

EL PROCEDIMIENTO DE CONSULTA TRIBUTARIA

*Carlos Labaure Aliseris**

RESUMEN: *Se realiza el estudio de la consulta tributaria como procedimiento administrativo especial regulado por el Código Tributario.*

Se consideran las distintas posiciones doctrinarias y la jurisprudencia respecto a la naturaleza jurídica del instituto. Asimismo se analizan los efectos de la respuesta expresa o del silencio de la Administración.

PALABRAS CLAVE: consulta tributaria, petición, denegatoria ficta, acto reiterativo, vista previa.

1. GENERALIDADES

a) Derecho tributario formal

La consulta tributaria se encuentra prevista en nuestro derecho en el Código Tributario sancionado por el dec-ley 14.306 de 29/11/1974, en la sección tercera del capítulo tercero referido al Derecho tributario formal.

Con respecto al derecho tributario formal, puede considerarse que forma parte del Derecho administrativo en tanto regula el procedimiento administrativo ante la Administración tributaria.

El derecho tributario material en cambio, entendido como las normas referidas a los tributos, constituye no solo una disciplina jurídica, sino una rama autónoma del derecho.

Sin perjuicio de ello es de destacar la relación que tiene el Derecho Tributario con el Derecho administrativo, en tanto los tributos constituyen la fuente fundamental de recursos de la Administración pública.

Es así que Sayagués Laso admite la autonomía del Derecho Tributario sustantivo en cuanto a las normas tributarias de fondo, pero no respecto a las normas que regulan en

* Doctor en Derecho y Ciencias Sociales. Profesor Agregado de Derecho Público II y Secretario del Instituto de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Profesor Titular de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho del CLAEH. Correo electrónico: clabaure@adinet.com.uy.

concreto la determinación de los tributos, su percepción e impugnación, que no pueden desvincularse del Derecho Administrativo¹.

Sostiene el autor citado, que “en nuestro país esa conclusión está, además, impuesta por el derecho positivo, porque la Constitución establece reglas básicas uniformes para la formulación e impugnación de los actos administrativos y la noción de acto administrativo a esos efectos comprende sin duda posible los actos de contenido tributario”².

En ese sentido el art. 43 del Código Tributario, sienta el principio de que “salvo disposición en contrario, se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos, o en su defecto, para el proceso contencioso administrativo”.

En su comentario a dicha disposición en el Código Tributario anotado por Valdés Costa, Valdés de Blengio y Sayagués Areco, se señala que debe entenderse por derecho tributario formal la aplicación de la norma material al caso concreto en vía administrativa, no jurisdiccional³.

Por consiguiente cabe considerar el Derecho Tributario formal, un procedimiento administrativo especial, al que se aplican en subsidio las normas del procedimiento administrativo general, contenidas en el Dec. 500/991.

Al respecto se ha pronunciado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, señalando que “las normas contenidas en el capítulo III del Código Tributario, son las disposiciones particulares que forman y caracterizan ese procedimiento administrativo tributario, que en lo restante se nutre del proceso administrativo general, y en subsidio del proceso contencioso administrativo”⁴.

La referencia al proceso administrativo debe entenderse al procedimiento administrativo, denominación más utilizada para diferenciarlo del proceso jurisdiccional.

En virtud de ello no es de extrañar que estos temas sean considerados tanto por tributaristas como administrativistas, como veremos más adelante.

b) Consultas tributarias

La consulta tributaria ha sido regulada por el Código Tributario en la sección tercera del capítulo III, arts. 71 a 74.

Como requisitos para la consulta, se prevé en primer término como legitimación un interés personal y directo para poder formular la consulta sobre la aplicación del derecho a una situación real y actual (art. 71).

¹ Sayagués Laso, Enrique, “Tratado de Derecho Administrativo” T. II, Montevideo 1959, p. 425.

² Sayagués Laso, Enrique, ob. cit. p. 425.

³ Valdés Costa, Ramón, Valdés de Blengio, Nelly, Sayagués Areco, Eduardo, “Código Tributario”, Amalio M. Fernández, Montevideo 1975, nota p. 226.

⁴ Sen. N° 81 de 23/2/2005, en Anuario de Derecho Administrativo T. XIII, F.C.U., Montevideo 2006, c. 562, p. 576; en la que se admite la recepción de los testimonios de los funcionarios del organismo demandado por considerar que el art. 59 del C. Tributario no puede aplicarse más allá de su ámbito.

De esta manera se distingue la simple consulta de un interesado sobre aspectos relacionados con la determinación y percepción de tributos, de una consulta de carácter formal que puede presentarse por escrito con ciertos requisitos.

El carácter personal de la consulta, alude a que debe formularla a una persona en particular, lo que excluye que pueda ser planteada por entidades que representen intereses propios de sus miembros⁵.

La norma establece además que deben estar expuestos con claridad y precisión los aspectos relacionados con la situación que motiva la consulta, pudiendo formular el consultante su opinión fundada al respecto.

La importancia del planteo de las circunstancias de hecho resulta relevante porque éstas determinan el caso y por tanto la aplicación de la respectiva normativa.

Los casos podrán referir entre otros a si determinada situación queda comprendida en las normas que establecen tributos o exenciones, que deben estar contenidas en normas legales.

El art. 72 del C.T. establece que la presentación de una consulta no suspende los plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones tributarias del consultante.

Se ha señalado que no hay una previsión legal que impida formular una consulta cuando existe un acto administrativo anterior que no fue recurrido, pero la jurisprudencia del T.C.A., entiende que no es anulable el acto que reitera lo determinado por otro anterior al considerar que el primero es el lesivo que ha quedado firme⁶.

Para expedirse la Administración tributaria cuenta con un plazo de 90 días, que fija el art. 73 del C.T.

La resolución que se dicte respecto a la consulta planteada con los requisitos exigidos por la ley, produce un efecto vinculante para la Administración, que sin embargo puede variar el criterio pero para el futuro⁷.

La Administración está obligada a aplicar respecto al consultante el criterio técnico sustentado, debiéndole notificar la resolución que modifica el mismo, lo que producirá efectos para los hechos posteriores a la modificación (art. 74 C.T.).

Asimismo se establece que si la Administración no se expide en plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a la interpretación que adelantara en la consulta, las obligaciones resultantes darán lugar solo a intereses, siempre que la misma se hubiera formulado con noventa días de anticipación al vencimiento de la obligación tributaria respectiva (art. 74 in fine).

El régimen previsto establece por lo tanto la posibilidad de que el interesado que reúna la legitimación respectiva, pueda formular una consulta sobre la aplicación de la normativa en relación a un caso concreto que lo afecta.

⁵ Peirano Facio, Juan Carlos, "La consulta en el Modelo de Código Tributario para América Latina" en "Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa" Vol. 2, F.C.U., Montevideo 1999, p. 1092.

⁶ Delgado, Serrana, "La consulta tributaria en Latinoamérica: un análisis en tres dimensiones y diez tesis" en Rev. Tributaria T. XXXVI, N° 210, IUET, Montevideo 2009, p. 412-413.

⁷ Cfe. Rodríguez Villalba, Gustavo, "La consulta tributaria en la legislación uruguaya" en Rev. Tributaria T. XXVI, N° 151, IUET, Montevideo 1999, p. 592-593.

La consulta debe plantearse ante el organismo recaudador, dice la ley, y para que surta efectos en caso de silencio de la administración, debe haberla formulado con al menos 90 días de antelación al vencimiento de la obligación tributaria, en cuyo caso el interesado podrá liquidar el tributo de acuerdo al criterio fundado que adelantara si así lo hizo, no siéndole aplicable multas y si intereses, en caso que luego la Administración realice una interpretación distinta lo que le deberá ser notificado.

El instituto tiene por finalidad dar seguridad jurídica, en una materia relevante como es la tributaria, en que están en juego importantes sumas de dinero, con la particularidad de que muchas veces es el propio interesado quien debe formular la liquidación de los tributos, y que por lo tanto en caso de que su interpretación de la normativa no sea luego aceptada, deberá afrontar el pago de la correspondiente obligación, intereses y multas.

Si bien no se ha determinado como en algún sistema de derecho comparado, que se trate de cuestiones que planteen dificultad de interpretación, en general serán consultas que plantean dudas interpretativas.

