

//tencia No.77

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR JORGE RUIBAL PINO

Montevideo, seis de abril de dos mil quince

**VISTOS:**

En autos caratulados: "L. H.,  
**H. Y OTRA C/ INTENDENCIA MUNICIPAL DE RÍO NEGRO - ACCIÓN  
DE REPETICIÓN - CASACIÓN", IUE: 445-123/2012.**

**RESULTANDO QUE:**

I.- Por Sentencia Definitiva No. 25/2013 del 1º de octubre de 2013, dictada por la Sra. Jueza Letrada de Primera Instancia de Young de 2º Turno, se desestimó la demanda sin especial condena en gastos causídicos (fs. 220-247).

II.- Por Sentencia SEF 0005-000077/2014 del 14 de mayo de 2014, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de Segundo Turno, revocó la sentencia objeto de impugnación y en su mérito hizo lugar a la demanda instaurada por el período no alcanzado por la caducidad, difiriéndose la determinación del "quantum debeatur" al procedimiento establecido en el art 378 del C.G.P. Sin especial condenación en el grado (fs. 301-309).

III.- El representante de la parte demandada interpuso recurso de casación contra la sentencia de segunda instancia, invocando error de derecho en la aplicación de la norma tributaria, en

cuanto determina como norma aplicable el art. 6 de la Ley No. 15.584, determinación jurisdiccional que vulnera la autonomía departamental, sosteniendo en lo medular que:

La Ley No. 15.584 es una norma especial reguladora de tributos recaudados por la Dirección General Impositiva -Unidad Ejecutora del Ministerio de Economía y Finanzas-, mientras que la demandada es un Gobierno Departamental, a quien constitucionalmente se le ha otorgado potestad tributaria.

Atendiendo a ello, la aplicación de una norma jurídica específica para una Unidad reguladora, como lo es la D.G.I., irroga una vulneración a la autonomía departamental.

En segundo lugar el art. 6 de la ley citada, establece a texto expreso que se exceptúa su aplicación en caso de régimen de facilidades de pago; situación que no obstante ser la que acontece en autos, no es contemplada en la sentencia de alzada, por lo que también adolece de una errónea aplicación del derecho.

De acuerdo al art. 297 de la Carta en materia departamental cada Gobierno Departamental establecerá la normativa y los regímenes aplicables a todos sus tributos departamentales. Es en

virtud de esa potestad constitucionalmente conferida que la Intendencia ha determinado, conforme con los procesos especiales en su caso, la creación, determinación y recaudación de tributos.

De acuerdo a lo prescrito por la Constitución Nacional, el Gobierno Departamental es sujeto activo de los impuestos, acreedor del tributo lo que trae que en la relación jurídica tributaria tenga el poder de exigir su cobro, cualquiera fuere el órgano competente para su creación, modificación o derogación, situación en que se encuentra comprendido el impuesto de Contribución Inmobiliaria Rural (art. 297 Constitución, art. 1 Ley No. 9.189).

En el asunto de marras, estamos ante adeudos provenientes del tributo Contribución Inmobiliaria Rural. La obligación tributaria por concepto de este tributo nace, pero no es extinguida por los actores, por lo que conforme a derecho se generó deuda por concepto de incumplimiento, o como lo llama el Código Tributario: "adeudos tributarios" (Art. 34).

Los actores, quienes mantenían adeudos tributarios, suscribieron varios convenios de pago respecto de los inmuebles rurales, estableciéndose un régimen de facilidades de pago de adeudos tributarios con la Intendencia Departamental de

Río Negro.

Las sanciones de regímenes de facilidades para el pago de tributos, son procesos especiales donde se requiere intervención preceptiva del Tribunal de Cuentas, la sanción del régimen por la Junta Departamental y la promulgación de la Intendencia Departamental (arts. 297, 273 y 275 de la Constitución).

Además, cada régimen de facilidades de pago regula determinada quita, por lo que acogerse a facilidades denotaba una ventaja.

La suscripción de convenio es un acto jurídico bilateral entre la administración y el sujeto pasivo. La liquidación la efectúa el sujeto activo, pero los sujetos pasivos detentan el derecho a que el cálculo de los diferentes rubros del crédito fiscal puedan ser impugnados en caso de no hallarse ajustados a la normativa, tanto por la vía del ejercicio de la petición, por la eventual interposición de los recursos administrativos correspondientes o incluso por la promoción de la respectiva acción de inconstitucionalidad de la norma tributaria aplicable. Los actores, no impugnaron el acto de determinación del adeudo tributario, por lo que devino en acto firme.

Se encuentra absolutamente demostrado que ante el acto administrativo que determina el adeudo tributario, los actores lo consintieron

suscribiendo el convenio de pago y abonando ciertas cuotas de éste, pero posteriormente cesaron en el pago, razón por la cual operó la rescisión y caducidad del mismo.

En forma errónea se ha manifestado que se aplicó una resolución administrativa para imputar pagos, cuando la misma no se dictó a los efectos de determinar las reglas de imputación de la paga, sino a los efectos de afrontar la situación de rescisión económica sufrida en el año 2002, proponiendo a los contribuyentes una regla convencional de imputación, que solamente fue aplicada a aquellos tributos correspondientes al citado año.

El pago se imputó a la deuda más antigua en el siguiente orden: recargos, multas y obligaciones fiscales propiamente, régimen establecido en el art. 34 del C. Tributario, en conformidad con el régimen legal vigente que establece que se imputará en primer término al interés y luego al capital (art. 1.477 C. Civil).

Siempre se estuvo ante un régimen de facilidades de pago, la imputación del pago de marras tiene que ver con el cese de la facilidad, régimen excluido a texto expreso del art. 6 de la Ley No. 15.584, por lo que determinar su aplicación sería contrario a la regla de derecho. No estamos ante

tributos recaudados por la Dirección General Impositiva, por lo que es clara la errónea aplicación del derecho que establece la sentencia de segunda instancia.

En definitiva, solicita que se confirme la Sentencia de Primera Instancia No. 25 de 1º/10/2013 dictada por el Juzgado Letrado de Primera Instancia de Young de 2º Turno (fs. 312-325).

IV.- El representante de la parte actora, evacuando el traslado conferido, abogó por la confirmación en todos sus términos de la recurrida (fs. 329-334).

V.- El Fiscal de Corte en Dictamen No. 03722 estimó que le asistía razón a la recurrente siendo sus agravios de recibo, por lo cual correspondía hacer lugar a la casación interpuesta (fs. 345-347).

VI.- Por Resolución No. 1.699, del 24 de setiembre de 2014 la Corporación dispuso los autos para estudio y sentencia (fs. 349).

**CONSIDERANDO QUE:**

I.- La Suprema Corte de Justicia, por unanimidad, hará lugar al recurso interpuesto, anulando la sentencia recurrida y en su mérito confirmará el pronunciamiento de primera instancia que desestimó la demanda.

II.- En relación a los agravios

ejercitados con sustento en la vulneración de la autonomía de los Gobiernos Departamentales, en forma coincidente con el Sr. Fiscal de Corte, se considera, que no le asiste razón a la recurrente.

Ello por cuanto de las propias expresiones de la Sala se desprende lo contrario a lo sostenido en la recurrencia, así a fs. 304 in fine el Tribunal, no obstante señalar que existe fundada doctrina que sostiene que el Gobierno Departamental carece de potestad para modificar el régimen de imputación de la paga, en el párrafo siguiente indicó que: "...aún en el caso que se pudiese regular, posición a la que se afilia el Tribunal, en la especie tal extremo no aconteció..." agregando que: "...no puede pretenderse que se encontraba regido por la Resolución No. 626/2002 ya que como analizó en forma por demás fundada la distinguida a quo, y la Sala comparte, la misma no es aplicable al caso concreto" (fs. 305).

En efecto, cabe precisar que sin perjuicio, de la autonomía departamental consagrada en el art. 297 de la Constitución y a que la norma cuestionada fue dictada para un período excepcional atendiendo las dificultades económicas que atravesaba la Comuna en el año 2002, no se puede dejar de observar que la misma no fue la que estableció los criterios generales que para la imputación de la paga

recogió la Intendencia, por lo que al no resultar la citada disposición aplicable al caso de marras, el agravio carece de sustento.

