sentido;
- b) consulta con opinión fundada pero sin pedido expreso de resolver con determinado contenido;
- c) consulta sin opinión fundada pero con pedido de resolver en determinado sentido, y
- d) consulta con expresión de opinión fundada y petición de resolución en cierto sentido.<sup>15</sup>

En definitiva, tomando en consideración las autorizadas opiniones doctrinarias citadas y sin perjuicio de las mismas, **en principio y de acuerdo a lo**

<sup>13</sup> MONTERO TRAIBEL, José Pedro, en “Derecho Tributario Moderno” Vol.2, pág.23-24

<sup>14</sup> CAJARVILLE PELLUFO, Juan Pablo, en “La consulta en el Código Tributario”, publicado en Anuario de Derecho Tributario, T.I, pág.139-141.

<sup>15</sup> CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, en ob.cit., pág.140-141.

**expresado podría concluirse que el instituto de la consulta tributaria vinculante es exclusivo y propio del derecho tributario, diferente y acumulable en sus efectos con las peticiones calificadas del artículo 318 de la Constitución, contando con una reglamentación específica tanto desde el punto de vista sustancial como formal, esto es, con un procedimiento administrativo-tributario específico.**

### **3. Efectos**

Luego de efectuado el análisis del régimen jurídico y la naturaleza jurídica de la consulta tributaria vinculante regulada por los artículos 71 a 74 Código Tributario, resta por analizar los efectos de la presentación de la consulta, del pronunciamiento o no de la Administración y de las situaciones referidas a la modificación de los criterios por parte de esta última, aspecto éste que se desarrollará en los literales siguientes, especialmente en cuanto al procedimiento o trámite administrativo a seguir.

El primero de los efectos del planteo de la consulta tributaria vinculante refiere a que la presentación de la misma no interrumpe los plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 72 Código Tributario), agregándose por parte de la doctrina tributarista que en el caso de los plazos tampoco los suspende<sup>16</sup> y que las obligaciones referidas son las de índole sustancial, léase, correspondientes al pago de los tributos que se generen.<sup>17</sup>

El segundo efecto de la presentación de la consulta vinculante es el deber de la Administración de expedirse dentro del término de noventa días (artículo 73 Código Tributario).

Y por último, el efecto más importante de la consulta tributaria regulada por el Código Tributario, refiere a los efectos de la resolución adoptada por la Administración Tributaria consultada regulados en el artículo 74 del multicitado cuerpo normativo, dependiendo de la existencia o no de pronunciamiento de la Administración dentro del plazo previsto legalmente.

Sobre el punto, el Código Tributario es extremadamente claro:

**a) si la Administración Tributaria consultada emite pronunciamiento, es decir, se expide dentro del plazo previsto legalmente, la consulta tributaria planteada surtirá los efectos establecidos por la norma, otorgándole carácter**

---

<sup>16</sup> BLANCO, Andrés, ob.cit., pág.15.

<sup>17</sup> VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO, SAYAGUÉS ARECO, ob.cit., pág.455.

**vinculante a la respuesta otorgada en cuanto obliga a la oficina a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución dictada especialmente a esos efectos (inciso 1º),** sin perjuicio de aclararse por parte de la doctrina que la obligación de aplicación del criterio sustentado no abarca al consultante quien puede apartarse del mismo ateniéndose a las consecuencias correspondientes, especialmente en materia punitiva y/o sancionatoria<sup>18</sup>;

**b) en caso contrario, o sea, si la Administración no se expide dentro del plazo legal de noventa días y el consultante aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieren resultar solamente dan lugar a la aplicación de intereses,** siempre y cuando la consulta se haya efectuado por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para cumplir con la obligación tributaria correspondiente (inciso 2º).

Ahora bien; tomando en consideración que **los criterios sostenidos** por parte de la Administración Tributaria al responder las consultas vinculantes formuladas tienen como **objetivo otorgar certeza y seguridad jurídicas al consultante** -en cuanto a la interpretación y aplicación de la normativa tributaria cualquiera sea su jerarquía y los criterios técnicos explicitados en la respuesta otorgada-, **pueden resultar erróneos**, la Administración debe corregir la interpretación efectuada.

En estos casos, la Administración puede y debe corregir la interpretación realizada, máxime en aquellos casos en que se efectúa una tarea interpretativa contraria a Derecho –vulnerándose el principio de legalidad en materia tributaria-, así como también en aquellas situaciones en las cuales puede afectarse y/o violentarse especialmente el principio de igualdad de los contribuyentes que se encuentran en idéntica situación que el consultante, ajustando su conducta a Derecho.

Previendo esa situación, **el Código Tributario en su artículo 74 inciso 1º establece que cualquier cambio de criterio efectuado por la Administración Tributaria con relación al contribuyente respecto del cual se encuentra obligado por la respuesta de una consulta vinculante deberá ser notificado al consultante y surtirá efectos únicamente para hechos acaecidos con**

---

<sup>18</sup> Cfme. PEIRANO FACIO, Juan Carlos, en ob.cit., pág.1099.

**posterioridad a la notificación, reconociéndose en este aspecto cual es la finalidad del instituto: la certeza y seguridad jurídicas.**

A través de los literales siguientes se analizarán los cambios de criterio de la Administración y el procedimiento administrativo aplicable en esos casos, así como también el procedimiento a seguir en caso de consultas tributarias.

#### **4. Cambios de criterio en la consulta tributaria**

En el caso de cambio de criterio de la respuesta otorgada a una consulta vinculante formulada, el referido artículo 74 del Código Tributario establece expresamente que el mismo deberá ser notificado al consultante y que surtirá efecto para los hechos posteriores a su notificación.