En el caso de haber respuesta, aún tardía por parte de la administración, se entiende que dicha resolución constituye un acto administrativo y por tanto es recurrible en vía administrativa, y anulable en vía jurisdiccional.

En virtud de que para formular la consulta se exige un interés personal y directo, respecto a una situación de hecho real y actual, se entiende que se trata de un interés legítimo, por lo que la satisfacción del mismo en vía jurisdiccional podrá lograrse con la anulación del acto administrativo que afecta el interés del consultante.

El número de consultas tramitadas excede las cinco mil, lo que da idea de la extensión que tiene la aplicación de este mecanismo⁸.

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONSULTA

a) Opiniones doctrinarias

La doctrina se encuentra dividida en cuanto a la naturaleza jurídica de la consulta tributaria.

Las opiniones de los autores se pueden agrupar entre quienes consideran que la consulta tributaria es una de las peticiones del art. 318 de la Constitución, y quiénes consideran que no se trata de una petición de esas características ya que no se pide el dictado de un acto con determinado contenido como en la petición de dictado de un acto administrativo, sino que la Administración se pronuncie sobre cuál será su criterio interpretativo en un caso concreto.

La admisión de uno u otro criterio, puede tener importantes consecuencias prácticas desde el punto de vista de los medios de defensa del interesado.

Por el primer criterio se han pronunciado autores como Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco, autores del Código Tributario anotado, Addy

⁸ Delgado, Serrana, "La consulta tributaria en Latinoamérica: un análisis en tres dimensiones y diez tesis (2da. Parte)" en Rev. Tributaria T. XXXVI, N° 211, IUET, Montevideo 2009, p. 577 nota 25.

Mazz, Andrés Blanco y Adrián Gutiérrez; en tanto en la otra posición se encuentran Juan Pablo Cajarville Peluffo y José Pedro Montero Traibel.

En una posición intermedia, Gustavo Rodríguez Villalba, sostuvo que “la formulación de la consulta implica en todos los casos, la solicitud de que la autoridad pública expida un acto administrativo (la respuesta a la consulta), lo que supone el ejercicio concurrente del derecho de petición...”⁹.

En síntesis los argumentos de la primera posición son: en primer lugar, que con anterioridad al Código Tributario podía plantearse una petición y en caso de silencio de la administración daba lugar a una denegatoria ficta, en tanto la consulta es una modalidad de las peticiones previstas en el art. 318 de la Constitución, porque la Administración debe pronunciarse pero no de acuerdo a lo que se solicita¹⁰; en segundo lugar porque el derecho al acto previsto en el art. 318 de la Carta, consiste en “el derecho a obtener el dictado de un acto administrativo, sin que este acto deba tener un contenido necesario más allá de versar sobre la materia objeto de la petición”¹¹.

Para la otra posición, consulta y petición son dos especies diferentes, dado que en la última se requiere que la Administración resuelva en cierto sentido, en tanto la primera se limita a plantear la cuestión a consideración del consultado; mientras que en la petición la denegatoria expresa o ficta contiene un pronunciamiento sobre lo pedido, la denegatoria a expedirse sobre una consulta solo significa la no emisión de cualquier pronunciamiento al respecto¹²; la petición constitucional le da efecto negativo al silencio, en tanto el Código le da un cierto efecto positivo si la consulta se planteó cumpliendo determinadas formas¹³.

b) Análisis de las posiciones doctrinarias

La primera posición que considera que la consulta es una especie de petición comprendida en el art. 318 de la Constitución, parte de considerar que ésta es un género que implica la solicitud del dictado de un acto administrativo, una información u otro, pero con ello queda incluido en lo que dispone el art. 30 de la Constitución.

Como dice Andrés Blanco, ello no resuelve el problema, ya que no se trata de que sea una petición en el sentido del art. 30 de la Constitución, sino en el del art. 318¹⁴.

En efecto no se trata de incluir la consulta en la categoría de peticiones del art. 30 porque respecto a las mismas no está prevista la consecuencia del silencio, como es la denegatoria ficta del art.318, por el transcurso del plazo de 150 días.

El autor citado, en cuanto a los efectos del silencio señala “el art. 318 de la Constitución condiciona su presunción a que el pedido haya sido formulado por el titular de un interés legítimo, y no a que el peticionario solicite el dictado de un acto con un contenido preciso;

⁹ Rodríguez Villalba, Gustavo, ob. cit., p. 588.