III.- En lo que dice relación con el mérito sobre la pretensión por pago de lo indebido, la Sala afirmó que nos hallaríamos ante un claro vacío normativo que a su entender determinaba que debía procederse a la integración con las leyes análogas, postulando -sin perjuicio de reconocer lo opinable del punto- la aplicación al caso concreto del régimen de imputación de la paga previsto en el Código Tributario y no el del Código Civil como pretende la demandada, por lo que concluye, en aplicar las normas tributarias de la D.G.I., fundando tal decisión que en caso contrario, se vulneraría el principio de igualdad ante las cargas públicas. Afirmación con la que la Corte disiente.

Liminarmente, cabe precisar que en el caso de autos nos encontramos frente a una situación en que los actores invocan pagos indebidos que se hicieron efectivos en virtud de convenios celebrados entre ambas partes y, en donde la demandada concedió facilidades de pago para abonar la deuda de Contribución Inmobiliaria Rural de los inmuebles individualizados en autos (fs. 40-100).

Asimismo, surge acreditado

que los actores suscribieron convenios de refinanciación en los años 2005, 2006 y 2008, actos de determinación que no fueron objeto de impugnación alguna. De forma que los deudores asumieron el compromiso de abonar los montos que se fijaron en los referidos acuerdos, no obstante lo cual sólo abonaron el 50% de las cuotas acordadas, lo que determinó su rescisión por falta de pago de tres cuotas consecutivas.

A su vez, en el año 2009 se suscribieron otros tres convenios de refinanciación de adeudos por el mismo impuesto, por lo que cada vez que se suscribió un nuevo convenio de facilidades, la deuda original fue objeto de reliquidación.

En ese contexto, el Tribunal en forma errónea integró el vacío legal invocado con lo dispuesto en el art. 6 inc. C in fine del Decreto-Ley No. 15.584 que establece que: "Este régimen se aplicará solamente cuando se hubieren recurrido resoluciones que determinan tributos o impongan sanciones", indicando más adelante que: "Los pagos por adeudos tributarios a la Dirección General Impositiva (exceptuadas las cuotas por facilidades) serán imputadas en primer término a la cancelación de la deuda por impuestos".

Por ello, la Sala incurrió en error de derecho al aplicar por integración al caso

concreto el art. 6 de la citada norma, desconociendo que si bien los adeudos tributarios de la D.G.I. debían ser imputados en primer término a la cancelación de la deuda por impuestos, en forma expresa en su redacción se exceptúa al régimen de cuotas por facilidades.

Pues, como lo señaló el Sr. Fiscal de Corte el régimen previsto por el art. 6 de la Ley No. 15.584 fue contemplado en exclusividad para adeudos a la D.G.I. por expresa previsión legal, y a su vez, se excluyeron los adeudos provenientes de convenios impagos, también por expresa disposición legal (fs. 347), por lo que no correspondía su aplicación al caso de autos.

Como lo señaló la "a quo", al no existir, en el momento que se celebraron los convenios (2005 a 2009), normas que regulasen los criterios de imputación a la paga, no corresponde aplicar el art. 6 de la Ley No. 15.584 que rige solamente para las deudas tributarias con D.G.I. y no para los convenios caídos, celebrados a nivel departamental.

"...aún cuando se admita que la integración analógica debe realizarse con las normas de derecho tributario, tal como sostiene la parte actora, las normas aplicables en tal hipótesis son las contenidas en los arts. 32 y ss." del referido cuerpo

normativo, estableciendo específicamente el art. 34 que regula el cese de las facilidades que: "La Administración podrá dejar sin efecto las facilidades otorgadas si el interesado no abonare regularmente las cuotas fijadas, así como los tributos recaudados por la misma oficina recaudadora y que se devengaren posteriormente. En tal caso, se considerará anulando el régimen otorgado, respecto al saldo deudor, aplicándose los recargos que correspondieren a cada tributo".

"Los pagos realizados se imputarán en primer término a los intereses devengados y el saldo a cada uno de los adeudos incluidos en las facilidades otorgadas y en la misma proporción en que las integren. Ello no obstará a que la Administración pueda otorgar otro régimen de facilidades" (fs. 241-242).

Coincidiendo con las argumentaciones del Fiscal de Corte se entiende que: "Aceptar la posición adoptada por el 'ad quem' importaría, entonces, aplicar por vía indirecta lo que por vía directa la propia ley prohíbe, o, en otros términos, so pretexto de integrar un vacío legal, e invocando la especificidad de la norma respecto de aquellas que sobre imputación a la paga existen en el C. Civil, se violenta el texto y ratio de la norma, y se la aplica a situaciones que a texto expreso la norma

exceptúa. No debe desatenderse que las excepciones legales establecidas a texto expreso no decaen ni pueden ser obviadas en una pretendida aplicación indirecta o analógica de la norma, en tanto lo prohibido o exceptuado por la ley no puede ser desatendido bajo ninguna de las posibles formas de aplicación de la misma, esto es, ya fuere por vía directa o de integración" (fs. 346 vto.).

Por lo que se comparte la decisión adoptada en primera instancia, cuando señaló: "De las normas que vienen de transcribirse, surge que en el caso de cese de las facilidades -como en el ocurrente, por rescisión de un convenio- los pagos efectuados se imputan de forma diversa al régimen general establecido por el art. 6 del Decreto-Ley No. 15.584 (disposición recogida en el art. 20 del TOCAF-1996) en tanto dispone que los pagos por adeudos tributarios serán imputados en primer término a la cancelación de la deuda por tributos; mientras que según lo disciplinado en el Código Tributario en caso de cese de facilidades, la imputación de los pagos parciales que se efectuaron por las cuotas cumplidas, se deben imputar en primer término a los intereses devengados por el plan de facilidades y en caso de existir saldo el mismo no se imputa a la deuda por impuestos como pretenden los querellados, sino que se imputará a cada uno incluidos

en el mismo y en la misma proporción que las integre” (fs. 242-243).

Es decir que en aplicación a lo disciplinado en el art. 34 del Código Tributario para el caso de cese de facilidades, correspondía imputar los pagos, en primer término a los intereses devengados por el plan de facilidades, y en caso de existir saldo, imputarlo a cada uno de los adeudos incluidos en el plan de facilidades y en la misma proporción que las integre.

En suma, el fundamento esgrimido por el Tribunal en cuanto a que aplicar normas tributarias en caso de adeudos a la D.G.I. y normas civiles en supuestos de adeudos con la Intendencia violenta el principio de igualdad ante las cargas públicas, ha sido erróneamente expuesto, arribándose a una conclusión vulneratoria de la normativa indicada, que corresponde sea corregida por parte de la Corte, reemplazando los fundamentos jurídicos erróneos por los aplicables a la situación planteada en el subexamine.

IV.- La conducta procesal desplegada por las partes ha sido correcta, no dando mérito a especial condenación en gastos causídicos.

Por tales fundamentos, la Suprema Corte de Justicia, por unanimidad,

**FALLA:**

HACIENDO LUGAR AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO, ANULÁNDOSE EL PRONUNCIAMIENTO IMPUGNADO Y EN SU MÉRITO SE CONFIRMA EL PRONUNCIAMIENTO DE PRIMERA INSTANCIA.

SIN ESPECIAL CONDENA PROCESAL.

PUBLÍQUESE Y OPORTUNAMENTE, DEVUÉLVASE.

**DR. JORGE O. CHEDIAK GONZÁLEZ**  
PRESIDENTE DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA

**DR. JORGE RUIBAL PINO**  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA

**DR. JORGE T. LARRIEUX RODRÍGUEZ**  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA

**DR. RICARDO C. PÉREZ MANRIQUE**  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA

**DR. FELIPE HOUNIE**  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA

**DR. FERNANDO TOVAGLIARE ROMERO**  
SECRETARIO LETRADO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA