

Montevideo, 17 de mayo de 2024

Señores Representantes integrantes de la Comisión de Constitución y Códigos de la Cámara de Senadores.

De nuestra mayor consideración.

En nombre del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios agradecemos la invitación formulada para dar nuestra opinión sobre un tema tan relevante para el Derecho Tributario en particular y para el Estado de Derecho en general, como lo es el Anteproyecto de Ley: “Código de lo Contencioso Administrativo”.

### **1. Importancia de un Código de lo Contencioso Administrativo. Su enfoque desde la perspectiva tributaria**

Debe antes que nada destacarse con énfasis que el Anteproyecto de ley de Reforma del Sistema Contencioso Anulatorio (en adelante “**el Anteproyecto**”) resulta en líneas generales muy beneficioso para el sistema contencioso administrativo nacional y que la superación que plantea con relación al actual ordenamiento aprovecha incluso al control jurisdiccional sobre los actos administrativos con contenido tributario. La introducción de la doble instancia, el acortamiento de los plazos, la introducción de medidas cautelares y anticipativas, así como otras novedades, incluso la incorporación de algunas reglas y principios jurisprudencialmente adoptados, pero aún no recogidos expresamente en el derecho positivo, hacen que este Anteproyecto merezca su transformación en ley a la mayor brevedad.

Partiendo de esta aseveración inicial, de valoración abiertamente positiva, a continuación, se desarrollan algunos puntos y se formulan ciertas sugerencias que, desde la perspectiva del contencioso tributario, nos parecen importantes.

En efecto, el Derecho Tributario material es una disciplina jurídica que posee autonomía científica, en el sentido de la existencia de principios e institutos propios a la luz de los cuales deben resolverse los problemas interpretativos que se plantean en la aplicación de sus normas. Sobre esta cuestión existe consenso doctrinal y consagración legal expresa en el Código Tributario (“CTU”).

A dicha característica, en si misma trascendente en tanto dota al Derecho Tributario de un perfil propio dentro del Derecho Público, debe sumarse una serie de particularidades que necesariamente repercute en la esfera del contencioso administrativo de anulación.

Es que la triple condición que el Estado exhibe en el campo del tributo en tanto creador de una obligación, acreedor de la misma y juez de las diferencias que se planteen en torno a su existencia y magnitud, plantea por sí misma la dificultad de introducir el control de un órgano imparcial respecto a una de las manifestaciones más ásperas y evidentes del



poder étatico, que consiste en sostenerse financieramente en base a la imposición de cargas coactivas que recaen sobre los sujetos sometidos a su jurisdicción.<sup>1 2</sup>

Es obvio que la tutela jurisdiccional efectiva constituye un principio básico del Estado de Derecho que aplica en cualquier área el actuar estatal. Pero en un ámbito como el del Derecho Tributario, en el que el Estado persigue principalmente, al menos en lo inmediato, la mera satisfacción de un crédito cuyo deudor es un particular, naturalmente se dan unas ciertas especificidades que diferencian esta esfera normativa de aquella a través de la cual la Administración procura, incluso en lo inmediato, el interés general.

Se dan pues en relación con el contencioso administrativo tributario dos características que lo tornan peculiar y lo diferencian del resto de las contiendas con el Estado. Por una parte, una de índole puramente científica que deriva de la existencia de un ámbito jurídico situado en el campo del Derecho Público, pero con principios e institutos que le son propios y resultan, a la vez, extraños al Derecho Administrativo, muchos de los cuales se emparentan por su origen con el Derecho Privado (p. ej. el concepto de obligación tributaria, el principio de igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria, la actividad necesariamente reglada, entre otros). En segundo término, la peculiar posición de la Administración en este campo, cuya condición de potencial acreedor con relación al particular, es decir parte necesariamente interesada desde un punto de vista patrimonial, tiñe frecuentemente la objetividad de su actuar o, al menos, vuelve a ésta de más difícil aplicación.

Por razones tanto históricas como constitucionales las particularidades antes mencionadas no han originado en nuestro país un ámbito especial de dilucidación de las controversias entre Fisco y contribuyentes. Por una parte, el sistema de control de juridicidad de los actos administrativos es común a todas las esferas administrativas y está limitado a la anulación y, paralelamente, la ausencia de un contencioso de plena jurisdicción bifurca las controversias tributarias en dos ámbitos jurisdiccionales diferentes -el del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“TCA”) y el del Poder Judicial- ninguno de ellos con especialización en materia tributaria.

De manera que nos encontramos ante un área del contencioso administrativo que reviste particularidades que le hacen muy especial pero que, no obstante, ello, necesariamente deberá ser enmarcado dentro del mismo proceso en el que se tramitan cuestiones relacionadas con ámbitos diferentes del actuar de la Administración, regidos por normas sustantivas distintas y que, además, persiguen otro tipo de finalidades

---

<sup>1</sup> Expresa al respecto Valdés Costa que el fundamento de las modificaciones experimentadas en el siglo pasado en materia de tutela jurisdiccional “radica en la necesidad de perfeccionar la protección de los derechos humanos frente a la creciente actividad del Estado en materia legislativa y administrativa. La solución que ha prevalecido es la de someter dicha actividad al control de los órganos jurisdiccionales a efectos de evitar o corregir las frecuentes inconstitucionalidades o ilegalidades que la experiencia contemporánea ha puesto de manifiesto en los países democráticos”, Valdés costa, Ramón, “Instituciones de Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires 1992, p.271.

<sup>2</sup> Vé. Shaw, José Luis, “La tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria”, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, FCU, Montevideo, 1999.



Plenamente conscientes que cambiar radicalmente el estado de situación antes descripto es muy difícil, al menos a corto plazo, nuestra comparecencia como Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (“IUNET”) tiene como principal finalidad analizar y en algunos casos proponer cuestiones que, en el marco del Anteproyecto en estudio, resultan relevantes desde la óptica del contencioso tributario.

## **2. Análisis del articulado del Anteproyecto de Ley**

### **2.1 Principios rectores de la actuación administrativa (artículo 4)**

De un examen comparativo entre el elenco de principios generales de actuaciones administrativas contenidos en el artículo 2 del Decreto 500/1991 y este artículo 4, se constatan que salvo el de la gratuidad, todos los otros aparecen reiterados con mínimas modificaciones. Pero al listado se agregan nuevos y trascendentes principios generales, aclarándose que la enumeración carece del carácter taxativo.

Además, al principio de contradicción se le agrega la exigencia de que el procedimiento administrativo deba constituirse en un contradictorio integral, esto es, que perfila un derecho a que en el acto administrativo encausado se deban haber valorado todos los descargos que fueron efectuados por el sujeto pasivo al evacuar la vista de precepto en el procedimiento administrativo, tal como lo ha exigido expresamente la jurisprudencia del TCA<sup>3</sup>.

El principio de interdicción de la arbitrariedad resulta agregado, según el cual, la elección de una opción discrecional por la Administración debe ser justificada, así como la eliminación de las otras opciones rivales<sup>4</sup>.

Los principios generales aplicables a la actuación administrativa que fueron agregados son manifiestamente positivos y garantistas, debiéndose corregir la omisión de la gratuidad como principio.

### **2.2 Interpretación e Integración Analógica (artículo 5)**

La inclusión de la jurisprudencia entre las fuentes a las que recurrir en la interpretación e integración es una innovación puesto que no se verifica en el artículo 332 de la Constitución, en los artículos 14 y 15 del Código General del Proceso (“CGP”) y en el artículo 14 del Código del Proceso Penal (Ley N° 19.293).

La innovación de haber incluido a la jurisprudencia puede tener incidencia en la integración analógica, debido a la frecuente invocación de los sujetos activos tributarios de situaciones dudosas o inexistentes de vacíos en la obligación tributaria, recurriendo al auxilio de las normas de derecho privado, invocando el artículo 14 inciso 2° del CTU. En ese contexto, los sujetos activos tributarios han conseguido consolidar en la

---

<sup>3</sup> Sentencias 578/2017 Considerando IV) y 651/2016 Considerando VII).

<sup>4</sup> El TCA en sentencia 50/2016 Considerando VII) exigió en relación con el ejercicio de facultades discrecionales por parte de la Administración, que se relacionan con la motivación del acto administrativo, que debe materializarse la interdicción de la arbitrariedad, exigiendo que la Administración motive adecuadamente sus decisiones discrecionales, explicando los motivos o las razones por las cuales ha realizado tal elección y no otra.



jurisprudencia, cuestionadas interpretaciones como la de la teoría de la propagación aplicable a los responsables tributarios o de la interversión del título, extendiendo el plazo de prescripción de principio.

Por estos motivos, vemos inconveniente su inclusión como fuente integradora.

### 2.3 Garantía de doble instancia y casos de instancia única (artículo 24 y ss.)

La doble instancia es una importante garantía que se relaciona con los derechos a la protección judicial y a la tutela jurisdiccional efectiva.

Es destacable del Anteproyecto la trascendencia de continuar el esquema de creación de juzgados de primera instancia, así como la instalación de un Tribunal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, garantizando este derecho en el contencioso-administrativo que, en Uruguay, siempre se caracterizó por tener únicamente una instancia.

No obstante, el Anteproyecto también prevé casos de instancia única:

- a) El artículo 24 del Anteproyecto establece que el TCA conocerá en instancia única de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos que produzcan efectos jurídicos generales.
- b) El artículo 27 incluye tres supuestos de instancia única ante los Juzgados Letrados de lo Contencioso Administrativo. Destacamos dos de ellos que pueden tener incidencia en la materia tributaria: (i) las “clausuras, prohibiciones, inhabilitaciones o suspensiones de actividades que no superen el término de cinco días”, y (ii) todos los que su cuantía no supere de 70 Unidades Reajustables.

La Suprema Corte de Justicia (“SCJ”) ha sostenido que “el principio de la doble instancia tiene carácter legal y no constitucional”, y por ello ha desestimado la inconstitucionalidad de disposiciones legislativas con contenido similar al artículo 27.<sup>5</sup> Pero la instancia única en los juzgados de primera instancia podría contravenir el artículo 309 de la Carta que ordena la intervención del TCA sin admitir excepciones.

Nos parece importante destacar la importancia que la revisión del fallo por un tribunal superior tiene en el debido proceso, principio aplicable no solo en materia penal, sino también en la administrativa y fiscal<sup>6</sup>, y el cuestionamiento que se podría realizar desde la perspectiva del principio de igualdad de los administrados o contribuyentes.

Aun cuando los dos casos que hemos citado del artículo 27 parecieran menores, en materia administrativa y tributaria pueden tener una importancia significativa, tanto por los perjuicios que una clausura<sup>7</sup> o suspensión de una actividad pudiera conllevar, aún en

---

<sup>5</sup> Por ejemplo: Sentencias 1.625/2018 y 294/2016.

<sup>6</sup> Por ejemplo: Corte Interamericana de Derechos Humanos (“CIDH”). Opinión Consultiva OC-11/90 de 10 de agosto de 1990. Serie A No. 11, párr. 28; CIDH. Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de febrero de 2001. Serie C No. 72, párr. 125.