¹⁰ Mazz, Addy, “Curso de Derecho Financiero y Finanzas” T. 1, Vol. 2, F.C.U. 3ª. Ed., Montevideo 2007, p. 433-434.

¹¹ Blanco, Andrés, “La consulta vinculante: naturaleza jurídica, efectos de su planteo y silencio administrativo” en Rev. Tributaria T. XXVI, N° 148, IUET, Montevideo 1999, p. 14.

¹² Cajarville Peluffo, Juan Pablo, “Sobre Derecho Administrativo” T. II, F.C.U., Montevideo 2007, p. 288.

¹³ Montero Traibel, José Pedro, “Derecho Tributario Moderno” T. II, F.C.U., Montevideo 2006, 23.

¹⁴ Blanco, Andrés, ob. cit. p. 8.

pero en este caso, el contenido presumido para ese acto ficto será apenas “no ha lugar al dictado del acto”¹⁵.

Para Cajarville en cambio, el consultante puede a la consulta con o sin fundar, acumular una petición de que la administración resuelva en un sentido determinado como expresión de un sentido técnico, en cuyo caso al respecto podrá provocar el dictado de un acto administrativo.

El autor citado se plantea cuatro hipótesis:

En la primera se formuló una consulta sin fundar, con lo que en caso de silencio habrá denegatoria ficta sobre un pedido implícito de pronunciamiento, pero sin efecto sobre el fondo, por lo que su impugnación será irrelevante.

En una segunda hipótesis de consulta con opinión fundada, se produce el efecto que transcurrido el plazo de 90 días, podrá aplicar el derecho de acuerdo a su criterio con las consecuencias previstas, pero al no haber petición no habrá denegatoria ficta sobre el fondo.

En la tercera situación, se consulta sin expresar opinión, pero peticiona que se dicte resolución en cierto sentido, por lo que vencido el plazo de la denegatoria ficta se habilita la impugnación en vía administrativa y jurisdiccional.

En cuarto lugar puede haber acumulado a la consulta su opinión fundada y petición al respecto, por lo que a los 90 días puede aplicar el derecho de acuerdo a su criterio, y a los 150 días interponer los recursos pertinentes.

En este último caso el efecto de la consulta no se ve alterado por la denegatoria ficta, ya que no es una verdadera resolución que contenga el criterio técnico de la Administración, por lo que aunque consienta la denegatoria ficta, podrá impugnar la resolución expresa posterior sobre la consulta o el acto de determinación¹⁶.

Por último cabe señalar que el efecto de la consulta fundada será que podrá el consultante aplicar el criterio expuesto, a falta de pronunciamiento en una suerte de silencio positivo, pero no acto ficto denegatorio.

La exigencia de un interés legítimo del consultante, no implica que cualquier acto satisfaga su pretensión, en el sentido de que el acto ficto pueda consistir en el no dictado de un acto.

El interés legítimo según Garrido Falla, sería la protección de un interés particular como reflejo de la protección del interés general, al que también se denomina derecho reflejo¹⁷.

Gordillo afirma que el interés legítimo, implica dos casos de derecho reflejo: según la forma como haya sido establecido por el orden jurídico, como actividad reglada; o prohibición de abusar de facultades discrecionales.

Dice que en el primer caso, la pretensión es que la administración cumpla con la regla, lo que no es exclusivo de un sujeto sino concurrente con otros; en el segundo caso, la

¹⁵ Blanco, Andrés, ob. cit. p. 18.

¹⁶ Cajarville Peluffo, Juan Pablo, ob. cit. 290-291.

¹⁷ Cit. Durán Martínez, Augusto, “Situaciones jurídicas subjetivas” en Rev. La Justicia Uruguaya, T. 122, doctrina, Montevideo 2000, p. 94.

pretensión no es objetivamente determinable y constituye una exigencia de una prestación negativa de la administración¹⁸.