Si bien la ley no distingue, dicha regla se aplica en el caso que el criterio sea más gravoso para el contribuyente, por cuanto si el cambio de criterio resulta más favorable para el consultante, entendemos que el mismo deberá ser aplicado desde la norma interpretada, sin perjuicio del plazo de caducidad de cuatro años de los créditos previsto por el artículo 77 del Código Tributario. De lo contrario, se admitiría que la Administración cercene el derecho del administrado contenido en la ley, o mantenga un gravamen que según el nuevo criterio sería inexistente.

En este sentido, el Dr. Valdés Costa refiriéndose al cambio de criterio en el caso de la consulta vinculante previsto en el artículo 74 del Código Tributario expresó: *“Si bien esta norma no diferencia entre cambios de criterios más gravosos o más favorables para los interesados, la interpretación lógica es de que ella sólo es aplicable en la primera de las hipótesis, ya que en la segunda no se justifica el mantenimiento de un criterio erróneo o ilegal hasta tanto la Administración no notifique al interesado el cambio de ese criterio. En estos casos, aunque el Código no lo prevea, por aplicación de principios generales, la Administración debe retrotraer su nuevo criterio a la fecha de la norma interpretada, ya que es su obligación aplicar las normas conforme a derecho”*<sup>19</sup>.

Conforme los principios de legalidad e igualdad de los habitantes en la distribución de las cargas públicas, la Administración debe corregir los actos dictados por la misma cuando haya mediado error, tanto fáctico como jurídico.

En este sentido, el Dr. Rodríguez Villalba expresó: *“Cuando se produce la modificación de la respuesta, se estará en presencia de un conflicto entre varios*

---

<sup>19</sup> VALDÉS COSTA, Ramón, “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Comentado y concordado”, F.C.U., 5ª Edición, octubre 2002, pág. 461 y 462.

*principios jurídicos, excluyentes entre sí. La Administración, al obrar de conformidad con los principios de legalidad e igualdad deberá exigir el cumplimiento de la obligación del particular; pero el sujeto pasivo, inducido a una conducta ilegal por la enseñanza errónea impartida por el propio agente, se ve afectado por la contradicción de sus actos, y la exigencia resulta contraria a los expresados cánones de seguridad y certeza y buena fe*<sup>20</sup>.

Por tanto, si la Administración entiende que debe modificarse el criterio de la respuesta a la consulta original, puede y debe hacerlo, por cuanto la Administración está obligada a ajustar su actuación conforme a Derecho, amparando los derechos del administrado que formuló la consulta vinculante y actuó conforme al criterio técnico establecido por la Administración, en cuyo caso si el mismo fuera erróneo, el cambio de criterio sólo surtirá efectos a partir de su notificación.

#### **5. El procedimiento administrativo de la consulta tributaria**

El procedimiento administrativo es definido como “... la sucesión o secuencia de actos y tareas materiales y técnicas, cumplidos por una entidad estatal o ante ella, instrumentalmente destinados al dictado a la ejecución de un acto final de naturaleza administrativa”<sup>21</sup>.

Tal como se expresó, la consulta tributaria está regulada en el capítulo tercero del Código Tributario que corresponde al Derecho Tributario Formal.

El artículo 43 del Código Tributario establece el principio general del referido capítulo: “Salvo disposición en contrario, se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos o, en su defecto, para el proceso contencioso administrativo”.

Ahora bien, tomando en consideración lo anterior, corresponde preguntarse si al instituto de la consulta vinculante regulado en los artículos 71 a 74 del Código Tributario que establece el procedimiento a seguir, no sólo al responder la consulta formulada sino ante una modificación de la misma, y los efectos que ella implica en todos los casos, en virtud del principio general establecido en el referido artículo 43, corresponde la aplicación de las normas que rigen para los

---

<sup>20</sup> RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, “La consulta tributaria. Recurribilidad de los criterios anticipados”, Revista Tributaria N° 14, pág. 363.

<sup>21</sup> CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, “Sobre Derecho Administrativo”, F.C.U., 2ª Edición 2008, Tomo II, pág. 229.

procedimientos administrativos comunes o para el proceso contencioso administrativo.

Si bien el instituto de la consulta tributaria no establece expresamente que no se aplicarán al mismo las normas que rigen el procedimiento administrativo común, los referidos artículos 71 a 74 del Código establecen expresamente los requisitos que debe cumplir la consulta para constituir “*consulta vinculante*”, los efectos de la presentación de la consulta, un plazo específico en que se debe expedir la Administración y vencido el cual los efectos que dicho silencio implica, los efectos de la respuesta de la consulta, e incluso la posibilidad del cambio de criterio de la Administración, en cuyo caso el mismo deberá ser notificado al consultante y surtirá efectos para los hechos posteriores a dicha notificación.

El referido artículo 74 al establecer los efectos de la respuesta a la consulta, esto es que la Administración está obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución, y que en caso de modificación del mismo deberá serle notificada al consultante y sólo surtirá efectos para los hechos posteriores a dicha notificación, no sólo regula específicamente el procedimiento de la consulta en caso de cambio de criterio sino que además, pretende salvaguardar los derechos adquiridos por el contribuyente.

En cuanto al procedimiento administrativo, la doctrina nacional ha entendido que el Código Tributario establece a los efectos de la consulta tributaria un procedimiento específico, externo y autónomo, es decir, un procedimiento administrativo-tributario específico.

En este sentido, el Dr. Rodríguez Villalba expresó: “*Se trata asimismo de la providencia conclusiva de un procedimiento específico, con estructura propia y que, por las razones apuntadas, goza de autonomía funcional*”<sup>22</sup>; “*Al tener por objeto un acto formal, cuyo contenido es un juicio ilustrativo sobre el obrar de la Administración, dirigido a terceros y a su requerimiento, la consulta se sustancia a través de un procedimiento externo, reglado y estructuralmente autónomo*”<sup>23</sup>.

Corresponde diferenciar el efecto del silencio de la Administración en cuanto a la resolución de la consulta vinculante formulada y de la petición administrativa. En efecto, como surge del artículo 73 del Código Tributario, la

---

<sup>22</sup> RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, *Ob. Cit.*, Revista Tributaria N° 14, pág. 365.

<sup>23</sup> RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, “*La Consulta Tributaria en la legislación uruguaya*”, Revista Tributaria N° 151, pág. 587.

oficina se expedirá en el plazo de noventa días y en caso de vencimiento de dicho plazo, conforme lo dispuesto por el inciso 2º del artículo 74 del Código Tributario, el interesado en caso de haber expresado su opinión fundada al formular la consulta aplicará dicho criterio, y las obligaciones que en definitiva resulten sólo darán lugar a la aplicación de intereses. De esta manera, el instituto de la consulta pretende en cada instancia salvaguardar los derechos del consultante, y no perjudicar al administrado en caso de silencio de la Administración al cabo del plazo de noventa días.

De esta manera, surge expresamente de los referidos artículos del Código Tributario el procedimiento administrativo a seguir en el caso de la consulta vinculante, por lo que coincidimos con la doctrina nacional en el sentido que el código establece a los efectos de la consulta tributaria un procedimiento específico, externo y autónomo.

#### **¿Corresponde el otorgamiento de vista previa en la consulta tributaria?**

En el procedimiento administrativo común se prevé el otorgamiento de la vista previa en determinadas ocasiones, siendo el fundamento de la misma siguiendo a Scola *“Si en el proceso penal la situación del imputado debe ser garantizada a fin de que no sufra menoscabo su derecho a la vida, la libertad y la inocencia, no es menos cierto que en el proceso administrativo, en el cual los particulares deben enfrentarse a la administración pública y a todo el aparato y poder que ésta posee, también es necesario que el administrado goce de garantías que le permitan accionar, en defensa de sus derechos, en forma efectiva y con el necesario respaldo jurídico”*<sup>24</sup>.

El Código Tributario prevé que en caso que a juicio del Director del organismo recaudador la existencia de la infracción no ofreciera dudas, corresponde otorgar vista de las actuaciones administrativas a los efectos que el interesado deduzca sus defensas y produzca prueba.

En este sentido, el artículo 46 del Código Tributario establece en su inciso segundo: *“Si la existencia de la infracción no ofreciera dudas a juicio de la Dirección del organismo recaudador, se dará vista al interesado con término de quince días para deducir sus defensas y producir pruebas. (...)”*

---

<sup>24</sup> SCOLA, Héctor, en *“Tratado General de Procedimiento Administrativo”*, citado por FERRARI REY, Mario, en *“Oportunidades de defensa previas al acto de determinación tributaria”*, publicado en Revista Tributaria Nº 168, pág.340.

*Lo dispuesto en este artículo no regirá en los casos de mora”.*

Por tanto, el artículo reconoce el derecho del administrado de ser oído antes de ser sancionado.

A su vez, el artículo 76 del Decreto N° 500/991 establece: *“En los procedimientos administrativos seguidos de oficio, con motivo de la aplicación de sanciones o de la imposición de un perjuicio a determinado administrado, no se dictará resolución sin previa vista al interesado por el término de diez días para que pueda presentar sus descargos y las correspondientes probanzas y articular su defensa”.*

En este sentido, el artículo pretende que el administrado conozca la existencia del procedimiento administrativo iniciado de oficio que lo involucra, y que el mismo efectúe los descargos y ofrezca la prueba que entienda pertinente.

Al respecto, el Dr. Ferrari ha expresado *“Nótese que la disposición requiere la vista previa al dictado del acto no sólo respecto a aquellos que imponen sanciones sino, más genéricamente, a todos los que puedan suponer la imposición de un perjuicio al interesado, aún cuando no se trate propiamente de una pena, siempre que tengan su origen en un procedimiento seguido de oficio, vale decir, iniciado a instancias de la propia Administración.”*<sup>25</sup>

Asimismo, el artículo 75 del Decreto N° 500/991 establece: *“Terminada la instrucción o vencido el término de la misma, cuando de los antecedentes resulte que pueda recaer una decisión contraria a la petición formulada, o se hubiere deducido oposición, antes de dictarse resolución, deberá darse vista por el término de diez días a la persona o persona a quienes el procedimiento refiera.*

*Al evacuar la vista, el interesado podrá pedir el diligenciamiento de pruebas complementarias que deberán cumplirse dentro del término de cinco días y de conformidad con los artículos precedentes...”.*

En este sentido, el Decreto prevé que en caso de que pueda recaer una decisión contraria a la petición formulada por el administrado, deberá otorgarse vista previa.

**Es claro que en el caso de la consulta vinculante, no corresponde la aplicación de los referidos artículos, por cuanto la respuesta de la misma o la posterior modificación del contenido de la misma, esto es, el criterio técnico a aplicarse a la situación real y actual planteada por el administrado,**

---

<sup>25</sup> FERRARI, Mario, en ob.cit., pág.341.



**no constituye una sanción para el administrado y no implica un procedimiento administrativo iniciado de oficio por la Administración.**

Sin perjuicio de que parte de la doctrina nacional sostiene que la consulta vinculante constituye una especie dentro del género petición, el Código Tributario establece un procedimiento administrativo específico y autónomo para el instituto de la consulta vinculante, por lo que no corresponde la aplicación del referido artículo 75 del Decreto N° 500/991, esto es, el otorgamiento de la vista previa a la resolución de la consulta formulada, y menos aun ante un cambio de criterio de la misma.

Lo expuesto, no implica desconocer, como enseña el Dr. Cajarville que la posibilidad de defender los derechos e intereses frente al Estado constituye un derecho constitucional, inherente a la personalidad humana y deriva de la forma republicana de gobierno conforme lo establecido en el artículo 72 de la Constitución<sup>26</sup>.

En este sentido, el no otorgamiento de la vista previa en el procedimiento administrativo de la consulta tributaria no vulnera el principio de debido proceso o procedimiento, ni el derecho de defensa del consultante. En efecto, además de no estar previsto el otorgamiento de la vista previa en el referido procedimiento administrativo, tal como se demostró, no se produce una disminución de las garantías del procedimiento ni se provoca una situación de indefensión al contribuyente consultante.

Cabe recordar que el instituto de la consulta tributaria está previsto como mecanismo para el administrado a los efectos de que consulte a la Administración sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual, pudiendo expresar su opinión fundada al respecto lo cual implica que pueda aplicar su criterio en caso que la Administración no se expida en el plazo de noventa días, con las limitaciones antes señaladas. **Por tanto, el consultante tiene conocimiento del procedimiento administrativo que él mismo promovió, puede en forma previa emitir opinión y fundamentarla en cuanto a lo que entiende corresponde aplicar al caso planteado, por lo que no corresponde el otorgamiento de vista previa al dictado de resolución que otorgue respuesta a la consulta planteada.**

---

<sup>26</sup> CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, *Ob. Cit.*, pág. 221

Sobre el punto, el Dr. Ferrari ha sostenido justificando aquéllos casos que se encuentran excluidos de la necesidad de vista previa *“Existen otros casos en los cuales es el propio interesado quien pone en marcha el mecanismo administrativo, ejerciendo el derecho de petición y de esa manera emplazando a la Administración para que dicte resolución en uno u otro sentido, coincidiendo o no con lo solicitado”*, agregando más adelante, *“En materia tributaria son habituales sobre todo las solicitudes tendientes a que se declare que respecto a determinado contribuyente o actividad existe una exoneración legal o una inmunidad constitucional, a que se devuelvan importes indebidamente pagados o cuestiones similares.*

*También es menester recordar el caso de la consulta vinculante prevista en los arts.71 y ss. del Código Tributario, especie dentro del género petición que tiene la particularidad de que el silencio de la Administración debe interpretarse aquí con un sentido positivo cuando el consultante ha adelantado su opinión fundada y no se le contesta dentro del lapso de 90 días a partir de su presentación”.*

*A diferencia de los casos en que la Administración actúa de oficio, en éstos el interesado ha tenido la oportunidad de expresar previamente su punto de vista y aún de acreditar convenientemente sus dichos, por lo que en principio el dictado de un acto contrario a su posición ha tenido necesariamente en cuenta los fundamentos fácticos y jurídicos del planteo realizado*<sup>27</sup>. Es decir, para casos de planteo de una consulta tributaria no es requisito indispensable el otorgamiento de vista previa, aún entendiendo de aplicación el Decreto N° 500/991.

En este sentido, tampoco corresponde el otorgamiento de la vista previa en caso de cambio el criterio de la respuesta a la consulta formulada, no sólo por los argumentos referidos respecto de la respuesta de la consulta vinculante, sino también porque el artículo 74 establece expresamente que la modificación del criterio de la respuesta a la consulta debe ser notificada al consultante y que surtirá efectos para los hechos que se produzcan con posterioridad a la notificación, no previendo el otorgamiento de vista previa. En efecto, la propia norma establece el procedimiento y los efectos del mismo, salvaguardando los derechos adquiridos por el consultante al formular la consulta vinculante y aplicar la respuesta dada. En este sentido, la Administración está obligada a aplicarle al

---

<sup>27</sup> FERRARI, Mario, en ob.cit., pág.349

consultante la respuesta otorgada oportunamente y sólo en caso de cambio de criterio notificado al consultante podrá aplicarle a los hechos ocurridos a partir de su notificación el cambio de criterio. De esta manera, el propio instituto de la consulta tributaria pretende otorgarle al administrado seguridad y certeza jurídicas, previendo que en caso de modificación del criterio expresado en la respuesta a la consulta, el mismo surtirá efecto con respecto a los hechos acaecidos a partir de su notificación.

Sin perjuicio de lo expuesto, si bien en un principio se discutió si la resolución que responde la consulta tributaria vinculante era recurrible en tanto establece un criterio técnico aplicable a una situación de hecho real y actual planteada, discusión que actualmente se encuentra saneada, al ser la respuesta de la consulta o la modificación de la misma, un acto administrativo perfecto recurrible mediante los recursos de revocación y jerárquico en subsidio, y una vez agotada la vía administrativa por parte del administrado, pasible de la acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, mal puede pensarse y/o sostenerse que el no otorgamiento de la vista previa pueda implicar una situación de indefensión para el consultante.

Por otra parte, si bien podría sostenerse que en el presente caso confluyen el derecho de defensa del administrado y los principios de eficacia y eficiencia de la Administración, corresponde señalar que en el caso de la consulta vinculante se garantiza el derecho de defensa del administrado y se protegen los derechos del consultante por cuanto la norma estableció efectos positivos en beneficio del administrado si al cabo de noventa días la Administración no se pronuncia, pretendiendo brindar un medio eficaz a los administrados a los efectos de esclarecer el derecho aplicable a una situación de hecho real y actual. En este sentido, la consulta vinculante pretende brindar mayor seguridad y certeza a las relaciones jurídicas, pudiendo el administrado en forma previa conocer y aplicar la interpretación de una norma y el criterio de la Administración en una situación de hecho planteada por el mismo, y encontrándose salvaguardados sus derechos en caso que la Administración advierta que cometió un error al brindar la respuesta.

De esta manera, el mecanismo debe ser ágil y conforme está regulado su procedimiento y efectos, brinda seguridad al consultante en todo momento, estando la Administración obligada a aplicar respecto del mismo la respuesta otorgada a la situación de hecho planteada.

Por tanto, y de acuerdo a lo expresado entendemos definitivamente que no corresponde otorgar al consultante vista previa al dictado de la respuesta a la consulta vinculante formulada, y menos aun al cambiar el criterio establecido en la misma el cual surtirá efecto respecto de los hechos posteriores a la notificación de la consultante, no produciéndole el procedimiento administrativo perjuicio alguno al mismo.

En efecto, en virtud de la particularidad del instituto de la consulta tributaria el cual refiere a la interpretación y aplicación del Derecho a una situación de hecho planteada, en el cual el administrado conoce la existencia del procedimiento administrativo por cuanto él mismo lo promueve, y al tener la posibilidad de expresar al formular la consulta vinculante su opinión fundada, no corresponde el otorgamiento de vista previa a la respuesta de la Administración, y menos aun en caso de la modificación del criterio de la respuesta, la cual surtirá efectos desde su notificación. Es importante destacar que el cambio de criterio surtirá efectos a partir de su notificación al consultante, momento en el cual el mismo podrá recurrir dicho acto administrativo. De esta manera, el procedimiento administrativo no le causa perjuicio alguno, ni retacea su derecho de defensa, por cuanto el nuevo criterio se le aplicará una vez que sea conocido por el consultante, esto es, a partir de su notificación, pudiendo interponer los recursos administrativos contra dicho acto.

Sin perjuicio de ello, en caso de verificación de incumplimiento del administrado del criterio establecido en la respuesta a una consulta, la Administración le iniciará un procedimiento de oficio en el cual previo al otorgamiento de la vista previa propia del procedimiento administrativo común, le aplicará el criterio técnico de la respuesta de la consulta y le determinará los tributos e imputará las sanciones que correspondan.

Por tanto, se garantiza el derecho de defensa del administrado, el principio de debido proceso, así como los principios de legalidad, igualdad, celeridad y de eficacia que debe cumplir la Administración, pudiendo eventualmente el administrado impugnar la resolución que establezca la respuesta o el cambio de criterio de la consulta formulada.

En definitiva, entendemos que el procedimiento administrativo en la consulta tributaria vinculante regulado en el Código Tributario es especial, externo y autónomo, y dadas sus particularidades, no corresponde el otorgamiento de

vista previa ni al resolver la consulta formulada -lo cual no es discutido por la doctrina ni por jurisprudencia nacionales- ni en caso que la Administración advirtiendo su error cambia su criterio.

### **III. COMENTARIO DE RECIENTE SENTENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN UN CASO DE CAMBIO DE CRITERIO DE RESPUESTA A UNA CONSULTA TRIBUTARIA VINCULANTE.**

#### **1. Antecedentes**

En reciente sentencia<sup>28</sup>, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (en adelante "TCA") anuló el acto administrativo que compartía el dictamen que resolvía cambiar la respuesta otorgada por la Administración Tributaria en una consulta vinculante formulada anteriormente por la actora.

Por Consulta N° 3.975 de 10 de febrero de 2000, se interpretó que los vehículos importados por la consultante (furgón sin vidrios laterales que tiene un peso bruto total de 3.880 kgs.) se encontraban *gravadas a tasa 0%* por concepto de IMESI, por encontrarse en la categoría descrita en el literal A) del artículo 35 del Decreto N° 96/990 de 21 de febrero de 1990 reglamentario del IMESI.

Por Consulta N° 4.443 de 23 de diciembre de 2004, se cambió el criterio anterior entendiéndose que los vehículos que importaba la contribuyente ingresaban en otra categoría a los efectos del IMESI, esto es, la correspondiente al literal E) del referido artículo (vehículos utilitarios incluso furgones, con peso inferior a 4.000 Kg.), correspondiéndole una tasa mayor.

A través de la sentencia referida, **nuestro máximo órgano jurisdiccional en materia contencioso administrativa declaró la nulidad de una resolución dictada por el Sr. Director General de Rentas con fecha 27 de enero de 2005 a través de la cual se compartió el dictamen de la Comisión de Consultas de la DGI ante la Consulta N° 4.443 de 23 de diciembre de 2004.**

Desde el punto de vista formal, la contribuyente se agravió en virtud de la falta de otorgamiento de vista previa al cambio de criterio respecto del consultante por sostener que existió un procedimiento iniciado de oficio por la Administración y no se le otorgó vista previa de las actuaciones administrativas, y por entender que el cambio de criterio resuelto por la resolución final le causó lesión. El TCA entendió que no se encontraba ante un caso de cambio de criterio de consulta

---

<sup>28</sup> Sentencia del TCA N° 490 de 3 de setiembre de 2009

previsto por el artículo 74 inciso 2 CT si no que se trataba de un procedimiento iniciado de oficio por la Administración (por lo que correspondía otorgar vista previa al amparo de lo establecido por el artículo 76 del Decreto N° 500/991 de 27 de setiembre de 1991), y por entender asimismo que, en mérito a causarle un perjuicio al consultante al agravarse su situación tributaria, también correspondía el otorgamiento de vista previa.

En definitiva, el Tribunal por razones formales resolvió anular el acto administrativo impugnado por entender que el mismo implicó el inicio de oficio por la Administración de un procedimiento administrativo y conforme el artículo 76 del Decreto N° 500/991 debió otorgarle vista de las actuaciones administrativas previo a resolver dicha modificación, y además porque al introducir cambios la Administración haciendo más gravosa la situación del contribuyente, debió otorgarle vista previa al administrado.

A continuación se analizará la resolución jurisdiccional referida, en un doble aspecto: la calificación efectuada por el TCA de encontrarnos ante la existencia de un procedimiento de oficio realizado por la Administración y la lesión que causaría al contribuyente el cambio de criterio adoptado en ejercicio de las facultades otorgadas legalmente.

## **2. Análisis de la Sentencia N° 490/2009**

### **A. Procedimiento administrativo iniciado de oficio.**

En primer lugar, el TCA analizó los antecedentes administrativos concluyendo en la referida sentencia, que nos encontramos ante una actuación inspectiva iniciada de oficio por parte de la Administración, **entendiendo que resultaba de precepto el otorgamiento de vista previa al amparo de lo dispuesto por el artículo 76 del mencionado reglamento que establece el procedimiento administrativo en la Administración Central.**

No se comparte la calificación efectuada por el TCA, en mérito a que **claramente no nos encontramos ante una actuación inspectiva iniciada de oficio sino que el procedimiento administrativo tramitado se originó en virtud de la consulta vinculante formulada oportunamente y en mérito a que la Administración resolvió el cambio de criterio una vez que el contribuyente se presentó declarando la aplicación del criterio sustentado en la consulta vinculante.**

**Al advertir el error padecido, la DGI modificó y/o cambió el criterio adoptado anteriormente a través de una consulta tributaria vinculante** -para ajustar su actuación a Derecho y en aplicación de los principios de legalidad e igualdad de trato de los contribuyentes, siendo su obligación cambiar el criterio en caso de constatarse una interpretación errónea y no solamente una potestad como expresa el TCA-, **correspondiendo únicamente notificar al contribuyente el criterio modificado.**

Y ello, en virtud de los caracteres y aspectos procedimentales especiales de la consulta tributaria vinculante, tal como se ha demostrado acabadamente en el capítulo anterior en tanto nos encontramos ante un procedimiento administrativo-tributario específico de la consulta tributaria regulado por los artículos 71 a 74 Código Tributario, no violentándose de esa manera derecho de defensa alguno ni del debido proceso del contribuyente consultante.

Incluso, el propio Tribunal reconoce que ante el cambio de criterio pueden “*lesionarse*” legítimamente los intereses del consultante –sobre la base del inciso 2 del artículo 74 Código Tributario-, luego de la modificación del criterio adoptada en la consulta tributaria vinculante en tanto significa lisa y llanamente la aplicación del derecho ante un caso concreto; situación que jamás lesionaría derecho y/o interés legítimo alguno del contribuyente, salvo que desde el punto de vista sustancial entienda la antijuridicidad de la norma aplicada, en virtud de lo cual podrá recurrir el acto administrativo y promover en su caso la acción de nulidad contra el mismo.

En conclusión, la calificación efectuada por la Sede en cuanto a que nos encontramos en el *casus* ante un procedimiento administrativo iniciado de oficio por la DGI y como consecuencia de ello debería haberse otorgado vista previa al administrado al amparo de lo dispuesto por el artículo 76 del Decreto N° 500/991 y especialmente el hecho de que el procedimiento administrativo aplicable a la consulta se encuentra regulado en forma específica a través de los artículos 71 a 74 del Código Tributario –no previéndose el otorgamiento de vista previa ni en caso de respuesta a la consulta planteada originalmente ni en caso de cambio de criterio-, resulta improcedente y no ajustada a Derecho.

**B. Cambio de criterio de una consulta vinculante que implique situación más gravosa al contribuyente no requiere el otorgamiento de la vista previa.**

En primer lugar, cabe señalar tal como se expresó *supra*, que entendemos que el procedimiento administrativo de la consulta vinculante es especial, autónomo y externo. En este sentido, las normas del Código Tributario que regulan el instituto de la consulta vinculante establecieron su procedimiento administrativo y efectos, concluyendo que sin perjuicio que el derecho de defensa es de raigambre constitucional, dicho procedimiento no vulnera derecho ni principio alguno, por lo que aun en caso de que la aplicación de una norma implique al consultante una situación tributaria más gravosa, no corresponde el otorgamiento de vista previa al dictado de la resolución que responde la consulta ni de la que cambia el criterio de una consulta vinculante anterior.

El instituto de la consulta vinculante es muy especial y no puede asemejarse al acto que impone una sanción, que determina tributos, que declara responsables solidarios, etc. **La respuesta a una consulta vinculante establece la norma aplicable o la interpretación de la misma en virtud de la situación de hecho real y actual planteada por el consultante.**

En caso que la Administración advierta que la respuesta otorgada a la consulta vinculante es errónea o ilegítima, en virtud de los principios de legalidad e igualdad de los habitantes ante la distribución de las cargas públicas, debe modificar dicho acto con la mayor celeridad posible, puesto que con seguridad existan otros contribuyentes a los que se les esté aplicando correctamente la norma, y en el caso como el de la sentencia, pagando un tributo que el consultante en virtud de los efectos de la consulta vinculante sólo pagará para el futuro. Si bien entendemos que es correcto que se salvaguarde los derechos del consultante, corresponde que dicha situación que vulnera los principios de legalidad e igualdad se corrija con la mayor celeridad posible, garantizando el principio de debido proceso y no vulnerando el derecho de defensa del administrado como en el caso de la sentencia.

Por otra parte, si bien entendemos el acto administrativo por el cual se interpreta una norma jurídica o establece un criterio técnico no es pasible de causar lesión al administrado, sino eventualmente la aplicación en los hechos de la misma, no corresponde que previo al acto administrativo que responde la



consulta vinculante formulada o el cambio de criterio de la misma en el marco de los artículos 71 a 74 del Código Tributario, se otorgue vista previa al administrado. En efecto, aun en el caso de sostener que la interpretación de una norma o un criterio técnico es pasible de causar perjuicio al administrado, no corresponde la vista previa por cuanto no se cercena de esta manera derecho alguno de defensa.

Al formular la consulta tributaria, el administrado conoce el procedimiento y los efectos de la misma, por lo que sabe que es posible que en algún momento la Administración cambie el criterio otorgado en la respuesta, y la norma salvaguarda sus derechos previendo expresamente que se le notifique al consultante dicho cambio y que el mismo produzca efectos respecto de los hechos posteriores a dicha notificación. En este sentido, la norma al no prever el otorgamiento de la vista previa no cercena los derechos de defensa del administrado, por cuanto el mismo conoce la existencia del procedimiento administrativo (formuló la consulta vinculante), debe conocer la normativa que la regula (procedimiento y efectos), por lo que al ser recurrible la resolución que resuelve el cambio de criterio, como la que responde la consulta, no se vulnera derecho alguno, aun en los casos que la aplicación de la norma a la situación planteada implique una situación tributaria más gravosa para el contribuyente.