<sup>7</sup> Se aclara igualmente que la principal clausura de establecimientos aplicada en materia tributaria conlleva un proceso ante el Poder Judicial, y no ante el TCA, en aplicación, por ejemplo, del artículo 69 de la Ley 16.134.



cinco días, como por la interpretación que el Juzgado Letrado de Primera Instancia pudiera realizar de una temática que, si bien menor en cuantía, no lo sea en el mérito.

Asimismo, la imposibilidad de recurrir a una instancia superior para algunos -los que parecieran de menor importancia o cuantía- implica una distinción entre los administrados, contribuyentes o litigantes, permitiéndoles a unos la doble instancia y a otros no, e imposibilita que la sentencia de primera instancia sea revisada, manteniendo firme un criterio que repercutirá no solo para ese contribuyente o cuantía, sino seguramente para otros que se vean en la carga de seguirlo. También sería importante que se consagren las dos instancias para los casos de actos generales, que el artículo 24 limita a la revisión del Tribunal.

Finalmente, hay que considerar que, para la instancia única de primera instancia, no está contemplado el caso de inexistencia de cuantía.

#### **2.4 La necesidad de introducir Tribunales Inferiores especializados en Derecho Tributario (artículos 26 y 27)**

La ley N° 20.212, de Rendición de Cuentas, dispuso en su artículo 454 la creación de dos Juzgados Letrados de lo Contencioso Anulatorio, estableciendo además la creación, en el futuro, de dos más. La competencia de estos órganos jurisdiccionales se asigna en el Anteproyecto, en consonancia por lo ya dispuesto en los artículos 459 y 460 de la citada ley N° 20.212, de la manera que se viene de analizar en el capítulo anterior, esto es distribuyéndola entre éstos y el TCA según se procesen actos administrativos generales o subjetivos, sin perjuicio de la segunda instancia a la que ya se hizo referencia.

Ahora bien, ni la citada ley de Rendición de Cuentas ni el Anteproyecto en análisis prevén la especialización de estos tribunales de primera instancia por razón de materia.

En concepto de nuestro Instituto resulta de vital importancia que al menos uno de los Juzgados de 1ª Instancia a crear en el futuro ostente competencia específica en materia tributaria, lo que implicará no sólo la creación de los juzgados adicionales que restan sino también, y muy principalmente, que las normas sobre distribución de competencia incorporen a estos efectos el criterio de distribución por materia, adicionalmente al basado en los efectos subjetivos o generales del acto impugnado. En este sentido sería importante que incluso en esta instancia se incluya en el Anteproyecto, al menos con carácter programático, una disposición en tal sentido.

Nótese al respecto que hoy en día al menos el diez por ciento de las causas sometidas a jurisdicción del TCA versan sobre temas tributarios. Este porcentaje, ya de por sí considerable, implica en términos cualitativos una incidencia aún mayor, dada la complejidad de los temas a decidir, la diversidad de la materia de fondo o sustancial con relación al Derecho Administrativo, según se ha señalado al principio del presente informe, y la importante cuantía que usualmente importan las controversias tributarias.

Debe, además, tenerse presente que, dadas las cuantías fijadas para la doble instancia, es harto probable que la práctica totalidad de las controversias fiscales sean resueltas en el futuro en segunda instancia, razón por la cual el TCA se vería beneficiado por un fallo especializado en primera instancia, que es esperable contenga un desarrollo técnico más



enjundioso si está a cargo de un órgano jurisdiccional también especializado. Mientras tanto, sería necesario que existiese al menos un cuerpo común de asesores independientes de los juzgados de primera instancia, en materias como la comentada.

## **2.5 Plazo para interponer los recursos administrativos y la acción de nulidad (artículo 43 inciso 2° y 55.1)**

El Anteproyecto modifica el cómputo del plazo para interponer los recursos administrativos, estableciendo que serán días hábiles. Cabe recordar que el artículo 317 de la Constitución establece que dicho plazo será de “*diez días*”, sin especificar si se trata de días hábiles o corridos, y el artículo 4° de la Ley N° 15.869 establece a texto expreso que se trata de días corridos.

El cambio propuesto significa un avance en la protección de los derechos de los administrados, al ampliarse por medio del cómputo en días hábiles un plazo que hasta el momento es exiguo, y de vital importancia ya que constituye el puntapié inicial para el agotamiento de la vía administrativa, presupuesto indispensable para acceder a la procesabilidad del acto administrativo ante el TCA.

También se amplía a noventa días corridos el plazo para interponer la acción de nulidad, no modificándose el carácter del plazo que continúa siendo en días corridos, su suspensión durante las Ferias Judiciales y Semana de Turismo, y el inicio de su cómputo. Actualmente, según lo dispuesto en el artículo 9° de la Ley N° 15.869 el plazo para interponer la acción de nulidad es de sesenta días, contados a partir de notificación personal o publicación en el Diario Oficial, o del acaecimiento de la denegatoria ficta.

Al igual que en el caso anterior, esto significa una mayor garantía para los administrados al concederse un plazo mayor para accionar.

## **2.6 Caducidad bienal (artículo 56)**

Se establece que, en aquellos casos en los cuales el plazo de caducidad de dos años se verifique dentro del plazo de noventa días para accionar de nulidad, el primero de estos plazos se extenderá hasta completar los noventa días. Esto constituye una excepción a lo establecido en el artículo 9° inciso 4° de la Ley N° 15.869, según el cual la acción de nulidad caducará siempre a los dos años contados desde la interposición de los recursos administrativos, posición que ha seguido la jurisprudencia del TCA.

Lo anterior supone una mejora importante al régimen anterior, en el cual se planteaban casos en los que el plazo para demandar la nulidad se veía limitado por el acaecimiento de la caducidad bienal, creando así una desventaja para los administrados que eran notificados pasados los sesenta días anteriores a cumplirse los dos años desde la interposición de los recursos administrativos.

## **2.7 Urgimiento (artículos 48 y 59)**

Entendemos que es la creación y regulación de este nuevo instituto es una herramienta más del Anteproyecto, en la pretensión de acercar el contencioso administrativo a una real tutela jurisdiccional efectiva. Como es sabido en la mayoría de los casos, tanto en las



peticiones administrativas como en los recursos administrativos, se configuran denegatoria ficta de los planteos, por el silencio de la Administración. A esto se adiciona que en algunos casos el Estado nunca responde.

Con el urgimiento, se podrá luego de vencidos los plazos respectivos, provocar que la Administración de pronuncie, abriéndose un nuevo plazo de treinta días previo a la configuración del plazo para recurrir o para presentar la demanda de nulidad según sea el caso.

## **2.8 Intervención espontánea de terceros (artículo 64.1)**

El artículo regula la intervención espontánea de terceros coadyuvantes con la parte actora. Según establece la norma, sólo en el caso de la nulidad con efectos particulares se requerirá que el tercero haya agotado la vía administrativa y se encuentre en plazo para demandar la nulidad del acto. Cabe mencionar que actualmente, el Decreto Ley N° 15.524 regula, exclusivamente, la tercería coadyuvante con la parte demandada, y la Ley N° 20.010 prevé expresamente la posibilidad de coadyuvar con cualquier de las partes.

Si bien el Anteproyecto mediante este artículo pretende resolver una cuestión que ha suscitado la discusión de la doctrina, como es el hecho de si el tercero debe o no agotar la vía administrativa para pretender la nulidad, lo cierto es que la redacción de la norma ofrece dudas. Esto, por tanto, el giro utilizado al referirse al agotamiento de la vía administrativa, *“se hubiere agotado la vía administrativa”*, parecería orientarse a la hipótesis en la cual sería admisible la participación coadyuvante del tercero que no haya agotado la vía administrativa, aprovechando el agotamiento por parte del actor.

Pero esto no parece ser lo que se pretendió en el Anteproyecto. En primer término, porque como se establece en el mensaje que acompaña al articulado *“se distingue según que el actor haya pretendido la nulidad con efectos generales o particulares, para requerir sólo en el segundo caso que el tercero haya cumplido con los presupuestos para poder pretender la nulidad”*, siendo los presupuestos para pretender la nulidad, el ser titular de una de las situaciones jurídicas establecidas en el artículo 309 de la Constitución, el agotar la vía administrativa y accionar en plazo, e invocando el mensaje directamente al tercero, parecería ser que es el tercero quién debe cumplir con tales presupuestos, dentro de los se incluye, como se dijo, el agotamiento de la vía administrativa. Asimismo, el propio artículo 64° establece seguidamente que *“no será necesario que el tercero haya agotado la vía administrativa o esté en plazo para accionar cuando el actor haya pretendido la nulidad del acto administrativo con efectos generales”*, de lo que podría concluirse que si no es necesario cuando se pretenda la nulidad con efectos generales, sí lo es cuando se pretenda la nulidad con efectos particulares.

## **2.9 Concursos de jueces (artículo 34)**

El artículo 457 de la citada ley N° 20.212, de Rendición de Cuentas, prevé que los Jueces Letrados de lo Contencioso Anulatorio sean designados mediante concurso por el TCA, de acuerdo con lo previsto en el artículo 320 de la Constitución y lo recogido en el artículo 34 del Anteproyecto.



Las mismas razones que llevan al IUET a sugerir la futura especialización de alguno de estos órganos en el futuro hacen aconsejable que, en la medida que los referidos Juzgados ya existentes estarán encargados de fallar en primera instancia en asuntos de índole tributaria, el respectivo concurso evalúe muy especialmente las competencias y antecedentes de los postulantes en Derecho Tributario, además de su formación general en Derecho Público o específica en Derecho Administrativo.

Como se ha señalado, se trata ésta de una materia autónoma, con principios e institutos propios, a la luz de la cual se dilucidan en la actualidad un importante número de causas que, además, son en general de especial complejidad. La ausencia de una formación específica ha sido hasta ahora salvada, con esfuerzo, por la larga experiencia que ostentan quienes llegan a ocupar cargos en el TCA, además del auxilio de asesores especializados en el seno del propio Tribunal y también del Procurador de lo Contencioso Administrativo.

En el caso de tribunales unipersonales, naturalmente destinados a ser ocupados por magistrados con menor experiencia y sin posibilidades de contar con asesores especializados, salvar el obstáculo de la ausencia de formación específica será mucho más difícil de lo que hasta ahora ha sido para el propio TCA. Por esa razón estimamos que de no exigirse competencias específicas en la materia es muy posible que la jurisprudencia en materia tributaria, tan importante no sólo en sí misma sino como guía para el actuar futuro de las propias Administraciones Tributarias, se vea seriamente comprometida.

## **2.10 Actos procesables (artículos 39 y ss.)**

El Anteproyecto indica que serán objeto de la acción de nulidad todos los actos administrativos definitivos sin exclusiones, no siendo susceptibles de la misma únicamente los actos legislativos y jurisdiccionales. De este modo se eliminan las exclusiones del Decreto Ley 15.524. En lo que refiere a materia tributaria, se incluía una exclusión de jurisdicción para los actos que i) desestimen la devolución de las cantidades de dinero que reclaman los interesados por entender que han sido indebidamente pagadas; y ii) desestimen las peticiones de los interesados que tiendan al reconocimiento de compensaciones de adeudos, imputación de sus créditos a pagos futuros o reclamos similares.

En este sentido, lo que podría generar preocupación es que la justicia ordinaria cambie el criterio unánimemente actual<sup>8</sup>, de entender que los reclamos basados en dichas causales se pueden presentar directamente ante tal orden en vía civil, al amparo del artículo 24 de la Carta y 75 del CTU.

Nosotros interpretamos que, pese a esta redacción, sigue siendo posible y legítimo, accionar en forma directa ante la justicia ordinaria sin tener que configurar el agotamiento de la vía administrativa. Si esta exigencia nunca existió, menos debería surgir ahora con

---

<sup>8</sup> Vale citar el *leading case* de la SCJ N° 206/2020, que determinó que los intereses en los reclamos de repetición de pago (artículo 75 del CTU) corren desde que se realizó el pago, ya que no son de aplicación las normas del Código Civil, sino que, por la autonomía de la materia, se rige por el principio de legalidad que indica que ese dinero deba ser devuelto al contribuyente. Así, se explicó que el derecho de repetición de pago no se basa en los cuasicontratos de enriquecimiento sin causa o de pago de lo indebido, sino en principios propios del derecho tributario.



la nueva regulación que el Anteproyecto propone en relación con el artículo 312 de la Carta como veremos en el apartado 2.12.

Entendemos que es una inclusión muy positiva la del artículo 41, serán procesables los actos particulares fundada en la ilegitimidad de los generales, aun cuando se hubiere omitido recurrir y contender a propósito del acto de carácter general. Recordemos que existieron fallos del Tribunal que fallaron contra esta solución en casos de peticiones vinculadas a la aplicación a decretos reglamentarios de regulación de impuestos<sup>9</sup>. Pero consideramos que debería preverse solución expresa respecto a la competencia para cuestionar actos aplicativos de actos generales ilegítimos.

Finalmente, el final del artículo 42 indica que *No será admisible la acción anulatoria contra actos meramente reiterativos de actos originarios contra los cuales se hubiere omitido interponer los recursos correspondientes. Se entiende por actos reiterativos los que no sean creadores de la situación jurídica que se resiste con la acción anulatoria.* Manifestamos que debe comprenderse aquí también a los actos recurridos mantenidos y no atacados de nulidad, los confirmados en sede anulatoria y los que tienen por objeto hacer cumplir cualquiera de esos actos firmes.

Sugerimos incluir esta previsión: *No será admisible la acción anulatoria contra actos que no sean creadores de la situación jurídica que se resiste con esa acción.*

## **2.11 Notificaciones (artículo 44)**

El Anteproyecto es claro, en cuanto a que el acto administrativo no ha sido notificado personalmente ni publicado en el Diario Oficial con las formalidades señaladas, no le correrá al interesado el plazo para recurrir. El conocimiento informal del acto administrativo no sustituye la notificación personal o la publicación en el Diario Oficial según corresponda y, por ende, no determina el comienzo del plazo para recurrir (artículo 317 de la Carta).

Esta posición es relevante, porque existía algún fallo del TCA como el 162/2020, que generaba dudas sobre la posición tradicional que exigía la necesaria notificación personales que exige la Constitución.

También es positivo que se regula de forma expresa la notificación por correo electrónico en los casos que la Administración lo utilice debidamente.

## **2.12 Reparatoria patrimonial (artículo 51)**

Luego de la reforma del artículo 312 de la Constitución, existieron dos posiciones respecto a si era necesario agotar la vía administrativa en el caso de aplicar directamente por la acción reparatoria. Luego de dos cambios de posición, la SCJ en su integración del 2021 en mayoría de cuatro a uno (desde la Sentencia N° 1034/2019) entendió lo que consideramos correcto, esto es que no era necesaria tal condición de procedibilidad. Pero aún los juzgados de primera y segunda instancias están divididos al respecto, por tanto,

---

<sup>9</sup> Ej. sentencia N° 357/2021 y 374/2021.



esta interpretación autentica de la Carta brindará certeza, seguridad jurídica e igualdad a los administrados que apliquen en tal sentido la norma.

Sin perjuicio de ello, creemos que es una oportunidad para señalar que el proceso anulatorio suspende el computo del plazo de caducidad de reclamo de créditos contra el Estado de acuerdo con el artículo 77 del CTU y la Ley 11.925. Por tanto, el plazo de cuatro años debería comenzar a correr -cuando sucede- luego- de ejecutoriado el fallo anulatorio.

También fundado en la inconstitucionalidad del *solve et repete*<sup>10</sup>, valdría la pena incluir que la acción reparatoria se puede ejercer aún si no se han pagado previamente las obligaciones determinadas, por vía de una sentencia declarativa (artículo 11.3 CGP) del derecho a la reparación equivalente al importe total de las obligaciones derivadas del acto ilegítimo.

Con el mismo fundamento, sustituir el inciso segundo del artículo 91 del CTU por el siguiente: “*Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República cuando no se ha ejercido contra ellas la acción de nulidad o cuando ejercida que fuera han sido confirmadas por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.*”

### **2.13 Procesos preliminares, cautelares y anticipativos. Suspensión de efectos del acto (artículos 118 y ss.)**

Una gran novedad del Anteproyecto es el de incluir este tipo de medidas, que tienden todas a asegurar el adecuado derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, ya sea en función de medidas probatorias que exigen una anticipación al proceso, como en otras cuya finalidad radica en cautelar el potencial resultado final de la sentencia.

Con relación a la suspensión se plantea también la novedad de que la misma podrá solicitarse aún antes de iniciado el proceso anulatorio, como todas las otras medidas cautelares, sujeto a que se hayan interpuesto los recursos contra el acto originario.

Ahora bien. En materia tributaria, al igual que ocurre en algunas áreas del Derecho Administrativo, la necesidad de una cautela, consistente en la suspensión de la ejecución del acto o en otra medida que cautele el proceso principal, emerge aún antes del dictado del acto originario. Concretamente, es común que durante un procedimiento de inspección tributaria se soliciten judicialmente medidas cautelares, se niegue la expedición de certificados o se adopte alguna otra medida conminatoria, en una etapa muy anterior al acto de determinación tributaria. La adopción de tales medidas, a nivel administrativo o dispuestas a pedido de la Administración por la justicia ordinaria, es

---

<sup>10</sup> El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario posee una antigua y consistente postura en favor de la eliminación del *solve et repete* en materia tributaria, ya sea como recaudo previo a la proponibilidad objetiva de la acción judicial (*solve et repete* estricto) o como posibilidad de ejecutoriedad del acto administrativo apelado en sede judicial (*solve et repete* atemperado). Ya en las II Jornadas de Derecho Tributario (México, 1958), al tratarse el tema “El proceso contencioso Tributario”, se concluyó: “6. Debe eliminarse como requisito de procedencia tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal”.



muchas veces un obstáculo para que el contribuyente controvierta una decisión administrativa que aún antes de tener existencia formal inhibe su discusión y favorece la aceptación de criterios impuestos unilateralmente para evitar males mayores. En otros términos, no es ya que no se asegure que al finalizar el proceso un eventual fallo anulatorio sea eficaz, sino que tales medidas conminatorias hacen muchas veces imposible, en la práctica, la existencia del propio proceso anulatorio.

De ahí la necesidad de extender, obviamente para situaciones excepcionales, la cautela, seguramente con un contenido inhibitorio o suspensivo de actitudes que la Administración adopte antes de la propia emisión del acto originario.

Por esa razón sugerimos que se agregue al literal d) del inciso 1° del artículo 126 del Anteproyecto lo siguiente:

*Redacción sugerida: No obstante, para el caso que se pruebe fehacientemente la inminencia del dictado de un acto administrativo potencialmente lesivo para el particular afectado en su derecho subjetivo o interés legítimo, la medida cautelar podrá ser solicitada y decretada aún antes de la emisión del acto originario, siempre que se acredite la necesidad de su adopción en ese momento en resguardo del principio de tutela jurisdiccional efectiva. En ningún caso la medida cautelar adoptada inhibirá a la Administración de emitir el acto en los términos que crea corresponda y quedará siempre sujeta a la interposición ulterior de los recursos administrativos correspondientes.*

#### **2.14 Causales de nulidad (artículo 177) y debida duración del procedimiento administrativo**

Con relación al artículo 177 que dispone en su último inciso que el fallo se pronunciará sobre todas las causales de nulidad invocadas, se sugiere exceptuar el caso de que la anulación se disponga por vulneración del derecho de defensa del actor o de las garantías del debido procedimiento.

Esta excepción se justifica en que, si por ejemplo no se confirió vista previa al actor o no se diligenció una prueba pertinente y conducente solicitada por el mismo en vía administrativa, ello impide al TCA ingresar al fondo del asunto, con lo cual el mismo no podrá fallar sobre las causales de nulidad invocadas en la demanda que refieran a este último.

Se sugiere incluir expresamente como causal de anulación la duración del procedimiento administrativo que exceda de un plazo razonable, de acuerdo con los criterios de la CIDH, recogidos en la Sentencia del TCA N° 129/2017 en adelante, según la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado y la conducta de la Administración. Sería razonable establecer pautas, como por ejemplo incumplimiento de plazos legales o reglamentarios para tramitar o informar, con su correspondiente sanción, ya sea la nulidad del acto y/o imposibilidad de recomposición.

#### **2.15 Revocación, recomposición y efectos (artículos 190 y 200)**

El artículo 200 establece que si antes de pronunciada la sentencia la Administración revocara el acto “por las razones de ilegitimidad invocadas” y “comprobada



fehacientemente la eliminación del agravio” se dispondrá la clausura y archivo de los procedimientos.

Entendemos de relevancia destacar la importancia de esta disposición, por tanto, no siempre que la Administración revoque el acto la acción carecerá de objeto y corresponderá el archivo. De acuerdo con el texto, para que se proceda al archivo, la revocación debería estar basada en todas las razones de ilegitimidad invocadas y, por ende, haber cesado el agravio.

De lo contrario, la Administración podría, en el curso de la acción, revocar el acto por una de las razones, por ejemplo, la falta de vista previa u otro motivo formal, recomponer las actuaciones y dictar nuevamente el acto, teniendo el administrado que recurrir, agotar la vía administrativa, y entablar la acción una vez más.

El artículo, de acuerdo con el texto propuesto, protegería al administrado ante esta posibilidad, pudiendo persistir en su acción a pesar de la revocación, si esta última no obedece a alguna de las causales invocadas, de forma de que el tribunal igualmente se pronuncie al respecto.

Por otra parte, y dado que el Anteproyecto contiene disposiciones sobre la recomposición de las actuaciones, en materia tributaria sería trascendente extender lo previsto por el artículo 6 de la Ley 19.631 para todos los casos.

El artículo 6 de la Ley 19.631 dio nueva redacción al artículo 9 de la Ley 18.788 y estableció que *“En los casos de anulación total o parcial de actos de determinación dictados por la Dirección General Impositiva (“DGI”) por sentencia ejecutoriada del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la generación de recargos por mora se suspenderá desde el momento en que se produjo el vicio que motivara la anulación hasta la notificación del nuevo acto de determinación que deviniera de la recomposición”*.

La recomposición no debería traer perjuicios para el contribuyente, que ya se ve afectado por el transcurso del tiempo y las medidas perjudiciales que ello puede aparejarle. Por tanto, la suspensión de los recargos debería preverse no solo para la DGI, sino para todos los casos, incluidos aquellos de actos dictados por otras Administraciones Tributarias.