En el caso de la consulta el interés legítimo está reglado, ya que se prevé un procedimiento con el fin de que se interprete la norma para su aplicación, previendo determinados efectos para el caso de silencio, que no es el caso de la petición calificada del art. 318 de la Constitución, sin perjuicio que se pueda plantear en forma paralela una petición para que la Administración se expida con determinado contenido y así provocar una denegatoria ficta.

c) Jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo

El T.C.A. se ha pronunciado, en el sentido de considerar que “Con la regulación específica que el Código Tributario le dio al Instituto, la negativa a expedirse no es susceptible de generar lesión al derecho del contribuyente, ya que no implica una denegatoria ficta; sino que por el contrario, implica una aceptación de su criterio técnico”¹⁹.

La sentencia referida se afilia a la segunda tesis doctrinaria mencionada, y dio lugar al comentario citado del Dr. Andrés Blanco que comienza haciendo referencia a dicha sentencia.

En otra sentencia posterior, el T.C.A., se pronuncia en el caso de una petición respecto a tributos departamentales, que como es sabido no están comprendidos en el régimen del C. T., excepto en el caso de aquéllos Gobiernos Departamentales que lo han hecho suyo en lo pertinente aún parcialmente²⁰.

En la misma se señala que se impetra la anulación de la denegatoria ficta de la Intendencia Municipal de Montevideo, respecto a la petición formulada por la actora. Dicha petición solicitaba que la Administración municipal interpretara, como lo hace la accionante, que la situación del usuario de un contrato de leasing sobre un vehículo que no lo devuelve luego de ser rescindido el respectivo contrato, sea equiparada a la situación de hurto del vehículo, a los efectos de que no se opere la transferencia de deudas por patente de rodados generados durante el período que el vehículo estuvo a cargo del usuario²¹. En cuanto al fondo se consideró de recibo el planteo.

3. IMPUGNACIÓN DE LA RESPUESTA

a) Acto expreso

La recurribilidad del acto administrativo que da respuesta a una consulta, ha sido admitida desde un primer momento, y asimismo su procesabilidad ante el T.C.A., a partir de la sentencia N° 350 de 1981, verdadero “leading case” en la materia²².

¹⁸ Gordillo, Agustín A., “Tratado de Derecho Administrativo” T. 2, Ed. Macchi, Buenos Aires 1986, XV, p. 23.

¹⁹ Sentencia N° 281 de 20/5/1998, Bermúdez, en Anuario de Derecho Administrativo T. IX, c. 979, p. 704.

²⁰ Ver Rodríguez Villalba, Gustavo, “La potestad tributaria de los gobiernos departamentales” F.C.U., Montevideo 1999, p. 325 y ss.

²¹ Sen. N° 683 de 14/6/2007, Lombardi, en Anuario de Derecho Administrativo T. XV, F.C.U., Montevideo 2008, c. 478, p. 540-542.

²² Bordolli, José Carlos, “El efecto preclusivo de la respuesta a la consulta tributaria. Los requisitos para

Si bien a poco de la sanción del C.T., se plantearon dudas sobre si la respuesta a la consulta constituía o no un acto preparatorio de la determinación tributaria, y la Dirección General Impositiva consideró que era preparatorio, ello fue finalmente rechazado por el Ministerio de Economía y Finanzas al resolver los recursos²³.

Es habitual que se plantee ante el T.C.A. el procesamiento de actos administrativos dictados en respuesta a consultas, en que el órgano jurisdiccional se pronuncia sobre la cuestión de fondo planteada.

En ese caso puede ocurrir que el consultante haya planteado o no su opinión fundada, pero al existir un acto administrativo de respuesta, éste resulta recurrible e impugnabile en vía jurisdiccional.

El Dr. José Carlos Bordolli, se ha pronunciado en el sentido de que el acto administrativo que resuelve la consulta produce un efecto preclusivo, en el sentido de que el acto administrativo que la resuelve, crea la obligación de acatar sus disposiciones una vez que no quepan a su respecto recursos ni acción de nulidad²⁴.

Para la opinión citada, el acto que da respuesta a la consulta impide que luego se pueda replantear la cuestión que dio lugar al mismo.

El Dr. Mario Ferrari, en una posición contraria a la señalada, considera que “el carácter lesivo de los actos de aplicación no va a derivar en éstos de ese criterio considerado de manera abstracta o hipotética respecto a cierto contribuyente, sino de su efectiva aplicación en orden a declarar la existencia de obligaciones tributarias. Lo cual es sustancialmente diferente y permite identificar un agravio autónomo respecto al primer acto”²⁵.

