

//tencia N° 1243

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR JOHN PÉREZ BRIGNANI

Montevideo, treinta de julio de dos mil veintiséis

VISTOS:

Para el dictado de sentencia definitiva, en estos autos caratulados: **"AA C/ BB - COBRO DE PESOS - CASACIÓN", IUE 2-36512/2022.**

RESULTANDO:

I) Por sentencia definitiva N° 57/2023 del 14 de setiembre de 2023, dictada por el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de 4° Turno, a cargo del Sr. Juez Dr. Carlos Aguirre, se falló: *"AMPARANDO LA DEMANDA Y EN TAL MERITO CONDENANDO A LA DEMANDADA AL PAGO A LA ACTORA DE LA SUMA DE \$ 10.312.419,69 CON SUS REAJUSTES E INTERESES DESDE CADA PAGO INDEBIDO AL EFECTIVO PAGO. (...)"* (fs. 279 a 291).

Previamente, por sentencia interlocutoria N° 1.087/2023, del 1° de junio de 2023, el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de 4° Turno desestimó la excepción de caducidad de la acción opuesta por el demandado y mandó continuar con la audiencia preliminar (fs. 250 a 256).

II) En segunda instancia, por sentencia N° 73/2024 del 17 de abril de 2024, dictada

por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6º Turno (en mayoría integrada por las Sras. Ministras Dras. Marta Gómez Haedo -r- y Mónica Bórtoli, se resolvió: *"Revócase la sentencia interlocutoria N° 1087/2023 del 1/6/2023 y en su lugar, declárase la caducidad de la acción, clausurándose los procedimientos. (...)"*. La Sra. Ministra Dra. Gloria Seguessa entendió que correspondía confirmar en parte la interlocutoria referida y desestimar la demanda, extendiendo discordia (fs. 335 a 348).

III) Ante el recurso de casación de la parte actora, la Suprema Corte de Justicia, por sentencia N° 261/2025, del 13 de marzo de 2025, anuló la sentencia N° 73/2024 y reenvió el expediente al Tribunal para que se pronuncie sobre el fondo, ordenando realizar sorteo de integración respecto de la Sra. Ministra Dra. Gloria Seguessa (fs. 419 a 428 vto.).

IV) Recibido nuevamente el expediente, el Tribunal de Apelaciones de 6º Turno (integrado por las Sras. Ministras Dras. Mónica Bórtoli -r-, Marta Gómez Haedo y Loreley Pera), dictó la sentencia N° 208/2025, del día 1º de setiembre de 2025, mediante la cual acogió el recurso de casación de la parte demandada, BB, y desestimó la demanda en todos sus términos (fs. 444 a 459).

V) La parte actora AA (en adelante AA) interpuso recurso de casación (fs. 462 a 481 vto.). Sus agravios se resumen de la siguiente manera.

a) Denunció error en la aplicación del Derecho respecto de la norma contenida en el artículo 3 de la Ley N° 12.059 sobre la cual gira la controversia entre las partes.

Expresó que el término “empresas” del citado artículo siempre fue interpretado por el demandado BB como las agencias marítimas o armadores, en función de que se trata de las empresas que *“contrataban los servicios de practicaje”*.

Al respecto, transcribió pasajes de la consulta vinculante emitida por BB, dictamen N° 3/2021, que le dio la razón a la recurrente respecto a la improcedencia de continuar realizando la contribución patronal que allí se establece.

Recordó que las empresas navieras y armadores pagaron el correspondiente aporte patronal, primero como empleadores bajo la Ley N° 8.010, luego la Ley N° 11.511 y finalmente la Ley N° 12.059.

Enfatizó que el propio BB interpretó en consulta vinculante que el término “empresas” de la ley se refiere a las empresas unipersonales de los prácticos, bajo las cuales se

encuentran registrados y tributan en función de los cambios normativos e impositivos que regulan la función de practicaje.

En particular, hizo referencia a la reforma tributaria, dispuesta por Ley N° 18.083 vigente desde 2007 y sus decretos reglamentarios. A partir de ese momento, los prácticos pasaron a organizarse en asociaciones gremiales que los nuclea, reparten el trabajo y les atribuyen las rentas por sus servicios.

Desde ese momento, las navieras y armadores como AA dejaron de contratar directamente a los prácticos para pasar a contratar los servicios de practicaje por intermedio de las Corporaciones de Prácticos.

Estas corporaciones facturan servicios a la recurrente AA y a otras agencias marítimas; por lo tanto, no son patrones de los prácticos. En el mismo sentido falló el TCA en sentencia N° 587/2011, que declaró que los prácticos marítimos son profesionales no dependientes.

Por lo tanto, concluye la recurrente, los cambios normativos posteriores a la Ley N° 12.059 y la organización de las tareas de practicaje implicaron que las empresas contratantes del servicio de practicaje dejaran de ser consideradas sujetos pasivos

del aporte patronal. Insistió en que ésta es la interpretación del propio demandado BB en la consulta vinculante efectuada, a partir de la cual dejó de realizar los referidos pagos.

No comparte con la Sala que la contribución patronal prevista en el artículo 3 de la Ley N° 12.059 sea una contribución a la seguridad social que deban hacer las empresas navieras por el solo hecho de contratar servicios de practicaaje.

Reiteró que actualmente y desde hace años, los armadores y agencias marítimas no contratan directamente a los prácticos, sino que contratan servicios de practicaaje que son facturados por las asociaciones y gremios de prácticos. De esta manera, los prácticos no son trabajadores dependientes, al inscribirse y tributar como empresas unipersonales. Es absurdo que una empresa sea patrón de otra empresa o asociación. El Tribunal aplica erróneamente el literal a) del artículo 14 de la Ley N° 16.713 sobre contribuciones especiales a la seguridad social.

Por todo lo anterior, asevera la impugnante que, tal como entendió el propio BB demandado en la consulta vinculante, en el caso operó la derogación tácita del artículo 3 de la Ley N° 12.059, por lo menos desde el año 2007 con la ley de reforma tributaria y los cambios normativos respecto a

la contratación de los servicios de practicaaje.

b) En segundo lugar, cuestionó el argumento de la Sala relativo a la posterior derogación expresa del artículo 3 de la Ley N° 12.059 por la Ley N° 19.996 de fines del año 2021.

Recordó que, para la fecha de la sanción de la Ley N° 19.996, AA ya no realizaba los referidos aportes patronales previstos en la Ley N° 12.059, en virtud del criterio sostenido en el multicitado dictamen N° 3/2021 del propio organismo previsional.

Tampoco comparte la referencia del Tribunal al principio de legalidad tributaria, al excluir la posibilidad de que opere la derogación tácita de la ley. Insistió en que es el propio BB el que sostuvo en la consulta vinculante que dicho aporte patronal se encontraba derogado.

c) Por último, denunció que el Tribunal valoró erróneamente la prueba, en particular, el resultado del expediente administrativo tramitado ante BB (CC). Apuntó que el demandado desconoció, al resolver la petición de devolución por pago de lo indebido, su propio criterio vinculante expresado en el dictamen N° 3/2021.