También en materia de recomposición el inciso 2º del artículo 190 del Anteproyecto prevé que cuando el TCA anule un acto por una irregularidad que refiera a las formalidades exigidas a los actos o trámites del procedimiento administrativo previo, el tribunal deberá señalar si la Administración conserva la potestad de recomponerlo a los efectos de dictar un acto legítimo, preceptuando, además, que no será admisible la recomposición de un procedimiento ya reconstituido.

Cabe señalar que esta disposición va en línea con lo contenido en la frase final del artículo 10 del proyecto de ley de “Derechos y Garantías de los Contribuyentes frente a las Administraciones Tributarias”, actualmente a estudio de la Cámara de Representantes<sup>11</sup>, que en su frase final establece:

---

<sup>11</sup> <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/159004>



*“Declárase que, en aplicación de los principios de duración razonable del procedimiento y de tutela efectiva, podrá reconstituirse un expediente administrativo una única vez a los efectos de determinar los tributos que fueron objeto de una sentencia anulatoria previa, y siempre que la sentencia así lo disponga expresamente”.*

Entendemos entonces que la disposición incluida en el Anteproyecto es de suma importancia, ya que resuelve de forma ecuaníme un problema común a todo el ámbito anulatorio, que en el específicamente tributario es de trascendente gravitación.

Cabe señalar que en nuestro concepto la autorización a recomponer que expresamente deberá indicar el órgano jurisdiccional interviniente aplicará no sólo a actos anulados por razones de forma, sino más ampliamente a todos aquellos casos en que la anulación de un acto suponga necesariamente su recomposición, aun cuando ella esté dada por la existencia de un vicio sustancial parcial pero inescindible de la decisión administrativa que haya sido objeto de anulación.

## **2.16 Presunciones y prueba indiciaria (artículo 169)**

A nuestro juicio, es razonable tener en cuenta la directa vinculación de la prohibición expresa prevista en el artículo 455 N° 7 del Código de Procedimiento Civil con la Regla de Derecho que deviene en la constitución de un límite infranqueable para la Administración Tributaria en su labor de recolección de las pruebas que efectúa la inspección fiscal, tal como lo ha recibido reiterada jurisprudencia del TCA (Sentencias 224/1985 Considerando V); 807/2015, Considerando III); 179/2015, Considerando XI) y XII).

## **2.17 Sentencia definitiva y efectos subjetivos de las sentencias con respecto a los terceros (artículo 177 y ss.)**

El referido artículo limita los efectos de la sentencia anulatoria a aquellos terceros cuya intervención en el proceso haya sido provocada o espontánea, en concordancia con los efectos de la sentencia anulatoria establecidos en el artículo 311 de la Constitución. Lo que la norma no establece es la regularidad de tal citación para que los efectos de la sentencia le sean oponibles al tercero. Es decir, si basta con requerir la intervención del tercero en la demanda como lo establece el artículo 65 del Anteproyecto, o será necesario que el tercero intervenga efectivamente en el proceso. Parecería ser que la solución es la primera, puesto que no parecería lógico que citado en forma el tercero los efectos de la sentencia le sean oponibles, dependiendo de su decisión o no de comparecer al proceso.

Redacción sugerida: *A los terceros cuya situación jurídica subjetiva derive del acto sometido a proceso de anulación, sólo les será oponible la sentencia anulatoria si fueron citados en forma, independientemente de su participación o no en el proceso, o intervinieron espontáneamente, salvo en aquellos casos en que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo haya atribuido efectos generales y absolutos al fallo.*

Asimismo, consideramos que podría preverse expresamente el caso de los actos escindibles -típico el que determina tributos y tipifica infracciones- que pueden confirmarse o anularse una a una las decisiones, así: *“En el caso de actos que decidan*



*sobre aspectos escindibles entre sí, el Tribunal los confirmará o anulará uno a uno, según su legitimidad.”*

El Anteproyecto indica que los actos administrativos anulados, los reiterativos total o parcialmente de aquéllos o los dictados en contravención de fallos anulatorios, carecerán de eficacia y, en consecuencia, serán desaplicados cualquiera sea la jurisdicción en la que se pretenda ejecutarlos sin que sea necesario recurrirlos administrativamente. A pesar de que este último inciso resuelve el problema de los efectos hacia el futuro, consideramos que el primer inciso de la norma debería -en tanto tal- debería acompañarse a él, así: *“Las sentencias de los órganos de la Justicia Contencioso Administrativa que anulen el acto administrativo impugnado tendrán efectos hacia el futuro y desde el momento del dictado del acto o de la ocurrencia de la irregularidad causal si ella se hubiese producido en el procedimiento previo a su dictado”*.

Sobre la ejecución de los fallos, entendemos sería bueno establecerse la aplicación automática del reajuste del Decreto Ley 14.500 a las consecuencias patrimoniales de la sentencia anulatoria, sin supeditarla a la acción judicial de cobro, y debería establecerse que, si el demandado no paga voluntariamente lo que la condena obligue, será responsable de las costas y costos del proceso de ejecución forzosa, como ocurre con cualquier particular en la misma situación.

## **2.18 Medios impugnativos (artículos 25, 195)**

En el mensaje del Anteproyecto se dice: *“En cuanto a los medios impugnativos se establecen algunas pautas generales, se indica que en principio se aplica el régimen del CGP en lo pertinente, y se regula el recurso de revisión.”* Entendemos que sería conveniente que se regulara expresamente el recurso de revisión, el que no sería necesario de establecerse la doble instancia en todos los casos como hemos comentado en el apartado 2.3.

## **2.19 Consulta de los autos por terceros (artículo 107)**

El Anteproyecto establece que el expediente podrá ser consultado por cualquiera que tuviere interés en acceder a sus actuaciones salvo excepciones legalmente previstas. Si se negare la exhibición, podrá reclamarse por cualquier medio ante el TCA el que decidirá, en definitiva. Se debería tener en cuenta la preservación del secreto tributario artículo 47 del CTU.

## **2.20 Inmediación (artículo 86)**

Consideramos que eliminar la inmediación preceptiva dispuesta por el CGP, colisiona con el debido proceso (cf. CIDH).

## **2.21 Conclusión de la causa**

Consideramos que para que las partes tengan por igual su día ante el Tribunal, debería permitirse el informe *in voce* previo a la sentencia, a semejanza del previsto en el proceso de inconstitucionalidad de la ley (artículo 516 del CGP).



## 2.22 Acceso y disponibilidad de base de datos de jurisprudencia y sistema de gestión de expedientes (artículos 209 y 77)

Entendemos necesario detenernos sobre un punto de importancia práctica, no solo para el acceso a la justicia, sino especialmente para la actividad de las y los abogados que asesoran en materia administrativa y tributaria, y/o que patrocinan procesos contenciosos-administrativos. Para estos, el empleo de la tecnología y el acceso tanto al seguimiento del expediente, como a la jurisprudencia de los tribunales es crucial. En materia tributaria, a su vez, el acceso a la jurisprudencia del TCA es de trascendencia en la labor litigante, y también para el profesional asesor a quien le es de especial importancia el criterio que el tribunal ha adoptado, o ha anulado.

En los últimos años se han visto algunos avances normativos y prácticos en lo que respecta a la introducción de las tecnologías en los procesos, tanto en su desenvolvimiento en lo que respecta a la celebración de audiencias telemáticas, la producción probatoria, las firmas digitales, como en lo que hace a la tramitación de expedientes.

El Poder Judicial desde hace varios años emplea el Sistema de Consulta de Expedientes Judiciales, gratuito, en línea, y que permite dar seguimiento constante y a distancia de la mayoría de los expedientes tramitados. A su vez, también cuenta con la Base de Jurisprudencia del Poder Judicial, que permite el acceso online y gratuito a jurisprudencia de la SCJ y de los Tribunales de Apelaciones.

Actualmente, y a diferencia del Poder Judicial, tanto el acceso al seguimiento de expedientes, como a la jurisprudencia, es un servicio pago ante el TCA. La gratuidad se obtiene únicamente yendo a la Sede del Tribunal en Montevideo, y consultando en las computadoras disponibles. Ello afecta a los profesionales que no pueden abonar el servicio, y especialmente, a quienes trabajan lejos de la Sede del TCA. Tal como se indicó actualmente, el ejercicio de la profesión -y más aún en la materia tributaria- exige una actualización constante y conocimiento de la jurisprudencia, lo que algunos ven imposibilitado tras la exigencia del previo pago.

El artículo 77 del Anteproyecto procura el empleo de tecnologías de la información y la comunicación en la realización de los actos procesales, así como en el desarrollo de todas las actividades del proceso. La previsión es de importancia, y se acompasa con el avance tecnológico y sus beneficios para los procesos, la producción probatoria, la reducción de plazos, y demás actividades que se efectivizan.

El artículo 178 prevé una obligación de dar publicidad a través del IMPO de las sentencias del TCA con efectos absolutos y generales.

Por su parte, el artículo 209 bajo el acápite de “Gratuidad del acceso a Base de Datos”, establece que el acceso a la base de datos del TCA *“estará disponible para todos los interesados en forma gratuita, en la forma y oportunidad que determine el Tribunal de lo Contencioso Administrativo”*.

Si bien el artículo 77 busca promover el avance tecnológico, de la interpretación del artículo 209 podría igualmente persistir la actual limitación del previo pago del servicio de acceso a la tramitación de expedientes y a la jurisprudencia, y la gratuidad únicamente



para quienes acuden a la Sede del Tribunal en Montevideo, con la única excepción de las sentencias con efectos generales que serán publicadas en IMPO.

En 2023 un interesado requirió al TCA el acceso de las sentencias definitivas dictadas desde 1990 a 2022. El TCA indicó que podría concurrir personalmente a la Sede a fotocopiar a su costo o guardar en un pendrive las sentencias que solicitaba, o realizar el abono mensual para acceder online.

El caso prosiguió con una denuncia al amparo de la Ley de Acceso a la Información Pública, 18.381. El 22 de noviembre de 2023 el Consejo Ejecutivo de la Unidad de Acceso a la Información Pública emitió la Resolución 127/2023 en la que exhortó al TCA *“a desarrollar el proceso pertinente para liberar al público su base de datos de jurisprudencia en aras a la publicidad requerida en el marco del acceso la justicia”*. En dicha resolución se consideró que la jurisprudencia es información pública, y que *“en vista del interés público existente, así como de los principios que orientan nuestro sistema republicano de gobierno, esta Unidad entiende oportuno que dicha base sea de acceso libre del mismo modo que lo es la del Poder Judicial”*.

Si bien este punto parece un detalle dentro de la importante reforma que se propugna, no es menor para quien ejerce la profesión y no puede acceder online a las sentencias dictadas por el TCA, o bien al seguimiento de los expedientes, lo que la tecnología debería actualmente permitir y el TCA posibilitar no solo para quienes abonen una cuota mensual, o para quienes puedan acudir presencialmente en Montevideo, sino para todos por igual.

Les saluda muy atentamente,

**Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios**

Pte. Gianni Gutiérrez

Integrantes de la Comisión Ad-hoc redactora del Informe:

Dr. Gastón Lapaz (Secretario de la Comisión)

Dr. Cesar Perez Novaro

Dra. Paula Garat

Dr. Mario Ferrari

Dr. José Carlos Bordolli

Dr. Omar Tuvi,

Dra. Valentina Pacheco,

Dra. Addy Mazz

Dr. Gianni Gutiérrez.