En el caso de la consulta no se está normalmente ante hechos ocurridos o en proceso de serlo, sino en un momento anterior en que el interesado busca aclarar una situación fiscal próxima, y así debe entenderse la referencia legal de que debe tratarse de una situación de hecho real y actual, sin perjuicio de que pueda admitirse el planteo respecto a una situación ocurrida si actúa de buena fe y le surge la duda sobre la aplicación del derecho²⁶.

Si nos atenemos a la primera posición, la respuesta a la consulta al exponer el criterio de la Administración tributaria, si resulta lesiva debe ser impugnada por el interesado para evitar el efecto preclusivo señalado; en tanto para la segunda posición el acto de aplicación tendría un efecto diverso del criterio expuesto en la respuesta a la consulta, por lo que sería susceptible de causar por si una lesión.

Sin perjuicio de ello el interesado puede siempre replantear la cuestión, pero la administración podrá o no reconsiderar la situación, cuya denegatoria si bien habilita la recurrencia, no admite su ulterior revisión en vía jurisdiccional.

la devolución del pago de lo indebido de obligaciones tributarias” en Rev. Tributaria, T. XV, N° 87, IUET, Montevideo 1988, p. 453.

²³ Rodríguez Villalba, Gustavo, ob. cit. p. 594.

²⁴ Bordolli, José Carlos, ob. cit. p. 454.

²⁵ Ferrari Rey, Mario, “Vías para la impugnación de los criterios técnicos formulados por la Administración en materia tributaria” en “Tribunal de lo Contencioso Administrativo. IV Jornadas Académicas en homenaje al Profesor Dr. Mariano Brito” F.C.U., Montevideo 2010, p. 116.

²⁶ Peirano Facio, Juan Carlos, ob. cit. p. 1093-1094.

En el caso de los recursos administrativos, el art. 317 de la Constitución no exige ninguna legitimación, por lo que cabe su presentación en base a un interés simple, sin perjuicio de que sea exigible en oportunidad de interponerse la acción de nulidad²⁷.

Con respecto a la acción de nulidad, la cuestión es distinta porque para obtener una sentencia favorable el acto impugnado debe ser lesivo, por lo que ha de estarse al acto originario lesivo.

En relación al acto reiterativo, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se pronunció en el sentido de considerar que el acto no era procesable, para luego ir variando esa posición y considerar que el acto es procesable pero ilesivo, cuestión que debe resolverse en la sentencia definitiva²⁸.

El T.C.A. se ha expedido en el caso de reiteración de consulta y respuesta, en el sentido de que “la consulta que originó el acto impugnado versó sobre idéntica cuestión que la consulta que ya fuera resuelta, aún cuando se mencione a texto expreso tanto el personal afectado al ciclo productivo como al de administración. Dicha consulta fue notificada personalmente a la ahora accionante, con fecha 31/3/2004, según surge de fs. 13 de los antecedentes administrativos, además de su publicación en el Boletín N° 368, que no fue objeto de impugnación” y agrega, “En consecuencia, estando abarcadas todas las situaciones posibles, por la respuesta dada por la Consulta N° 4077 (ambas giran en torno a la aplicación del art. 130 de la Ley N° 16.713), la contestación dada a la consulta N° 4457, debe ser considerada reiterativa...”²⁹.

b) Silencio de la administración

En caso de silencio de la administración ante una consulta planteada por el interesado, ya fueron analizados los efectos según fuera una consulta simple o fundada.

Si se acepta la primera tesis doctrinaria analizada que la considera una petición calificada, la denegatoria ficta de la misma habilita la recurrencia y posterior impugnación en vía jurisdiccional.

La cuestión que surge con respecto a la denegatoria ficta, es si ésta no se impugna y deviene firme, en caso de dictarse un acto posterior por ejemplo de determinación, si éste último constituye un acto reiterativo.

Por nuestra parte hemos sostenido que no existe acto reiterativo entre la denegatoria ficta de una petición y una resolución expresa posterior, porque el sentido de la denegatoria ficta es habilitar una instancia recursiva y eventualmente el control jurisdiccional ante el silencio de la administración, lo que no puede volverse en contra del interesado en caso de no hacer uso de ese medio, si luego sobreviene una resolución expresa³⁰.