Repasó el resultado del expediente en el que se formuló la consulta vinculante

presentada por AA, que concedió la razón al criterio sustentado por la empresa contribuyente. El propio demandado BB, antes de la derogación expresa de la Ley N° 12.059, entendió que no correspondía que las empresas navieras y armadores continuaran pagando el aporte.

Realizó referencias a la regla del acto propio, como manifestación del principio de buena fe, que es vulnerado por BB al desconocer su propia interpretación vinculante de la norma y defender en juicio la vigencia del aporte ordenado por una norma derogada.

En definitiva, concluyó que corresponde que se condene por pago de lo indebido respecto del período reclamado no alcanzado por la caducidad de los créditos, o en subsidio, por enriquecimiento ilícito del demandado.

VI) Del recurso de casación se confirió traslado a la parte demandada, BB (fs. 483), quien lo evacuó en tiempo y forma, solicitando su rechazo (fs. 485 a 494).

VII) El recurso de casación fue concedido y franqueado (fs. 495), y el expediente recibido en la Suprema Corte de Justicia el día 3 de noviembre de 2025 (fs. 499). Sorteado el control liminar de admisibilidad, por decreto N° 1.804/2025 del 25 de noviembre de 2025 (fs. 501), se ordenó que el expediente

pase a estudio y se llamaron los autos para sentencia.

VIII) Atento a que el Sr. Ministro Dr. Tabaré Sosa Aguirre cesó en su cargo el día 10 de marzo de 2026, se cometió a la Oficina Actuarial la realización del sorteo de integración (fs. 505); procediéndose, mediante el azar, a integrar la Corporación con el Sr. Ministro Dr. Álvaro Messere (fs. 509).

IX) Culminado el correspondiente estudio por parte de la Suprema Corte de Justicia, se acordó emitir pronunciamiento en forma legal y oportuna.

CONSIDERANDO:

I) La Suprema Corte de Justicia, debidamente integrada y por mayoría conformada por los Sres. Ministros Dres. Doris Morales, Bernadette Minvielle Sánchez, Julio Posada Xavier y John Pérez Brignani (r), habrá de acoger el recurso de casación, por los fundamentos que se exponen a continuación.

Por su parte, el Sr. Ministro Dr. Álvaro Messere extenderá discordia.

II) El caso de autos.

Para enmarcar la solución a la que se arriba, corresponde repasar las principales aristas del caso sometido a examen.

II.1) Los hechos.

El debate en este expediente gira en torno a la vigencia y eficacia del artículo 3 de la Ley N° 12.059, de 1953, que imponía a las agencias marítimas una "*contribución patronal*" equivalente al 12% de las retribuciones abonadas a los prácticos de puertos y ríos. Esa ley actualizó, para su época, tanto los aportes personales y patronales correspondientes a la seguridad social de dichos profesionales como el régimen de determinación de sus haberes jubilatorios.

Los prácticos marítimos son profesionales especializados que asesoran en la conducción de los buques y colaboran con la autoridad portuaria en maniobras de especial complejidad, particularmente en operaciones de ingreso y salida de puertos, así como en la navegación por canales y ríos.

La actora sostiene que la obligación prevista en el artículo 3 de la Ley N° 12.059 quedó tácitamente derogada en 1994 por el artículo único de la Ley N° 16.595, norma que declaró el servicio de practica de carácter obligatorio, no comercial y de interés nacional. A ello añade que esa derogación también encuentra sustento en las posteriores modificaciones introducidas al régimen tributario, de la seguridad social y a la forma de contratación y organización profesional de los prácticos, en particular

a partir de la Ley N° 18.083, del 2007.

El núcleo de su argumentación reside en que, con el transcurso del tiempo, los prácticos dejaron de ser contratados como dependientes de las empresas navieras para pasar a desempeñarse como profesionales independientes, habilitados por el Estado, que facturan sus servicios a través de las respectivas asociaciones o corporaciones de prácticos. Desde esa perspectiva, el concepto de *"aporte patronal"* habría perdido todo sustento jurídico, en tanto las agencias marítimas dejaron de revestir la calidad de patronos o empleadores de dichos profesionales. Agrega que los propios prácticos y sus asociaciones comenzaron a facturar las rentas derivadas de su actividad como empresas unipersonales y a efectuar, en consecuencia, los aportes correspondientes al sistema de seguridad social.

A raíz de una consulta tributaria vinculante formulada al amparo de los artículos 71 y siguientes del Código Tributario, la Comisión de Consultas del Banco de Previsión Social emitió el dictamen N° 3/2021, de fecha 14 de mayo de 2021. En dicho pronunciamiento, el organismo compartió el criterio sostenido por el consultante y concluyó que AA no debía continuar realizando el aporte patronal correspondiente a la contratación de servicios de

practicaje.

Meses más tarde, la Ley N° 19.996, de 2021, derogó expresamente el artículo 3 de la Ley N° 12.059.

La demandante reconoce que la consulta tributaria vinculante produciría efectos únicamente hacia el futuro. No obstante, sostiene que el referido dictamen constituye una admisión, por parte de la Administración, de que el artículo 3 de la Ley N° 12.059 ya había perdido vigencia o había sido derogado tácitamente por la Ley N° 16.595 y por la normativa posterior. En esa línea argumental, afirma que BB reconoció, en mayo de 2021, que el tributo carecía de causa jurídica, de modo que la posterior derogación expresa dispuesta por la Ley N° 19.996 no innovó en el ordenamiento jurídico, sino que se limitó a explicitar una situación preexistente que se había mantenido durante décadas.

Sobre esa premisa, la actora sostiene que, si BB admitió en mayo de 2021 que ya no correspondía exigir el aporte por encontrarse la norma tácitamente derogada, los pagos hechos con anterioridad, en particular, aquellos cuyo reintegro se reclama en estos autos, correspondientes al período comprendido entre 2017 y 2021, dentro del plazo de caducidad de los créditos contra el Estado, revisten el

carácter de pagos indebidos. Subsidiariamente, invoca la configuración de un supuesto de enriquecimiento sin causa, sobre la base de que el propio organismo recaudador convalidó la tesis que ahora sostiene la actora, incluso antes de que se dictara la Ley N° 19.996.

Finalmente, la recurrente denuncia una conducta contradictoria por parte BB. A su juicio, el organismo no puede, por un lado, emitir un dictamen que reconoce la corrección de su postura y, por el otro, negarse a restituir los importes abonados con anterioridad bajo el argumento de que la derogación expresa solo se produjo algunos meses después. En su criterio, el dictamen N° 3/2021 es un elemento decisivo para concluir que el hecho generador del tributo no existía durante todo el período objeto de controversia.

II.2) *Las sentencias dictadas.*

En primera instancia, la demanda fue acogida principalmente con sustento en el reconocimiento administrativo realizado por BB respecto de la tesis sostenida por la actora. El Sr. Magistrado destacó que, en el expediente administrativo, el dictamen N° 3/2021, de 14 de mayo de 2021, hizo suya la posición de la consultante al concluir que no

correspondía continuar realizando el aporte patronal previsto en el artículo 3 de la Ley N° 12.059.