En el caso de la sentencia, el Tribunal además de sostener que se trata de un procedimiento administrativo iniciado de oficio por lo que corresponde el otorgamiento de vista previa, sostiene que en caso que el cambio de criterio le implique un perjuicio al administrado, corresponde también el otorgamiento de la vista previa a la resolución de dicho cambio.

Entendemos que la interpretación del Derecho no puede causar lesión alguna al contribuyente. De hecho, si la Administración no corrigiera el criterio erróneamente establecido en una consulta vinculante, vulneraría el principio de legalidad y de igualdad de los administrados en la contribución a las cargas públicas.

Sin perjuicio de sostener que la interpretación de la norma jurídica o un criterio técnico como tales no pueden causar perjuicio sino eventualmente la aplicación de los mismos en los hechos, aun en el caso de entender que sí causan perjuicio, no corresponde ni se justifica el otorgamiento de la vista previa.

En efecto, los referidos artículos 46 del Código Tributario, artículos 75 y 76 del Decreto N° 500/991 prevén el otorgamiento de vista previa para otras

situaciones por lo que los mismos no resultan vulnerados. Y sin perjuicio de reconocer que el derecho de defensa es de raigambre constitucional, inherente a la personalidad humana o que deriva de la forma republicana de gobierno (art. 72 de la Constitución), el no otorgamiento de vista previa en el caso de respuesta a una consulta vinculante o ante el cambio de criterio de la misma, no vulnera el derecho de defensa ni del debido proceso.

En este sentido, la normativa aplicable al instituto de la consulta vinculante no prevé el otorgamiento de vista previa, por lo que se garantiza el respeto al debido procedimiento, y en cuanto al derecho de defensa, dadas las particularidades del instituto de la consulta vinculante, surge que el mismo no fue cercenado en ningún momento ya que el administrado conocía la existencia del procedimiento administrativo en virtud de la consulta que formuló, tuvo la posibilidad de expresar sus puntos de vista y fundamentar su opinión, conocía el procedimiento y los efectos del instituto, no corresponde otorgarle vista previa, teniendo incluso presente que el acto administrativo que dicte la Administración es recurrible, ocasión en que podrá efectuar nuevamente sus descargos y producir prueba.

**Por tanto, entendemos que el no otorgamiento de vista ante un cambio de criterio de la consulta vinculante no sólo no corresponde sino que además carece de sentido por cuanto el administrado conoce el procedimiento administrativo, pudo expresar su punto de vista y fundamentar sus dichos, sabe que la Administración en algún momento puede cambiar su criterio en cuyo caso se le notificará y surtirá efectos respecto de los hechos posteriores a dicha notificación, y pudiendo recurrir el acto administrativo que resuelve el cambio de criterio, no se vulnera derecho alguno del consultante.**

Corresponde señalar que si bien la Administración tiene la potestad de cambiar su criterio como establece la sentencia del Tribunal, es su obligación ajustar los actos administrativos conforme a Derecho. En efecto, si advierte que estableció un criterio técnico erróneo o ilegítimo, esto es, no ajustado a Derecho, debe modificarlo, conforme a los principios de legalidad y de igualdad de los habitantes en la distribución de las cargas públicas.

En este sentido, el Dr. Rodríguez Villalba expresó: *“Existen sin embargo otros principios, los de legalidad e igualdad de los habitantes en la distribución de*

*las cargas públicas, que obligan a la Administración a revisar su posición anticipada, aunque haya mediado error y a exigir las correspondientes prestaciones*<sup>29</sup>.

Por otra parte, si bien la sentencia se refiere a que el cambio de criterio puede colocar a quien generó el anterior criterio técnico, ahora modificado, en una situación más gravosa que la anterior, por lo que correspondería el otorgamiento de vista previa, en realidad también la respuesta a la consulta vinculante podría provocar la misma situación, sin perjuicio de lo cual ni la doctrina ni la jurisprudencia nacionales sostienen que corresponde el otorgamiento de vista previa al dictado del acto que responde la consulta vinculante. En este sentido, si se entendiera que el cambio de criterio podría implicar una situación tributaria más gravosa al contribuyente, dicha situación no implica que deba otorgarse previa al administrado, por cuanto el otorgamiento de dicha vista no está prevista por las normas constitucionales, legales ni reglamentarias para dicho caso, y dadas las particularidades del instituto de la consulta antes señaladas, no se justifica su otorgamiento, no causándole indefensión alguna al administrado.

En efecto, el Tribunal ha anulado actos administrativos por falta de vista previa cuando la misma implicó la violación del debido procedimiento (no corresponde al caso de autos), o cuando se cercenó el derecho a defensa del administrado (en el caso de autos no se vulneró su derecho a defensa por cuanto conocía la existencia del procedimiento administrativo, el procedimiento y efectos, y el acto administrativo perfecto es pasible de recursos), por lo que entendemos no corresponde el otorgamiento de vista previa y menos aun la anulación del acto administrativo por dicho motivo.

A su vez, cabe señalar que el Tribunal en varias sentencias entendió que aun en los casos que corresponde el otorgamiento de vista si surge que la falta de la misma no implicó indefensión al administrado, no corresponde la anulación del acto administrativo impugnado.

Por tanto, aun en el caso de sostenerse que en el instituto de la consulta vinculante ante el cambio de criterio que le implique una situación más gravosa al consultante corresponde el otorgamiento de vista previa, si se demuestra como en el caso planteado en la sentencia, que la falta de la misma no produjo indefensión alguna, entendemos no correspondería la anulación del acto.

---

<sup>29</sup> RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, *Ob. Cit.*, Revista Tributaria N° 14, pág. 363.

A su vez, en el dictamen del Procurador de Estado de lo Contencioso Administrativo de fecha 4 de setiembre de 2008 y en la sentencia se cita al trabajo del Dr. Giorgi (*“El Contencioso Administrativo de Anulación”*, pág. 158) a los efectos de fundamentar el requerimiento formal de otorgamiento de vista previa en caso de cambio de criterio que implique una situación más gravosa al consultante, al expresar el citado autor: *“El contencioso anulatorio requiere únicamente la posibilidad de lesión jurídica, de una violación de la legalidad en sentido amplio”*. En realidad, si bien el contencioso anulatorio requiere únicamente la posibilidad de lesión jurídica y no la prueba de la lesión, cabe señalar que en el caso de la sentencia no hubo posible lesión jurídica alguna por no otorgar vista previa, por cuanto el actuar de la Administración se adecuó en un todo conforme a Derecho, no vulneró norma de procedimiento administrativo alguna ni cercenó el derecho de defensa del consultante. **El hecho que el cambio de criterio implique una situación tributaria más gravosa al consultante, no implica que corresponda el otorgamiento de vista previa ni que se hayan vulnerado su derecho de defensa.**

Por tanto, concluimos que aun en el caso de que se sostenga que el cambio de criterio de la respuesta de la consulta vinculante por la Administración, puede causar perjuicio al consultante, al respetarse los principios de debido procedimiento y de defensa del administrado, no corresponde el otorgamiento de vista previa, pudiendo el mismo recurrir el acto administrativo e incluso, una vez agotada la vía administrativa accionar su nulidad ante el Tribunal.

En cuanto a la sentencia citada en el Dictamen N° 448/2008 por el Procurador de Estado de lo Contencioso Administrativo, cabe señalar que la Sentencia N° 802/996 no es asimilable al caso de la sentencia comentada por cuanto se refiere a actos que determinaron tributos e impusieron sanciones, en los que no se confirió vista previa de las actuaciones administrativas.

En cuanto a la Sentencia N° 266/998 citada en la sentencia comentada, la misma refiere a la resolución del Directorio del Banco de Previsión Social, la cual determinó que cierto personal tenía la calidad de dependiente de la Dirección General de Infraestructura, implicando la obligación del pago de contribución especial a la seguridad social por aportes patronales. El caso planteado es claramente diferente al de la sentencia comentada por cuanto se trató de un procedimiento iniciado de oficio por la Administración que estableció la obligación

del pago de tributos sin conferir vista previa de las actuaciones administrativas, por lo que no es asimilable al caso de la sentencia comentada.

A su vez, las Sentencias Números 905/994, 316/995, 443/995, 611/995, 34/996, 38/996 citadas en la sentencia comentada, se refieren en realidad a la anulación de actos administrativos que determinaron adeudos tributarios a los administrados en el marco de un procedimiento administrativo en el cual no se confirió vista previa al administrado, por lo que tampoco son asimilables al caso comentado.

Por tanto, no corresponde en el caso de cambio de criterio de una respuesta a una consulta vinculante formulada, aun en el caso de implicar una situación tributaria más gravosa para el administrado, otorgar vista previa de las actuaciones, dadas las particularidades del instituto de la consulta tributaria vinculante, ya que el administrado conoce el procedimiento administrativo que él mismo promovió, pudo establecer su punto de vista y fundamentar sus dichos en forma previa, sabe que la Administración podrá cambiar de criterio técnico de la respuesta en cuyo caso el mismo surtirá efectos desde que le fuera notificada, y dada su posibilidad de recurrir dicho acto, y promover en su caso la correspondiente acción de nulidad, no se produce indefensión alguna respecto del administrado.

En virtud de todo lo expuesto, entendemos que en el caso planteado en la sentencia comentada, al no tratarse de un procedimiento iniciado de oficio por la Administración, sino de un cambio de criterio de una consulta vinculante formulada por el administrado, en el marco de los artículos 71 a 74 del Código Tributario, no corresponde que la Administración le hubiera otorgado vista previa al mismo, que se garantizó en todo momento el principio de debido proceso y derecho de defensa del administrado, por lo que aun en caso de que dicho cambio le implicara una situación tributaria más gravosa, al no cercenarse el derecho de defensa del administrado, no correspondió el otorgamiento de la vista previa, por lo que entendemos que el acto administrativo impugnado se ajustó en un todo conforme a Derecho.

#### **IV. CONCLUSIONES**

En mérito a lo expresado a través de los capítulos anteriores, podemos arribar a las siguientes conclusiones.

El Código Tributario en sus artículos 71 a 74, regula la denominada consulta tributaria vinculante tanto desde el punto de vista sustancial como formal o procedimental.

En cuanto a su naturaleza jurídica, la mayoría de la doctrina le asigna bien la calidad de especie dentro del género de las peticiones calificadas del artículo 318 de la Constitución, o bien la calidad de instituto autónomo y propio del Derecho Tributario perfectamente acumulable con las peticiones constitucionales.

A nuestro entender, se trata de un instituto específico del Derecho Tributario, el cual establece los aspectos sustanciales y formales del mismo, contando con un procedimiento administrativo tributario específico, sin perjuicio de su acumulabilidad con las peticiones calificadas.

En cuanto al contenido y alcance de los efectos de la respuesta otorgada a una consulta vinculante, la Administración Tributaria se encuentra obligada a aplicar el criterio técnico explicitado; sin perjuicio de ello, advertida de su error fáctico y/o jurídico, la Administración debe cambiar el criterio ajustando su conducta a Derecho, surtiendo efectos la modificación desde la notificación al consultante, conforme lo establecido por el artículo 74 del Código Tributario.

Por tanto, el instituto de la consulta tributaria vinculante regulada en los artículos 71 a 74 del CT, establece un procedimiento administrativo tributario específico, el cual no prevé el otorgamiento de la vista previa al dictado de la resolución que resuelve la consulta formulada o su cambio de criterio, no estando prevista en los artículos 46 Código Tributario y 75 y 76 del Decreto N° 500/991 y no vulnerando el derecho de defensa, no corresponde su otorgamiento aun en el caso que el cambio de criterio implique una situación tributaria más gravosa para el consultante.