²⁷ Cfe. Cajarville Peluffo, Juan Pablo, “Recursos administrativos” 3ª. Ed. F.C.U., Montevideo 2000, p. 95.

²⁸ Silva Sardo, Carolina, “El acto reiterativo”, Separata de la Rev. La Ley Uruguay, Montevideo 2011, p. 8.

²⁹ Sentencia N° 302 de 11/6/2007, Preza, en Anuario de Derecho Administrativo T. XV, F.C.U., Montevideo 2008, c. 77, p. 243.

³⁰ Labaure Aliseris, Carlos, “Seguridad jurídica y duración del procedimiento administrativo” en “Seguridad jurídica y Derecho Administrativo” F.C.U., Montevideo 2011, p. 93.

Con respecto a la acción de nulidad ante el T.C.A, existe previsión al respecto, ya que el art. 9º inc. 5 de la ley N° 15.869 de 22/6/1987, establece que vencido el plazo de la denegatoria ficta, la acción de nulidad podrá ser planteada 60 días después de la notificación “de cada acto ulterior que confirme expresamente, interprete o modifique el acto recurrido o el acto que haya agotado la vía administrativa, sin poner fin al agravio”.

Si bien en el caso de las peticiones no existe norma expresa al respecto, en aplicación del principio de seguridad jurídica, la Administración tiene la obligación de expedirse y en caso de hacerlo fuera del plazo de la denegatoria ficta, habilita al interesado a recurrir y contender respecto al mismo, ya que tratándose de un acto administrativo no hay norma que impida hacerlo y por analogía existe la misma razón para admitirlo que con relación a la denegatoria ficta de los recursos.

Al respecto hemos sostenido que “la obligación de resolver las peticiones no se cumple con la denegatoria ficta, que lo único que hace es habilitar que el interesado pueda seguir el procedimiento sin esperar la resolución expresa”³¹.

El T.C.A. se ha expresado en el sentido de considerar “que el Dictamen del Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo no es de recibo pues, aconsejó declarar que el acto impugnado no reúne los requisitos establecidos en el art. 309 de la Constitución, ya que en su opinión el acto impugnado es meramente reiterativo de actos fictos producidos ante dos peticiones anteriores. La actora si bien presentó una primera petición en fecha 12/6/2000, ésta no fue tramitada según correspondía, y por este motivo, la parte actora presentó una segunda petición en fecha 21/7/2000, ante el Sr. Ministro de Defensa Nacional, siendo la denegatoria expresa de dicha petición la que ahora se impugna”³².

En el caso de aceptarse la segunda posición doctrinaria expuesta, las consecuencias serían similares, ya que de acuerdo a ésta el silencio de la Administración no configura una denegatoria ficta.

Como dice Cajarville Peluffo, en el caso de la consulta sin fundar “habrá denegatoria ficta sobre un pedido implícito de pronunciamiento, pero sin efecto sobre el fondo, por lo que su impugnación sería irrelevante”; en tanto en el caso de la consulta fundada “al no existir petición no habrá denegatoria ficta que habilite la impugnación sobre el fondo”³³.

c) Otorgamiento de vista previa

Con respecto al otorgamiento de vista en el procedimiento de consulta tributaria, la misma no está prevista en la normativa específica por lo que cabe plantearse si corresponde en base a los principios generales.

Se ha señalado que la Administración tributaria ha considerado innecesario el otorgamiento de vista previa a la respuesta de la consulta tributaria, aún ante el cambio de criterio explicitado en una consulta anterior³⁴.

³¹ Labaure Aliseris, Carlos, ob. cit. p. 94.

³² Sen. N° 263 de 22/3/2006, Battistella, en Anuario de Derecho Administrativo T. XIV, F.C.U., Montevideo 2007, c. 329, p. 295.

³³ Cajarville Peluffo, Juan Pablo, “Sobre Derecho Administrativo” T. II, F.C.U., Montevideo 2007, p. 290-291.

En contra de ese criterio puede sostenerse que el derecho de defensa es un principio general de derecho, en especial del Derecho Administrativo, y en cuanto a la lesión o perjuicio que pueda derivar de la respuesta a la consulta no es necesaria la efectiva lesión de un derecho o interés legítimo, sino que basta la posibilidad de que ello ocurra³⁵.

El T.C.A. por su parte se ha pronunciado en el sentido de estimar que el agravio por falta de vista previa no es de recibo en la especie, porque el art. 76 del Dec. 500/91, impone la vista previa sólo para procedimientos iniciados de oficio, en efecto como señala la Procuraduría del Estado en lo Contencioso Administrativo: “No se trata entonces de un procedimiento administrativo seguido de oficio (art. 76, D. 500/91), sino de la respuesta dada por la Administración a un requerimiento de la accionante”³⁶.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

BLANCO, Andrés. “La consulta vinculante: naturaleza jurídica, efectos de su planteo y silencio administrativo” en Rev. Tributaria T. XXVI, N° 148, IUET, Montevideo 1999.

BORDOLLI, José Carlos. “El efecto preclusivo de la respuesta a la consulta tributaria. Los requisitos para la devolución del pago de lo indebido de obligaciones tributarias” en Rev. Tributaria, T. XV, N° 87, IUET, Montevideo 1988.

CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo. “Sobre Derecho Administrativo” T. II, F.C.U., Montevideo 2007.

CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo. “Recursos administrativos” 3ª. Ed. F.C.U., Montevideo 2000.

DELGADO, Serrana. “La consulta tributaria en Latinoamérica: un análisis en tres dimensiones y diez tesis” en Rev. Tributaria T. XXXVI, N° 210, IUET, Montevideo 2009.

“La consulta tributaria en Latinoamérica: un análisis en tres dimensiones y diez tesis (2da. Parte)” en Rev. Tributaria T. XXXVI, N° 211, IUET, Montevideo 2009.

DURÁN MARTÍNEZ, Augusto. “Situaciones jurídicas subjetivas” en Rev. La Justicia Uruguaya, T. 122, doctrina, Montevideo 2000.

FERRARI REY, Mario. “Vías para la impugnación de los criterios técnicos formulados por la Administración en materia tributaria” en “Tribunal de lo Contencioso Administrativo. IV Jornadas Académicas en homenaje al Profesor Dr. Mariano Brito” F.C.U., Montevideo 2010.

GORDILLO, Agustín A. “Tratado de Derecho Administrativo” T. 2, Ed. Macchi, Buenos Aires 1986.

GUTIÉRREZ, Adrián. “La consulta tributaria y el debido proceso” en Rev. CADE, Año 3, Vol. 12, Montevideo 2011.

³⁴ Gutiérrez, Adrián, “La consulta tributaria y el debido proceso” en Rev. CADE, Año 3, Vol. 12, Montevideo 2011, p. 2.

³⁵ Gutiérrez, Adrián, ob.cit. p. 4 y 6.

³⁶ Sen. N° 719 de 4/9/2000, Baldi, en “Anuario de Derecho Administrativo” T. X, F.C.U., Montevideo 2003 c. 839, p. 779.

LABAURE ALISERIS, Carlos. “Seguridad jurídica y duración del procedimiento administrativo” en “Seguridad jurídica y Derecho Administrativo” F.C.U., Montevideo 2011.

MAZZ, Addy. “Curso de Derecho Financiero y Finanzas” T. 1, Vol. 2, F.C.U. 3ª. Ed., Montevideo 2007.

MONTERO TRAIABEL, José Pedro. “Derecho Tributario Moderno” T. II, F.C.U., Montevideo 2006.

PEIRANO FACIO, Juan Carlos. “La consulta en el Modelo de Código Tributario para América Latina” en “Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa” Vol. 2, F.C.U., Montevideo 1999.

RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo. “La potestad tributaria de los gobiernos departamentales” F.C.U., Montevideo 1999.

RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo. “La consulta tributaria en la legislación uruguaya” en Rev. Tributaria T. XXVI, N° 151, IUET, Montevideo 1999.

SAYAGUÉS LASO, Enrique. “Tratado de Derecho Administrativo” T. II, Montevideo 1959.

SILVA SARDO, Carolina. “El acto reiterativo”, Separata de la Rev. La Ley Uruguay, Montevideo 2011.

VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS de BLENGIO, Nelly, SAYAGUÉS ARECO, Eduardo. “Código Tributario”, Amalio M. Fernández, Montevideo 1975.