El sentenciante puso especial énfasis en que, como consecuencia de dicho pronunciamiento, BB dejó de exigir ese aporte a la empresa a partir de junio de 2021. A su juicio, esa circunstancia evidenciaba que la percepción de tales sumas carecía de hecho generador, incluso con anterioridad a esa fecha, lo que privaba de sustento jurídico a su recaudación. Sobre esa base, concluyó que el cobro de los referidos aportes, aun antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.996, resultaba improcedente y obedecía a un error de derecho de la Administración. Entendió, además, que, si el propio organismo recaudador había reconocido que la obligación carecía de fundamento, no podía retener las sumas percibidas sin infringir el principio de legalidad. En consecuencia, hizo lugar íntegramente a la pretensión y condenó al reintegro de las sumas reclamadas.

El Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno revocó la sentencia y desestimó la demanda. La Sala destacó, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 74 del Código Tributario, las consultas tributarias vinculantes únicamente producen efectos hacia el futuro. En tal virtud, consideró que el dictamen N° 3/2021 no podía proyectar

eficacia retroactiva para descalificar los pagos efectuados entre 2017 y 2021, máxime cuando el propio pronunciamiento se encontraba formulado en términos prospectivos y condicionales.

Asimismo, el Tribunal subrayó que el artículo 3 de la Ley N° 12.059 permaneció plenamente vigente hasta su derogación expresa por la Ley N° 19.996. En esa medida, sostuvo que un dictamen administrativo carece de aptitud para neutralizar la fuerza obligatoria de una disposición legal vigente al momento en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria. Añadió que el dictamen se limitó a concluir que la agencia no debía continuar efectuando el aporte en lo sucesivo, sin afirmar en ningún pasaje que los aportes ya realizados hubieran sido ilegítimos o susceptibles de restitución. Con fundamento en tales consideraciones, concluyó que los pagos realizados durante el período reclamado encontraron respaldo en la normativa entonces vigente, por lo que, no podían calificarse como pagos indebidos ni configurar un supuesto de enriquecimiento sin causa por parte de BB.

III) El recurso de casación del actor.

Sentado lo anterior, se debe anotar que el caso sometido a decisión es de puro Derecho, pese a que uno de los agravios formulados por

el recurrente fue presentado bajo el rótulo de *“errónea valoración de la prueba”* (véase fs. 474).

Un examen detenido del planteo revela, sin embargo, que la discrepancia del actor no recae sobre la valoración de los hechos ni sobre la eficacia probatoria de los elementos incorporados al proceso. Lo que en realidad cuestiona es el alcance jurídico que los Órganos jurisdiccionales atribuyeron al expediente administrativo en el que se tramitó la consulta tributaria vinculante promovida por la propia recurrente y, en particular, al dictamen N° 3/2021 dictado en ese procedimiento.

Desde esa perspectiva, el agravio no se trata de una censura autónoma en materia de valoración de la prueba, sino de una impugnación estrictamente jurídica, dirigida contra la interpretación adoptada por la Sala acerca de los efectos que debía reconocerse a dicho pronunciamiento administrativo y, en definitiva, acerca de la vigencia y eficacia del artículo 3 de la Ley N° 12.059. La controversia, por consiguiente, se sitúa íntegramente en el plano de la interpretación y aplicación del Derecho.

En efecto, la cuestión planteada exige determinar si el criterio asumido por BB al pronunciarse sobre la consulta tributaria vinculante era idóneo para incidir sobre la subsistencia de la

obligación tributaria cuya restitución se reclama. Esa es, precisamente, la premisa sobre la que el recurrente construye su tesis relativa a la derogación tácita del artículo 3 de la Ley N° 12.059. La naturaleza, el alcance y los efectos jurídicos de las consultas tributarias vinculantes constituyen, por ello, un aspecto central del litigio y no una cuestión de índole probatoria.

En suma, cualquiera sea el *nomen iuris* en que los agravios fueron presentados por el recurrente, todos ellos confluyen en una misma cuestión jurídica: determinar si la interpretación realizada por la Sala sobre la vigencia y eficacia de la contribución patronal prevista en el artículo 3 de la Ley N° 12.059, resulta compatible con los efectos que corresponde atribuir al procedimiento de consulta tributaria vinculante instado por la actora.

Por esa razón, antes de ingresar al examen de los agravios, a juicio de los Sres. Ministros que conforman la mayoría, se deben abordar algunas cuestiones conceptuales relativas al régimen de la consulta tributaria vinculante regulado en los artículos 71 a 74 del Código Tributario, cuya correcta inteligencia resulta determinante para la adecuada resolución del presente caso.

IV) El procedimiento de la

consulta tributaria.

La consulta tributaria tiene como objetivo que la Administración Tributaria anticipe su criterio técnico respecto a la aplicación de las normas tributarias, ante una situación concreta -*"real y actual"*, dice el artículo 71 del Código Tributario- planteada por un sujeto pasivo o contribuyente, que cuente con un interés personal y directo (Alfaro Peyroulou, Cecilia y Olivera, Daria, *"La consulta vinculante"*, en *"Compendio de derecho tributario"*, Blanco, Andrés -Coord.-, Ed. FCU, Montevideo, 2017, págs. 43-49).

En una de las investigaciones más completa y rigurosa sobre la consulta tributaria en América Latina, la Profesora Delgado destaca la relevancia institucional en la que se inserta el procedimiento de la consulta tributaria ante la crisis del principio de legalidad y del Estado de Derecho, al dotar de transparencia y racionalidad la actuación de la Administración Tributaria en su relación con los contribuyentes. La autora destaca la importancia del diálogo entre el Estado y el ciudadano en el momento determinante en el que la Administración fija un criterio respecto del caso planteado. Esto por cuanto es el propio interesado el que anticipa cuál es, a su entender, la interpretación y criterio de aplicación

correcto en el caso, y lo somete a la consideración de la Administración. En línea con otros estudios sobre el tema, Delgado destaca que la consulta tributaria tiene como función dotar de seguridad jurídica a la actuación de los contribuyentes, en particular cuando las consultas son publicadas -tal como acontece con la consulta vinculante del caso-, que conocerán con certeza y en forma anticipada el criterio que tiene la Administración ante una situación concreta (Delgado, Serrana, *"La consulta tributaria en Latinoamérica: un análisis en tres dimensiones y diez tesis"*, en Revista Tributaria, Nos. 210 y 2011, Tomo XXXVI, Mayo-Junio y Julio-Agosto de 2009, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 2009).

También Rodríguez Villalba destaca la importancia de la consulta tributaria vinculante, en tanto satisface exigencias mínimas de seguridad y certeza sobre el Derecho aplicable a una situación particular. El autor destaca que la respuesta implica una **toma de posición** de la Administración ante un caso concreto, que opera tanto en las potestades del organismo como en las obligaciones del consultante. A su vez, Rodríguez Villalba distingue la respuesta a la consulta con otros dictámenes técnicos, en el sentido de que la consulta vinculante es: *"el acto conclusivo de un procedimiento con autonomía estructural (...) por ser el*

resultado de un proceso reflexivo cumplido por el órgano recaudador es que la respuesta satisface las exigencias de seguridad y certeza en que se funda el instituto, las que se realizan plenamente cuando el acto se proyecta externamente" (Rodríguez Villalba, Gustavo, *"La consulta tributaria. Recurribilidad de los criterios anticipados"*, en Revista Tributaria N° 14, Tomo III, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Set.-Oct. 1976, Montevideo, 1976, pág. 352; sobre su relevancia para la seguridad jurídica, también puede consultarse Peirano Facio, Juan Carlos, *"La consulta tributaria en el modelo de Código Tributario para América Latina"*, en *"Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa"*, Tomo II, Ed. FCU, Montevideo, 1999, pág. 1089).

Como concluye Delgado, la respuesta de la Administración a una consulta tributaria es una verdadera norma jurídica: *"las consultas tributarias son normas, que no simplemente explican (aunque muchas veces puedan limitarse sólo a eso) sino que adoptan decisiones de corrección, o sea introducen nuevas razones para el obrar de los sujetos pasivos, que no se encontraban antes en las normas, y que en muchos ordenamientos su propia razón de ser deriva de esta vocación de llenar los vacíos normativos, más allá de que tal actividad normativa sea una contradicción con los textos legales que consagran el principio de reserva*

de la ley” (Delgado, Serrana, ob. cit., Revista Tributaria, N° 211, pág. 573).

En línea con lo anterior, Bordolli llega a la conclusión de que la respuesta de la Administración a la consulta tributaria constituye *“un acto administrativo perfecto”*, lo que habilita la posibilidad de recurrirlo y, eventualmente, perseguir su nulidad ante el TCA. Para el autor, la vinculación que opera la respuesta entre los sujetos refuerza esta conclusión (Bordolli, José Carlos, *“El efecto preclusivo de la respuesta a la consulta tributaria. Los requisitos para la devolución del pago indebido de obligaciones tributarias”*, en Revista Tributaria N° 87, Tomo XV, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Nov.-Dic. 1988, Montevideo, 1988; en similar sentido, se pronuncia Rodríguez Villalba, ob. cit., pág. 358).

También en jurisprudencia, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 4° Turno estableció en sus justos términos los efectos jurídicos de la consulta tributaria vinculante en sentencia N° 179/2024: *“los eventos que hicieron exigible la devolución de lo abonado en demasía por parte del contribuyente, **son las respuestas a las consultas vinculantes** No 6270 de fecha 13 de noviembre de 2019 y publicada con fecha 21 de diciembre de 2019 (fs 56 y 57) y No 6.310 de fecha 8 de julio de 2020 (que confirma*

*criterio adoptado en anterior Consulta No 6270). **La exigibilidad del crédito reclamado en obrados, surge expresamente como consecuencia de la decisión adoptada por la DGI y reflejada en los criterios detallados en las mencionadas resoluciones** que establecieron cuales eran los activos que debían ser computables a los efectos del pago del Impuesto. **Es a consecuencia de dichas decisiones y criterios adoptados por la demandada, que la actora está en condiciones de reclamar el pago en demasía,** ya que antes no podía hacerlo porque desconocía el criterio de la Administración en la aplicación de la norma.*

*La Sala considera de recibo los agravios de la actora cuando al presentar el recurso de Apelación contra la impugnada, sostuvo que el cómputo del plazo de caducidad sólo puede realizarse desde que la compareciente estuvo en condiciones de reclamar su devolución, esto es, desde el momento en que conoció los criterios aplicables de la Administración para determinar la cuantía del tributo conforme el detalle establecido en las consultas vinculantes No 6.270 del 21 de diciembre de 2019 y específicamente para SURA la No 6.310 del 8 de julio de 2020. Se coincide con el apelante en cuanto a que **si bien es cierto que las consultas vinculantes no son leyes ni reglamentos, son parte del contexto normativo que junto con el texto***

legal y los reglamentos, determinan la conducta de todos los contribuyentes (a tal punto que si el criterio de la Administración expuesto en las “Consultas Vinculantes” hubiera sido otro, no habría reclamo alguno), y por tanto el pago en demasía solo fue posible para SURA desde el momento en que el contribuyente conoció el criterio de la Administración que define lo que debe pagarse” (los destacados no constan en el original).

Más allá de que la doctrina administrativa y tributaria han debatido extensamente la naturaleza jurídica de la consulta tributaria -ya sea como una especie del género petición administrativa previsto en el artículo 318 de la Constitución o como un instituto autónomo respecto de aquel-, así como las consecuencias que derivan de esa caracterización y del silencio de la Administración frente a la consulta formulada dentro del plazo legal (sobre esta discusión, véase Blanco, Andrés, “*La consulta vinculante: naturaleza jurídica, efectos de su planteo y silencio administrativo*”, en Revista Tributaria, N° 148, Vol. 26, Enero-Febrero de 1999, Montevideo, 1999, págs. 5-22), esa discusión no debe ser necesariamente abordada para resolver el presente caso.

En cambio, la cuestión debe resolverse a partir del régimen jurídico expresamente establecido por el legislador para las

consultas tributarias vinculantes. Es el propio Código Tributario el que determina sus efectos, fija el alcance de la vinculación que generan para la Administración y establece las consecuencias jurídicas derivadas de su emisión o de la falta de pronunciamiento dentro del plazo legal.

En esa línea, el artículo 74 del Código Tributario prescribe:

“(Efectos de la resolución).- La oficina estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación.”

Si la Administración no se hubiere expedido en el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva”.

La correcta interpretación de la disposición normativa transcrita permitirá determinar el alcance vinculante del criterio técnico adoptado por la Administración y, a partir de ello,

resolver si la posición asumida por BB en el dictamen N° 3/2021 produce los efectos jurídicos que la recurrente le atribuye. Sobre este punto se centrará el análisis que sigue.

V) Aplicación del marco conceptual reseñado al caso concreto.

Pues bien, como quedó dicho, la pretensión de la actora AA que aquí se ventila tuvo su inicio en la presentación de una consulta vinculante en los términos de los artículos 71 a 74 del Código Tributario (véase fs. 121 en adelante de la documentación agregada por el demandado BB en la contestación de la demanda).

La Comisión de Consultas del demandado BB emitió respuesta expresa a la consulta formulada mediante el dictamen N° 3/2021, de fecha 14 de mayo de 2021 (agregado de fs. 131 vto. a 133).

En dicha respuesta, **el demandado BB hizo suya la posición fundada del consultante AA**, en otras palabras, le concedió la razón en cuanto concluyó que: *"actualmente no hay norma jurídica que la erija como sujeto pasivo del aporte patronal de los prácticos de puerto"*. El demandado BB consideró que la vinculación de las empresas armadoras y navieras como la consultante AA tiene una vinculación de tipo comercial con los gremios de prácticos, por la que

abonan un precio facturado por las corporaciones de prácticos correspondientes. BB concluyó que: *"no corresponde que la empresa AA siga realizando el aporte"*. A su vez, se determinó que tampoco corresponde trasladar este aporte patronal a las agremiaciones de prácticos, en tanto esta contribución ya se encuentra cubierta.

Es cierto que la respuesta de la Comisión de Consultas impresiona por su baja factura técnico-jurídica, y resultan desconcertantes algunas referencias en su redacción (tales como el uso de condicionales como *"a priori"*, *"podría interpretarse"*), impropias de una instancia tan decisiva, como lo es la respuesta a una consulta vinculante para la Administración, en la cual el organismo recaudador explicita su posición fundada respecto a un problema concreto planteado por el contribuyente que despliega efectos jurídicos vinculantes en la relación tributaria.

Pero no menos cierto es que el Directorio del BPS tomó conocimiento de lo resuelto por la Comisión de Consultas, que el peticionante AA renunció al plazo de la vista concedida en tanto la respuesta le resultó favorable y, en definitiva, **a partir de ese momento, el actor AA dejó de pagar como lo venía haciendo hasta el momento con la**

contribución establecida en la Ley N° 12.059. Con esto, se pretende significar que, además de los fundamentos de la consulta, sus consecuencias -los efectos jurídicos, es decir, que el contribuyente no se encuentra comprendido en la norma- se aplicaron de inmediato en relación con el contribuyente, que a partir de ese momento y en forma consecuente dejó de pagar el *“aporte patronal”*, a pesar de que la derogación expresa del artículo se verificó meses después.

Ahora bien, en cualquier caso, los pasajes ambiguos de la respuesta vinculante a la consulta del demandado BB jamás podrían interpretarse en contra o en perjuicio del reclamante; es el propio organismo el que debe ajustarse y ceñir su conducta a los términos de su propio criterio técnico, siempre que se verifiquen los mismos supuestos de hecho. Inclusive se admite la posibilidad de que el organismo revise su criterio y lo modifique para el futuro, hipótesis que, como se verá, tampoco aconteció. No debe perderse de vista que, como dijo el TAC 4° Turno en sentencia ya citada N° 179/2024: *“si bien es cierto que las consultas vinculantes no son leyes ni reglamentos, son parte del contexto normativo que junto con el texto legal y los reglamentos, determinan la conducta de todos los contribuyentes (a tal punto que si el criterio de la Administración expuesto en las ‘Consultas Vinculantes’*

hubiera sido otro, no habría reclamo alguno)".

Luego de estas actuaciones, teniendo presente el criterio sustentado en la respuesta vinculante del organismo, AA se presentó en vía administrativa a solicitar la devolución por pago de lo indebido (cumpliendo de esta manera con el artículo 75 del Código Tributario) en aplicación del criterio técnico del propio organismo recaudador, solicitud que fue denegada y que motivó en definitiva la presente acción judicial.

A juicio de la mayoría que concurre en este pronunciamiento, esa actuación de la Administración no encuentra sustento en el ordenamiento jurídico, y ello es así, por las siguientes razones.

V.1) En primer lugar, el demandado BB al denegar la solicitud de pago de lo indebido formulada por el actor AA en vía administrativa y en su defensa en este proceso, asumió una postura incompatible y contradictoria con la respuesta vinculante formulada por el propio organismo a la consulta realizada por AA y, por ende, de franco rechazo.

Esto por cuanto fue el propio BB que, en respuesta a la consulta vinculante, admitió que el criterio técnico del actor AA era correcto, es decir, que los cambios normativos

tributarios (en particular, la reforma tributaria introducida por la Ley N° 18.083), así como también en la organización del servicio de practicaaje, implicaban que no correspondía a las empresas navieras ni a los armadores el pago de la contribución establecida en la Ley N° 12.059. Estos cambios en la organización del practicaaje implicaron la agremiación de los prácticos en corporaciones que organizan los servicios de practicaaje en un régimen de pleno empleo, facturan a las navieras y armadores por los servicios prestados, reparten las rentas entre los prácticos y, muy especialmente, realizan las contribuciones correspondientes a la seguridad social, en tanto se encuentran inscriptos como unipersonales autónomos ante el organismo.

V.2) En segundo lugar, la resolución del caso está dada -como se adelantó- por el correcto entendimiento de los efectos jurídicos que tiene la respuesta a una consulta vinculante realizada con arreglo al procedimiento previsto en el Código Tributario.

No se comparte la interpretación de las partes (incluido el propio reclamante) y del Tribunal cuando afirman que la respuesta a la consulta vinculante tiene efectos solo hacia el futuro. Como se demostrará a continuación, con apoyo en la doctrina tributaria, las partes y el

Tribunal realizan una lectura equivocada de lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario, que regula los efectos de la respuesta a la consulta vinculante.

Vale transcribir nuevamente el primer inciso del art. 74, el cual establece:

"(Efectos de la resolución).- La oficina estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación".

Del texto legal, leído en su forma más llana, se desprende que la respuesta de la oficina y el criterio técnico contenido en la resolución obligan a la Administración respecto del contribuyente. Ese es, precisamente, el efecto vinculante de la consulta. Dicha vinculación se proyecta siempre que se verifiquen los mismos presupuestos de hecho, en cuyo caso la Administración queda sujeta al criterio previamente fijado en la resolución.

Luego, la disposición establece que, si posteriormente ese criterio es revisado y modificado, dicha modificación deberá serle notificada al consultante original y solo surtirá efectos hacia el futuro.

La previsión relativa a la eficacia hacia el futuro se vincula con la hipótesis en la que la Administración modifica el criterio previamente fijado en la respuesta a la consulta. Solo en ese supuesto la ley asigna a la nueva decisión un efecto estrictamente prospectivo.

En este punto, la propia estructura del artículo refuerza dicha interpretación. La utilización del signo de puntuación (el punto y coma) no resulta inocua desde el punto de vista interpretativo: cumple aquí la función de separar dos hipótesis normativas distintas dentro de un mismo enunciado. En la primera, se regula el efecto obligatorio del criterio fijado en la resolución; en la segunda, se contempla el supuesto de su modificación ulterior.

Desde este ángulo de análisis, la expresión "*la modificación del mismo*" no puede referirse sino al criterio técnico previamente explicitado en la respuesta a la consulta vinculante, que opera como parámetro de vinculación para la Administración. Solo así se preserva la coherencia interna del precepto y se evita atribuirle un sentido incompatible con su estructura sintáctica.

En consecuencia, la referencia a la modificación del criterio presupone

necesariamente su existencia previa y explica, con una lógica estrictamente normativa, que la eficacia de la nueva decisión se proyecte únicamente hacia el futuro.

En un luminoso trabajo ya citado, Bordolli expone estas ideas con mejores palabras: *"El artículo 74 del Código Tributario liga a la Administración en relación con el consultante, a la respuesta proporcionada, la cual se transforma con ello en una verdadera fuente de derecho para ambos. Y ese vínculo alcanzará a todos los hechos generadores **pasados y futuros** de igual naturaleza, tal como surge del propio texto, que sólo hace operativa la eventual modificación de la opinión, para los que se produzcan **con posterioridad a la notificación del acto respectivo**"* (Bordolli, José Carlos, ob. cit., N° 87, Tomo XV, 1998, pág. 454 -los destacados se encuentran en el original-). Como contrapartida de lo anterior, el autor apunta que, de la misma manera, queda atado el contribuyente al criterio de la respuesta si no le es favorable, o fuera confirmada luego de ser recurrida y eventualmente desestimada la demanda de nulidad ante el TCA.

En la misma línea, para Alfaro Peyroulou y Olivera, corresponde deslindar el caso en el que la Administración cambia su criterio y es más gravoso para el consultante, en el que el cambio surtiría efectos hacia el futuro, del caso que el

criterio resulte más favorable para el contribuyente, en el que la aplicación debería hacerse, al entender de las autoras, siempre desde la fecha de la norma interpretada (Alfaro Peyroulou y Olivera, ob. cit., 2017, pág. 51).

También ésta es la interpretación que se sostiene por Valdés Costa, Valdés de Blengio y Sayagués Areco en el *“Código Tributario comentado y concordado”* (nota al artículo 74, Ed. FCU, 2002, pág. 461). Dicen con total claridad los comentaristas: *“si bien esta norma no diferencia entre cambios de criterios más gravosos o más favorables para los interesados, la interpretación lógica es 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”*. Los comentaristas destacan que éste es el criterio que siguió la DGI en dictamen que, por su claridad, también se transcribe: *“Aunque la ley no distingue, entendemos que dicha regla sólo se aplica en caso de que el nuevo criterio sea más gravoso para el contribuyente. En caso contrario entendemos que la*

aplicación del nuevo criterio sólo para los hechos posteriores, estaría implicando que un acto administrativo estaría cercenando un derecho del contribuyente que la propia Administración admite que esta contenido en la ley, o manteniendo un gravamen, que según el nuevo criterio, sería inexistente". En virtud de ello, se concluye que: "los nuevos criterios de la Administración que son más favorables para el contribuyente, rigen siempre desde la fecha de la norma interpretada, sin perjuicio de la caducidad de los derechos de éste".

En función de lo que antecede, corresponde destacar especialmente que, en el caso a estudio, no existió ningún cambio de criterio técnico o de posición de la Administración menos favorable para el contribuyente luego de la respuesta vinculante N° 3/2021. Lo que sucedió es que meses después, en la Ley N° 19.996 se derogó expresamente el artículo 3 de la Ley N° 12.059 del año 1953, derogación expresa que es posible reconstruir, con el recurrente, como el reconocimiento de una situación preexistente tal como fue admitido por BB en la consulta vinculante.

Asimismo, a diferencia de lo postulado por el Tribunal y el demandado, de la derogación expresa de la norma por la Ley N° 19.996 no se extrae como consecuencia una admisión de la vigencia

y eficacia normativa de la Ley N° 12.059 para AA, ni impide la pretensión de pago de lo indebido luego del criterio del propio organismo recaudador explicitado en la respuesta N° 3/2021 en sentido contrario.

Es más, ni siquiera es necesario pronunciarse acerca de la vigencia o derogación tácita del artículo 3 de la Ley N° 12.059 teniendo en cuenta que el propio demandado, BB, en respuesta a la consulta vinculante del actor, entendió que no correspondía que pagara el *“aporte patronal”*. No se trata de que el criterio técnico de la respuesta a la consulta sea una interpretación auténtica ni obligatoria para los juzgadores; es la propia ley (artículo 74 Código Tributario) que establece, según se explicó, el efecto obligatorio de la respuesta entre las partes.

La respuesta favorable recaída en la consulta tributaria vinculante, en la que la Administración recogió el criterio fundado del consultante, determina la obligación de aplicar dicho criterio respecto del contribuyente siempre que se verifique el mismo presupuesto de hecho. Bajo esa premisa, la situación de AA como sujeto pasivo del *“aporte patronal”* previsto en la Ley N° 12.059 al momento de la emisión del dictamen N° 3/2021 -esto es, mayo de 2021, oportunidad en la que cesó el pago del tributo- resulta sustancialmente idéntica a la existente

en 2017 y durante todo el período objeto de reclamación. En otros términos, los cambios normativos en materia tributaria y de organización del trabajo de los prácticos, que determinaron, según el propio criterio del organismo, la exclusión de las empresas navieras y armadores como sujetos alcanzados por la “*contribución patronal*”, se habían verificado con anterioridad al año 2017. No se advierte, por lo tanto, variación relevante en los presupuestos fácticos que justifique un tratamiento jurídico diverso.

De ello se sigue que los pagos efectuados en el período reclamado carecen de causa jurídica suficiente, lo que impone su calificación como indebidos y, en consecuencia, habilita su devolución, en los términos en que fue dispuesto en la sentencia de primera instancia.

Complementando lo dicho, para Bordolli la solicitud de devolución de lo indebidamente pagado debe necesariamente articularse mediante una petición previa ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario. Tal exigencia se encuentra cumplida en el caso, en tanto la actora formuló la correspondiente petición administrativa, la cual fue rechazada por el BB.

Esa negativa fue

posteriormente reiterada en el presente proceso, en el que la Administración mantuvo una posición que, a juicio de los Sres. Ministros que concurren a este pronunciamiento, resulta insostenible, en la medida en que desconoce su propio criterio técnico plasmado en la consulta tributaria vinculante ya referida.

En tal marco, la contradicción no es meramente aparente: se proyecta sobre la coherencia interna de la actuación administrativa, en tanto se aparta sin justificación del criterio previamente adoptado por el propio organismo.

En definitiva, en autos se encuentran acreditados los presupuestos fácticos y jurídicos legalmente exigidos para la procedencia de la devolución de los pagos que fueron indebidamente realizados por el contribuyente. Tal conclusión se apoya no solo en la verificación de la identidad de los supuestos de hecho durante el período reclamado, sino también en el propio criterio técnico adoptado por el organismo recaudador demandado en la consulta tributaria vinculante reiteradamente mencionada. A ello se agrega que las sumas cuyo reintegro se pretende se encuentran comprendidas dentro del período amparado por la caducidad de los créditos contra el Estado, extremo que refuerza la procedencia de la pretensión.

Entonces, en este punto,

corresponde revocar lo resuelto por el *Ad Quem*, y mantener la solución adoptada en la sentencia de primera instancia.

VI) El alcance del criterio más favorable para el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Pero lo dicho no agota la cuestión, se debe añadir que la consulta tributaria vinculante, regulada en los artículos 71 a 74 del Código Tributario, busca anticipar el criterio técnico de la Administración, dotando de seguridad jurídica a los contribuyentes, y su respuesta constituye una verdadera norma jurídica plenamente eficaz entre las partes.

En el caso, el propio BB demandado, mediante el dictamen N° 3/2021, compartió el criterio técnico fundado de AA, concluyendo que no correspondía que la empresa siguiera realizando el aporte patronal de los prácticos de puerto. AA actuó en consecuencia y dejó de pagar el tributo.

La denegatoria posterior de BB a la solicitud de devolución por pago de lo indebido (artículo 75 del Código Tributario) resulta incompatible y contradictoria con su propio criterio explicitado en la consulta vinculante.

Contrariamente a lo sostenido por el Tribunal y el demandado (también por el

propio actor), el efecto vinculante de la respuesta favorable de la Administración a la consulta (inciso primero del artículo 74 Código Tributario) rige tanto para hechos imponibles pasados como futuros de igual naturaleza, es decir, que se encuentran en la misma situación de hecho y al abrigo del plazo de caducidad.

La limitación del efecto hacia el futuro prevista en la disposición legal se vincula exclusivamente con el supuesto de modificación del criterio administrativo en sentido más gravoso para el contribuyente. En tal hipótesis, la regla de irretroactividad opera como garantía de estabilidad y previsibilidad.

Distinta es la situación en la que el criterio adoptado resulta más favorable para el sujeto pasivo de la relación tributaria. En este caso, la doctrina mayoritaria entiende que la Administración no se encuentra habilitada a desconocer dicho criterio respecto de situaciones idénticas ya configuradas. Ello no implica una retroactividad en sentido técnico, sino la aplicación del criterio vigente al supuesto fáctico ya existente, conforme al propio estándar interpretativo asumido por la Administración, que queda vinculada a su decisión en los términos del artículo 74 del Código Tributario.

Dado que los cambios

normativos y de organización del practicaaje que fundamentaron el criterio favorable del BB se verificaron mucho antes del período reclamado, se concluye, con el recurrente, que los pagos realizados por AA fueron indebidos y corresponde su devolución, tal como se falló en primera instancia.

La posterior derogación expresa de la Ley N° 12.059 por la Ley N° 19.996 no convalida la vigencia previa del tributo para el actor por el efecto de la consulta vinculante entre las partes, ni impide el progreso de su pretensión de pago de lo indebido. Se verifican todos los presupuestos para que proceda la devolución de lo pagado indebidamente, sobre la base del propio entendimiento del organismo recaudador demandado.

VII) Aplicación de la doctrina de los actos propios al caso concreto.

En un sentido coadyuvante, y haciendo explícita una línea argumental que se encuentra subyacente en lo ya desarrollado -que además es introducida por el recurrente-, resulta aplicable la doctrina de los actos propios.

En ese sentido, esta Corte, recogiendo doctrina y jurisprudencia sobre la materia, sostuvo en la sentencia N° 407/2022 que la buena fe opera como límite al ejercicio de los derechos

subjetivos y se expresa en el *adagio venire contra factum proprium*, en cuanto: *“el acto de ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad es inadmisibles cuando con él la persona se pone en contradicción con el sentido que objetivamente y de acuerdo con la buena fe habría de dar a su conducta anterior (TAC 5º, Van Rompaey (r), Rochón, Echeverría, Almirati, ADCU, T. XXV, c. 96, págs. 40/41)”*.

En la misma línea, se ha señalado, por la doctrina especializada, que la coherencia constituye una exigencia inherente a la buena fe, en tanto la relación entre sujetos de derecho: *“exige estabilidad y previsibilidad; por ello, los cambios bruscos e intempestivos de conducta no merecen tutela jurídica”* (Bergstein, Jonás, *“Buena fe y derecho tributario”*, 1ª Edición, Ed. La Ley Uruguay, Montevideo, 2018, págs. 66-67).

Se debe analizar el caso concreto a la luz de estos conceptos.

Pues bien, el dictamen N° 3/2021, de fecha 14 de mayo de 2021 (fs. 58 a 59), expresa que: *“no hay norma que la erija [a la consultante AA como sujeto pasivo del aporte patronal de los prácticos de puerto”*.

Asimismo, añade que: *“Podría interpretarse de la Ley N° 12.059 art. 3º que*

las Agencias Marítimas están obligadas a efectuar éste aporte patronal” y que “el artículo 3ro de la Ley N° 12.059 del año 1953, podría encontrarse tácitamente derogado por el plexo normativo vigente”.

Finalmente, concluye en forma categórica: *“En esa línea puede concluirse que no corresponde que la empresa AA siga realizando el aporte”.*

Más allá del lenguaje aparentemente cauteloso con que se formula el dictamen (lo que, no está demás reiterar, contrasta con la finalidad de la consulta tributaria como instrumento de certeza y previsibilidad), su sentido jurídico no ofrece ambigüedades relevantes: la Administración descarta la existencia de fundamento normativo vigente para exigir el aporte.

Si ello es así, la consecuencia jurídica se impone con rigor lógico. La inexistencia de asidero legal determina la ausencia de causa de los pagos efectuados, lo que conduce a su calificación como indebidos y habilita su restitución, dentro del límite temporal de la caducidad.

La Administración intenta evitar esa consecuencia al sostener que el criterio del dictamen solo proyecta efectos hacia el futuro. Sin embargo, tal conclusión no se compadece con sus propias

premisas. En efecto, el dictamen no afirma una modificación normativa sobreviniente, sino que reconoce que la norma *“podría encontrarse tácitamente derogada por el plexo normativo vigente”*, es decir, por un estado del ordenamiento ya existente al momento de la consulta.

En este sentido, no resulta coherente admitir simultáneamente que no existe fundamento legal para exigir el aporte y, a la vez, sostener que los pagos que fueron hechos bajo ese mismo marco normativo conservan causa jurídica válida. O existía sustento normativo, o no existía; ambas afirmaciones no pueden coexistir sin contradicción lógica.

Por ello, una vez que la propia Administración reconoce, a través de un pronunciamiento vinculante que la obliga por mandato legal, la ausencia de sustento normativo del aporte, no puede desconocer las consecuencias jurídicas que de ello se derivan. Lo contrario implica incurrir en una conducta incompatible con sus propios actos, en abierta vulneración de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica.

En resumen, admitir una solución distinta supondría erosionar la seguridad jurídica en materia tributaria, valor expresamente tutelado por el artículo 7 de la Constitución de la

República.

VIII) La correcta conducta procesal de las partes, en esta etapa, determina que las costas y los costos del presente grado se distribuyan en el orden causado (artículo 688 del Código Civil y artículos 56.1 y 279 del Código General del Proceso).

Por los fundamentos expuestos y, en atención a lo establecido en los artículos 268 y concordantes del Código General del Proceso, la Suprema Corte de Justicia integrada y por mayoría,

FALLA:

AMPÁRASE EL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO, ANULÁNDOSE LA SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA Y, EN SU LUGAR, MANTIÉNESE LO RESUELTO EN PRIMERA INSTANCIA POR CUANTO CONDENÓ A BB A PAGAR AL ACTOR LA SUMA DE \$10.312.419,69 (PESOS URUGUAYOS DIEZ MILLONES TRESCIENTOS DOCE MIL CUATROCIENTOS DIECINUEVE CON SESENTA Y NUEVE CENTÉSIMOS), CON SUS REAJUSTES E INTERESES LEGALES A COMPUTAR DESDE CADA PAGO INDEBIDO Y HASTA AL EFECTIVO REINTEGRO.

SIN ESPECIAL CONDENACIÓN PROCESAL.

FÍJANSE LOS HONORARIOS FICTOS EN 50 BPC.

NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE, Y,

**OPORTUNAMENTE, DEVUÉLVANSE LOS AUTOS CON LAS
FORMALIDADES DE ESTILO.**

DRA. DORIS MORALES
PRESIDENTE DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DRA. BERNADETTE MINVIELLE SÁNCHEZ
MINISTRA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. JOHN PÉREZ BRIGNANI
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. JULIO POSADA XAVIER
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. ÁLVARO MESSERE
MINISTRO

DISCORDE: Porque entiendo
que debe desestimarse el
recurso de casación inter-
puesto.

La parte actora pretende
la devolución del pago de un aporte patronal que no
correspondía realizar.

La doctrina especializada,
expresó con relación al cuasicontrato de pago de lo
indebido: *"En nuestro derecho, todo desplazamiento
patrimonial (y el pago lo es) requiere una causa idónea
que lo justifique. Y la función del (régimen del) pago
de lo indebido (acorde a su significación etimológica)*

es precisamente la de hacer efectivo el principio de que no puede haber desplazamientos de riqueza injustificados".

"Tal reflexión relativa a la función del pago de lo indebido, vale (aunque desde perspectivas diversas) tanto para quienes conciben al pago o cumplimiento, como un negocio jurídico (9), como para aquellos que no ven en él un acto negocial, sino a un hecho jurídico consistente en la objetiva realización de la prestación. (10) Pues en ambas concepciones, se considera que cuando se efectúa un pago indebido, éste resulta nulo por falta de causa ya que produce un desplazamiento patrimonial no justificado, que debe corregirse. Quien paga, realiza una atribución patrimonial causa solvendi, es decir con la finalidad de que a través de ella se cumpla o se extinga una deuda. Esa finalidad, constante, invariable, típica, es la causa del pago. Y referida a una perspectiva objetiva perfila la función que éste está preordenado a cumplir".

"Cuando se paga una deuda inexistente, tal finalidad es inviable, por lo cual el desplazamiento patrimonial que se opera, no tiene justificación idónea, carece de causa. El inciso tercero del art. 1288 del C.C. se encarga de decirlo expresamente: 'Así, la promesa de dar algo en pago de una deuda que se creía existir, pero que no existe,

tiene una causa falsa'. Y ese desplazamiento injustificado de riqueza, genera la necesidad de proceder a su rectificación".

"A ella provee el legislador haciendo nacer en la cabeza del accipiens una obligación restitutoria (regulada por los arts. 1316 y ss.) tendiente a lograr la satisfacción del solvens, por la vía de la devolución en especie de la cosa cuando ello es posible por encontrarse en su poder y cuando no lo es haciéndolo responder en los límites de su enriquecimiento, si estaba de buena fe, y de manera más gravosa en caso contrario" (cf. Blengio, J., "Consecuencias de la declaración de nulidad con relación a terceros subadquirentes de un bien objeto de un negocio nulo", Doctrina #7 - Tomo 111).

Así las cosas, resulta relevante saber si el pago realizado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, resulta indebido en mérito a la actuación del principio de legalidad que, en tal aspecto, determina -o no- la ilegitimidad del ingreso tributario a la Administración.

Vale decir, el punto consiste en si el pago fue o no legítimo o indebido; pues, en esencia, decir que es legítimo equivale a decir que el pago no es indebido.

En esta senda, el pago

realizado por el contribuyente, a mi juicio, es debido.

En esta senda, no hubo errónea aplicación del art. 3 de la Ley N° 12.059.

Existe derogación cuando una norma de igual o superior jerarquía interfiere con una regla de derecho vigente, suprimiéndola lisa y llanamente, modificando su contenido o sustituyéndola, de manera que produce la extinción de la norma anterior, que dejará de tener vigencia a partir del instante en que se hace obligatoria la nueva regla de derecho.

El art. 10 del CC clasifica la derogación en expresa y tácita.

La expresa se manifiesta concretamente estableciendo que tal texto o que tal ley queda derogado.

La segunda, es cuando la ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior.

Es así, que la doctrina ha elaborado los presupuestos de la derogación tácita, mencionando los siguientes requisitos: 1) identidad de materias disciplinadas por ambas leyes; 2) identidad de los destinatarios afectados o amparados por las mismas; 3) contradicción e incompatibilidad entre los fines de los preceptos implicados; y 4) enfrentamiento de dos normas de igual jerarquía o que la última de ellas sea

de grado superior (cf. Supervielle, *"De la derogación de las leyes y demás normas jurídicas"*, en memoria de Amézaga, pág. 416).

El art. 3 de la Ley N° 12.059, disponía: *"Fíjase en un doce por ciento (12%) de las retribuciones efectivas que perciban los Prácticos de Puertos y Ríos, la contribución patronal que las empresas deben abonar a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Industria y Comercio"*.

En función de esta norma la parte actora realizaba aportes patronales.

Al demandar, sostuvo que fue derogado tácitamente por la Ley N° 16.595, en su art. único, que dice: *"Declárase que el practicaaje, de conformidad con el artículo 1097 del Código de Comercio, es un servicio obligatorio, no comercial y de interés nacional, que debe ser prestado por profesionales con título habilitante, inscriptos en el registro llevado a esos fines por la Prefectura Nacional Naval, en un todo de acuerdo con la reglamentación del Poder Ejecutivo y mediante un sistema que asegure la distribución equitativa del trabajo sin menoscabo de la seguridad de la navegación"*.

Una norma tributaria solo puede ser derogada por ley. Así lo establece el art. 2 del Código Tributario.

En este trillo, a mi juicio, la Ley N° 16.595 no refiere a aspectos tributarios.

Pero además no derogó expresamente el art. 3° de la Ley N° 12.059.

En cambio, la norma primigenia, sí fue derogada expresamente por el art. 337 de la Ley N° 19.996: *"Derógase el artículo 3° de la ley N° 12.059, de 28 de noviembre de 1953, quedando sin efecto la contribución patronal abonada por las empresas sobre las retribuciones de los Prácticos de Puertos y Ríos"*.

Esta norma es de noviembre de 2021, por tanto, recién a partir de esta fecha el tributo quedó derogado.

Con relación a la naturaleza jurídica del vínculo, esto es, que no revisten la calidad de dependientes, tampoco resulta un argumento de provecho.

Adviértase que, a la sazón, militaba una norma expresa que imponía a la parte actora, en su calidad de contratante de servicios de practicaaje, el pago de dicha contribución de seguridad social, norma absolutamente clara, y que no hace distinción alguna en cuanto a la naturaleza del vínculo.

Donde no distingue el

legislador tampoco debe hacerlo el intérprete.

Con relación al dictamen N° 3/2021, emitido por la Comisión de Consulta del Banco de Previsión Social, la misma no es concluyente.

En todo el texto se utiliza el tiempo verbal condicional simple con el que se expresan hipótesis, probabilidades.

Pero además el dictamen de la Comisión, no es una interpretación auténtica de la ley ni tampoco determinante para establecer la norma a aplicar por el juzgador.

DRA. GABRIELA FIGUEROA DACASTO
SECRETARIA LETRADA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA