DFA-0008-000083/2017 SEF 0008-000041/2017

TRIBUNAL DE APELACIONES EN LO CIVIL DE SEPTIMO TURNO

MINISTRA REDACTORA: Dra. M^a Cristina Cabrera.

MINISTROS FIRMANTES: Dres. Edgardo Ettlin, Beatriz Tommasino y M^a Cristina Cabrera.

Montevideo, 19 de abril de 2017.

VISTOS:

Para definitiva de segunda instancia estos autos caratulados: "**CER SRL C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA - COBRO DE PESOS**" IUE 2-59756/2015, venidos a conocimiento del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia definitiva de primera instancia N° 49/2016 de fecha 29 de agosto de 2016 (fs. 231-234) dictada por la Sra. Jueza Letrada de Primera Instancia en lo Civil de 16° Turno, Dra. María Cristina Crespo Haro.

RESULTANDO:

1) El referido pronunciamiento, a cuya correcta relación de antecedentes se remitirá la Sala por ser ajustado a las resultancias de autos, desestimó la demanda, sin especial condenación en la instancia.

2) Agraviándose de lo resuelto, la parte actora interpuso recurso de apelación a fs. 235-238, abogando por la revocatoria, sosteniendo en lo medular que la sentencia le agravia por cuanto la actividad desarrollada por CER SRL constituye un caso de inmunidad tributaria. La controversia no se centra en el punto referente a si existe o no exoneración tributaria en favor de la actora, sino si la inscripción en el Ministerio de Educación y Cultura opera con carácter retroactivo o solo para el futuro. Cita doctrina en apoyo. Reitera que la actividad desarrollada por CER SRL constituye un caso de inmunidad consagrado a nivel constitucional, implicando que las sumas abonadas con anterioridad a la obtención de la exoneración tributaria carezcan de fundamento, debiendo ser devueltas a la actora. Agrega que CER SRL obtuvo el reconocimiento al amparo del artículo 69 de la Constitución y siempre ha desarrollado la misma actividad. Señala que existe acuerdo en la doctrina que la inmunidad impide la verificación del hecho generador. Cita en su apoyo la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 269/2002, ya mencionada en su demanda.

3) A fs. 243-245 evacuó el traslado de los recursos la parte contraria, quien aboga por la confirmatoria de la recurrida señalando que se ha valorado correctamente la situación fáctica y jurídica correspondiente.

4) Franqueada la apelación y recibidos los autos en fecha 8 de noviembre de 2016 (fs. 253), se dispuso el pasaje a estudio de rigor y completado el mismo se acordó emitir decisión anticipada conforme lo dispuesto por los arts. 200.1 y 344.2 del Código General del Proceso.

CONSIDERANDO:

I) La Sala, con la opinión unánime de sus integrantes - art. 61 de la ley 15.750 - habrá de revocar la recurrida, en merito a los fundamentos de hecho y de derecho que se indicarán.

II) En primer término, cabe precisar que por razones de orden jurídico formal, la instancia revisiva queda circunscripta a los concretos puntos objeto de agravio acorde la plataforma definida supra, operando la cosa juzgada respecto de las demás cuestiones debatidas infolios.

III) En autos a fs. 39 se presentó CER SRL en fecha 23 de diciembre de 2015, promoviendo cobro de pesos por repetición de pago contra la DGI, expresando en síntesis que CER SRL es una SRL cuyo objeto principal es la atención multidisciplinaria enfocada a niños y adolescentes con problemas de aprendizaje, estimulación cognitiva, rehabilitación psicomotriz, rehabilitación fisiátrica y apoyo, y reeducación fonoaudióloga. En julio de 2014 se

solicitó ante el MEC la inscripción de dicha sociedad en el Área de Registro de Instituciones Culturales y de Enseñanza, al amparo de lo dispuesto en el art. 448 de la Ley N° 16.226 y su Decreto Reglamentario N° 166/008 del 14 de marzo de 2008. En el expediente N° 2014-11-0001-2871 tramitado ante dicho organismo, se obtuvo la inscripción en el Área de Registro de Instituciones Culturales y de Enseñanza, otorgándose la exoneración tributaria al amparo del art. 69 de la Constitución. Posteriormente, se acreditó ante la DGI dicha exoneración, obteniendo el reconocimiento de esa Administración Tributaria.

CER SRL promovió acción de repetición de pago contra la DGI, al amparo de lo dispuesto en los arts. 75 y siguientes del Código Tributario (expediente 2015 05 005 00 04 13573). En dicho expediente recayó la Resolución N° 3835/2015 de fecha 24 de septiembre de 2015 (fs. 2-3), mediante la cual negó la petición presentada, accediendo a la devolución de aquellos tributos abonados con posterioridad a la inscripción en el MEC (fs. 3). Sostiene que CER SRL abonó a la DGI desde su constitución las sumas que hoy reclama, hasta el momento de la obtención de la exoneración tributaria. Por lo tanto, las sumas abonadas con anterioridad al trámite de exoneración carecen de fundamento. La actividad desarrollada por CER SRL constituye un caso de inmunidad consagrado a nivel constitucional, implicando que las sumas abonadas con anterioridad a la obtención de la exoneración

tributaria, carezcan de fundamento. Transcribe el art. 75 del Código Tributario y cita a Valdés Costa. Se apoya en Addy Mazz para clarificar conceptos de inmunidad tributaria y cita la sentencia del TCA N° 269/2002 en sustento de su posición. En definitiva, solicita que se condene a la DGI la devolución de \$ 1:338.144 más reajustes e intereses.

IV) La Magistrada de primer grado desestimó la demanda porque entendió que la exoneración impositiva solamente cabe retrotraerla a la fecha en que la actora movilizó su pretensión para obtenerla, es decir, cuando se presentó ante el MEC solicitando su inscripción en el área respectiva, en consonancia con la jurisprudencia que cita.

V) El Tribunal, en su actual integración, habrá de recibir la postura sostenida por la accionante en su demanda, lo que conlleva la revocatoria de la recurrida, apartándose en algunos aspectos de lo sostenido en anterior proveimiento emitido con otros integrantes naturales del órgano.

El sustento fáctico de la pretensión de autos, en su aspecto sustancial finca en la solicitud de devolución de tributos abonados por una institución de enseñanza, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 69 de la Constitución de la República.

En fallo de la Sala N° 196/2014 -con anterior integración-, se entendió que la inscripción de la institución respectiva ante el Ministerio de Educación y Cultura prevista en el 448 inciso 2° de la ley 16.226, tenía efectos constitutivos para requerir la exoneración y su aplicación carecía de efectos retroactivos. En el mismo fallo se indica -aunque no era de aplicación al caso-, que el acto administrativo que denegó la devolución de las sumas abonadas por el accionante no fue impugnado y por lo tanto se encontraba firme, lo que podría impedir el progreso de la acción judicial.

El Tribunal, en su actual integración, ha revisado dicha postura, compartiendo la jurisprudencia que permite la recepción de estos reclamos, atendiendo a una lectura más constitucionalista de la normativa aplicable, por lo que habrá de amparar la pretensión de autos.

Ha de verse que el artículo 69 de la Constitución de la República es una norma autoejecutable, que dispone que "Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios." Se consagra en la norma transcripta una exoneración de pleno derecho y por el solo hecho de su existencia.

Estamos por consiguiente en presencia de una previsión cuyo tenor literal es claro, tratándose del criterio principal y legalmente obligatorio de interpretación de las normas incluso de las constitucionales, conforme a lo establecido en el artículo 1 y 17 del Código Civil.

Se advierte por consiguiente, que las instituciones de enseñanza privada tienen inmunidad impositiva de raigambre constitucional, para lo que basta constatar la existencia jurídica de la misma, lo que se acreditará mediante la inscripción en el registro respectivo ante el Ministerio de Educación y Cultura, establecida por el artículo 448 inciso 2° de la ley 6.226.

Dichas instituciones no deben ser gravada, por principio de derecho constitucional. La inscripción lo que hace es acreditar su existencia y entre otros alcances permitirá que se le garantice la inmunidad tributaria. Pero dicha inscripción no constituye una exoneración fiscal a la institución de enseñanza, sino que le permite avalar su seriedad y hace aplicable lo dispuesto en forma directa por el artículo 69 de la Constitución de la República.

En consecuencia, estamos ante una inscripción de naturaleza declarativa, no constitutiva y puede considerarse que ni siquiera se requiere con carácter

de publicidad. Permite constatar una realidad existente con anterioridad a la inscripción.

La redacción del artículo 69 de la Constitución en futuro (estarán exoneradas), no significa que la inmunidad esté supeditada a una inscripción administrativa o a una reglamentación legal. La redacción en tal tiempo verbal es parte de la técnica legislativa con la que suelen redactarse las normas. Tal es el caso por ejemplo del artículo 11 de la Carta Magna, referido al domicilio como sagrado inviolable, lo que no significa que se requiera una norma que lo reglamente para su aplicación.

En ningún momento el constituyente dispone que esta inmunidad tributaria se encuentre condicionada a inscripción registral alguna, ni a ninguna otra cortapisa legal. La inscripción establecida en la ley 16.226 es sólo un control de existencia o reconocimiento de la institución, no de constitución de la misma o de exoneración impositiva. En tal sentido se ha pronunciado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en su sentencia N° 269/2002.

De la atenta lectura de lo dispuesto en el artículo 448 de la ley 16.226, se concluye que en su inciso primero entendió que las instituciones privadas de enseñanza privada o culturales, están declarativamente comprendidas en lo que llama

“exoneración” (rectius inmunidad) del artículo 69 de la Carta Fundamental y en los incisos siguientes no se establece que ello esté condicionado o supeditado a la inscripción y menos aún que a partir de su inscripción tendrán exoneración impositiva.

Considera el Tribunal que los artículos 1 y 10 del Decreto 166/008 no interpreta conceptualmente de manera correcta el alcance del artículo 69 de la Constitución, ni del artículo 448 de la ley 16.226. La inscripción de la institución de enseñanza privada o cultural, no se hace en el MEC para gestionar una exoneración tributaria, sino para dar cuenta de su existencia y de su seriedad, lo que es controlado por el Estado, mostrando que se encuentra en la calidad apropiada del artículo 69 prenotado, norma que la declara inmune tributariamente por imperio del soberano (arts. 1 y 4 de la Carta Magna).

En consecuencia, cuando el Estado cobra tributos a dichas instituciones, lo hace ilegítimamente. Si les cobró estos conceptos y luego se constata que la institución estaba en condiciones de ser sujeto de la inmunidad tributaria constitucionalmente establecida, debe devolver lo percibido, porque de lo contrario incurriría en enriquecimiento injusto.

En aplicación de los principios anotados supra, la Dirección General Impositiva debe devolver a los actores lo que les cobró de manera impropia, conforme

a lo establecido en los artículos 75 del Código Tributario y artículo 80 del Decreto 597/988, conforme a lo requerido en la demanda (fs. 42 y vto. y 43 y vto.), liquidación que no fue objeto de controversia en la contestación de la demanda (fs. 172-176)

VI) En cuanto a la firmeza del acto administrativo que denegó la devolución de las sumas abonadas por el accionante, ello no impide el progreso de la presente acción, en la que se reclama por cobro de lo indebido y no por acto ilegítimo de la Administración.

En tal sentido, se comparten los fundamentos expresados en la Sentencia N° 52/2011 del TAC de 5° turno -emitido en caso de similar naturaleza al de infolios-, en cuanto sostiene en su Considerando I que "...no se ha deducido en autos una pretensión cuyo objeto quede comprendido en el acápite del art. 1 de la Ley 15.881, ni que derive de alguna de las fuentes contempladas en dicha norma legal, sino que se reclama la satisfacción de un crédito del que se alega ser titular por haber pagado indebidamente...". "...El supuesto de autos ingresa holgadamente en lo previsto en el art. 27 del Decreto-Ley N° 15.524 en sus numerales 1, 2 y 3, al prever como actos no procesables por acción anulatoria aquellos que se emitan denegando créditos que aleguen los particulares, indemnizaciones o devoluciones de

cantidades de dinero que estiman indebidamente pagadas...".

VII) La correcta conducta procesal de las partes en la presente instancia, amerita que no se impongan especiales sanciones en el grado, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 56, 261 del Código General del Proceso y art. 688 del Código Civil.

Por los fundamentos expuestos y disposiciones legales citadas el Tribunal **FALLA:**

Revócase la recurrida y en su lugar condénase a la Dirección General Impositiva a abonar a la parte actora la suma de \$ 1.338.144, más reajustes e intereses legales. Sin especial sanción procesal en el grado. Oportunamente devuélvase.

Dra. Ma. Cristina Cabrera
Ministra

Dr. Edgardo Ettlin
Ministro

Dra. Beatriz Tommasino
Ministra

Esc. Loreley Fernández Scuoteguazza
Secretaria Letrada