

## VINCULACIÓN Y EFECTOS JURÍDICOS DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE CONSULTAS EMANADAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En materia tributaria, el artículo 263 del Código Orgánico Tributario (COT) establece la obligación de la Administración de evacuar las consultas relacionadas con interpretación de normas tributarias. Dicha función está atribuida a la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de conformidad con la Resolución N° 32 del veinticuatro (24) de marzo de 1995, en la cual se establecen las normas que regulan la organización, atribuciones y funciones de tal organismo.

De acuerdo a los lineamientos dictados por el COT, sólo quien tenga un interés personal y directo podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, pudiendo expresar su opinión fundada.

Sobre esto, cuando las consultas se encuentran dirigidas a los particulares, la declaración de conocimiento que realiza la Administración puede orientar la conducta que asumirá el contribuyente consultante. De esta forma, aun cuando las consultas no deben, en principio, adoptar decisiones, la expresión de la voluntad administrativa se encuentra estrechamente vinculada con la determinación del tributo, por lo cual, deben atribuirse consecuencias jurídicas a la misma.

Sin embargo, decir que la expresión de la voluntad administrativa se encuentre vinculada con la determinación del tributo, no implica que la Administración pueda establecer el hecho generador ni demás elementos constitutivos de la obligación tributaria, ya que esto es facultad

exclusiva de la Ley. Cuando la Administración Tributaria Consultiva, procede a evacuar consultas a los particulares, y con ello, pretende asignarle la consecuencia jurídica correspondiente al caso concreto que le ha sido planteado, no está disponiendo del tributo; por el contrario, con ello la Administración está fijando una posición sobre un punto determinado frente al contribuyente consultante, a fin de facilitarle la determinación y liquidación del tributo, opinión consultiva que, lógicamente, crea una situación de confianza legítima en los contribuyentes.

En este sentido, los dictámenes emanados de la Administración Tributaria Consultiva no pueden en ningún caso liberar al contribuyente de cumplir determinada obligación *legal*. En definitiva, si nace el hecho imponible, el sujeto pasivo estará obligado a cumplir la consecuencia jurídica correspondiente, sin importar las consideraciones de la Administración, ya que esta última se encuentra igualmente sometida a los mandatos de la Ley.

Por tanto, en aras de proteger la seguridad jurídica y a fin de lograr la orientación de los contribuyentes y la minimización de los conflictos entre la Administración y los sujetos pasivos, la Administración Tributaria debe procurar guardar estabilidad y coherencia en sus criterios, así como un apego legal.

A pesar de lo anterior, en la práctica, existe la posibilidad que surjan contradicciones entre las actuaciones de la Administración Tributaria Activa y la Administración Tributaria Consultiva (las cuales, en efecto, atentarían contra el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima de los contribuyentes). De presentarse este tipo de circunstancias, la Administración deberá asumir las consecuencias gravosas que se causen por el retardo en el pago de los tributos correspondientes, cuando el contribuyente deje de ingresar los montos en aplicación del criterio emitido por la Administración para su caso concreto.

De esta manera, en aquellos casos en los cuales

TXN N° 7 DEL 29 DE MARZO DE 2023

el contribuyente, ante una duda relacionada con la interpretación o aplicación de las normas tributarias, acude a la Administración y solicita de ella su opinión, acatando la decisión por ella tomada, actúa diligentemente. Por ello, cuando la Administración, una vez emitido su parecer, cambia de criterio, y sobre la base de ello levanta un reparo exigiendo el pago de cantidades no enteradas como consecuencia del acatamiento del dictamen consultivo, no podrá atribuirse al contribuyente dolo o culpa en el retardo del cumplimiento de la obligación por estar ante una eximente de responsabilidad penal tributaria tal como se señala en el artículo 264 del COT, y en consecuencia, será exigible únicamente el pago del tributo dejado de enterar sin que proceda el cálculo de accesorios de la obligación tributaria que deriven de la falta de pago oportuno (no pudiendo determinar la Administración el cálculo de intereses moratorios, compensatorios ni la actualización monetaria, por estar exento de responsabilidad aquel contribuyente que haya utilizado el criterio consultivo emanado de la Administración Tributaria y dirigido directamente hacia él, en virtud de haber formulado consulta formal. En este sentido, dicha consulta será vinculante, sólo para aquel contribuyente a quien fue especialmente dirigida).

Debe destacarse con esto que la Administración tributaria no se ve impedida de cambiar sus criterios (a pesar que el deber ser es guardar coherencia entre sus dictámenes y sus actuaciones), pero tiene la prohibición de alterar el contenido de los actos ya emanados de ella por el principio de irretroactividad de los actos administrativos, de conformidad a lo establecido en el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Esto significa que cuando la Administración haya adoptado una interpretación en relación a un punto determinado, y posteriormente cambie de criterio, la nueva interpretación no podrá ser aplicada frente a

los contribuyentes solicitantes de la opinión.

Es decir, el valor del precedente administrativo sólo será aplicable a los contribuyentes a los cuales hayan ido dirigidas las consultas de la Administración, quienes quedan amparados por el principio de irretroactividad antes mencionado.

Dicho lo anterior, los criterios emanados de la Administración Tributaria Consultiva pueden servir como guía para el resto de los contribuyentes sobre la posible actuación de la Administración Tributaria Activa, pero, sabiendo que no necesariamente los dictámenes de la primera guardarán identidad con las actuaciones de la segunda, en caso de incongruencias sólo estarán amparados por el principio de irretroactividad de los actos administrativos: (i) aquellos contribuyentes que hayan emitido consulta ante la Administración Tributaria y hayan seguido el criterio emanado de esta; (ii) o, aquellos contribuyentes que hayan solicitado a la Administración Tributaria la evacuación de una consulta, y ante la falta de pronunciamiento de esta, hayan acogido el criterio expuesto en la consulta introducida y no respondida.

En todos los demás casos, los contribuyentes que hayan usado como guía un dictamen no dirigido a ellos emanado de la Administración Tributaria Consultiva y posteriormente contradicho por la Administración Tributaria Activa, no sólo deberán pagar el tributo dejado de enterar o cumplir el deber formal que corresponda, sino que además deberán responder al cálculo de los intereses moratorios, compensatorios y la actualización monetaria según sea el caso, en el entendido de que los criterios emanados de la Administración Consultiva no pueden ser tomados como vinculantes en sus casos particulares.

*En caso de requerir información adicional sobre el tema, puede contactarnos a través de nuestros correos electrónicos a las direcciones señaladas al final de este Legal – Tax.*

**González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C.**

**Telf.:** (+58) 212-310.85.70 / 310.85.71 **E-Mail.:** [mvaldez@gonzalezvaldez.com](mailto:mvaldez@gonzalezvaldez.com) / [rpire@gonzalezvaldez.com](mailto:rpire@gonzalezvaldez.com) / [rpacheco@gonzalezvaldez.com](mailto:rpacheco@gonzalezvaldez.com) / [hgonzalez@gonzalezvaldez.com](mailto:hgonzalez@gonzalezvaldez.com) / [vmunoz@gonzalezvaldez.com](mailto:vmunoz@gonzalezvaldez.com)