

//tencia No. 260

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR TABARÉ SOSA AGUIRRE

Montevideo, treinta y uno de agosto de dos mil veinte

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: **"PRADOLAR S.A. C/ PODER LEGISLATIVO - ACCIÓN DECLARATIVA, REPARATORIO PATRIMONIAL POR RESPONSABILIDAD POR ACTO LEGISLATIVO - CASACIÓN"**, IUE: 2-25191/2017, venidos a conocimiento de esta Corporación en mérito a los recursos de casación interpuestos por ambas partes contra la Sentencia Definitiva No. 203/2019, de fecha 6 de noviembre de 2019, dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 4to. Turno.

RESULTANDO:

I.- Por la referida decisión, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 4to. Turno [López (r), Maggi y Besio], falló: *"Confírmase la Sentencia Interlocutoria impugnada. Confírmase parcialmente la Sentencia Definitiva impugnada sin especial condena en el grado, revocándose la condena impuesta en forma subsidiaria al tercero MEF que se deja sin efecto, y revocándose la condena al demandado PODER LEGISLATIVO a pagar la determinada suma dineraria fijada la que se deja sin efecto y en su mérito ordenándose dilucidar la cuantificación del adeudo a la vía*

incidental prevista en el art. 378 del CGP. (...)" (fs. 739/754).

A su vez, el pronunciamiento de primer grado emanado del Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de Cuarto Turno, por Sentencia No. 32/2019 de fecha 12 de marzo de 2019 [dictada por el Dr. Carlos Aguirre], había fallado: *"Amparando la demanda y en tal mérito condenando a la demandada Poder Legislativo y en subsidio a la tercera citada Ministerio de Economía y Finanzas a abonar a las coactoras Rivermol S.A. la suma de \$1.251.844, a INTERCAMPO SA la suma de \$332.661, a PRADOLAR SA la suma de \$292.151, a GADNER SA la suma de \$75.914, a GUANARE SA la suma de \$14.028.268; y como condena de futuro a abonar a las referidas coactoras las sumas que paguen por concepto de sobretasa de impuesto al patrimonio correspondientes a los ejercicios fiscales 2017 a 2025 inclusive, salvo respecto de GUANARE SA que lo es hasta el ejercicio 2024 inclusive. Reajustes e intereses desde el desembolso al efectivo pago. Sin especial condenación (...)" (fs. 651/663).*

II.- En tiempo y forma, ambas partes interpusieron recurso de casación contra la sentencia dictada por el ad quem, haciendo valer cada una de ellas los motivos de sucumbencia que a continuación se relacionarán.

A.- Recurso de casación movilizado por las sociedades integrantes de la parte actora (fs. 766-780 vto.):

En su escrito impugnativo, el representante de las sociedades actoras discrepó con la decisión en lo relativo a que se haya revocado la condena a pagar una suma líquida y, en su lugar, se haya diferido la cuantificación del monto de la condena al procedimiento previsto en el art. 378 del C.G.P.

Señaló que la contrariedad a Derecho de la solución cuestionada deriva de que la decisión carece de una fundamentación suficiente, lo que colide con el deber de fundamentar las sentencias judiciales impuesto por los artículos 197 y 198 del C.G.P. La sentencia no explica por qué la prueba documental no es suficiente para realizar la cuantificación de los daños y perjuicios. Se limita a decir que la documentación no es suficiente, sin decir por qué y además, soslayando la prueba testimonial de los expertos en la materia (los contadores expertos en materia impositiva que declararon durante el proceso). Las referencias genéricas que hace la sentencia impugnada a la prueba, sin un análisis detallado de la misma, ponen al descubierto la orfandad de fundamentación que la invalida. Por otra parte, indicó que es el fruto de una errónea valoración del material probatorio porque se ha

dejado de lado lo que surge de documentación fehaciente así como de informes de profesionales contadores y de funcionarios profesionales expertos en impuestos que, en forma unánime, tanto por escrito como al declarar como testigos, aseveraron que los elementos para cuantificar la condena a imponer están disponibles en el expediente.

En definitiva, pidió que se revoque la sentencia impugnada en cuanto difirió la cuantificación del crédito por el procedimiento previsto en el artículo 378 del C.G.P. y ordenó que se mantenga la condena líquida impuesta en primera instancia.

B.- Recurso de casación movilizado por el Estado - Poder Legislativo (fs. 781-799):

En su memorial de agravios, la co-demandada planteó los siguientes cuestionamientos:

(i) Indicó que le agravia la aplicación que el Tribunal de Apelaciones hizo del artículo 39 de la Ley No. 11.925. Dijo que es equivocado el "*dies a quo*" considerado por la Sala para el cómputo del plazo, lo que le hace concluir que la presentación de la demanda interrumpió dicho curso. La Ley No. 19.088 (señalada por las actoras como la generadora de la responsabilidad del Estado) fue sancionada el 12 de junio de 2013, siendo esa la fecha en que debe comenzar

a computarse el plazo o en su defecto desde la fecha de publicación en el Diario Oficial, que se produjo el 17 de junio de 2013. La demanda, sin embargo, se presentó el 30 de junio de 2017, cuando habían transcurrido más de 4 años y, por ende, había operado la caducidad cuatrienal para formular la reclamación.

(ii) Errónea aplicación de los artículos 24 de la Constitución, 42 del Código Tributario, 39 numeral 1° y 43 de la Ley No. 15.939 y 17 de la Ley No. 19.088. Adujo que la Sala incurre en error al concluir que existe responsabilidad por acto legislativo, porque no existe una garantía legal ni derechos adquiridos a mantener una exoneración. Lo que tenían las actoras era una mera expectativa de conservar los beneficios tributarios durante el plazo que se encontrara vigente la ley que consagraba la exoneración.

Sostuvo que por los términos en que fue diseñada la Sobretasa del impuesto al patrimonio, no se eliminó la exoneración prevista en la Ley No. 15.939. Por otra parte, no puede soslayarse que la Suprema Corte de Justicia repelió las pretensiones de declaración de inconstitucionalidad de la Ley No. 19.088, por lo que la misma no puede ser considerada un acto ilícito ni antijurídico. Además, no existe una garantía o derecho a no pagar tributos. Como lo establece el art. 42 del Código Tributario, las

exoneraciones pueden derogarse en cualquier momento; no puede pretenderse que el orden jurídico quede estático y que cualquier afectación que se provoque y genere daños determine que estos deban ser indemnizados. Las exenciones que se consagran no deben ser mantenidas eternamente; si bien el art. 42 del Código Tributario prevé que puede existir responsabilidad del Estado cuando se derogan exoneraciones, no establece que esta se genere en todos los casos. La responsabilidad no es objetiva aunque tampoco establece que necesariamente la derogación de una exoneración concedida por un plazo determinado genere responsabilidad de manera automática.

Puntualizó que al no haber acto antijurídico no se desencadena la responsabilidad del Estado y el deber de indemnizar.

Por otra parte, indicó que el art. 39 numeral 1° de la Ley No. 15.939 establece que la exoneración alcanza a los tributos nacionales que recaen "sobre la propiedad inmueble rural" y, en su numeral 2°, que los valores de los inmuebles forestados no deberán computarse para la determinación del monto imponible del impuesto al patrimonio. La Sobretasa del impuesto al patrimonio, creada por el art. 17 de la Ley No. 19.088, no recae sobre la propiedad inmobiliaria rural forestada, sino que grava la totalidad del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias, hecho

generador distinto del que desgrava la exoneración, por lo cual, tampoco se vulnera el art. 39 de la Ley No. 15.939. De igual modo, no se verifica una transgresión a lo previsto en el numeral 2° del referido artículo, porque lo que dicho precepto prohíbe es que el valor de los inmuebles se incluya para la determinación del monto imponible del impuesto al patrimonio, que no es el caso de la Sobretasa del impuesto al patrimonio, que es un tributo distinto. Subraya que no se trata del impuesto al patrimonio ni de un adicional al mismo, sino de un tributo diferente. Las sobretasas tienen autonomía y dan lugar a obligaciones independientes. En este caso, la sobretasa del impuesto al patrimonio tiene una base de cálculo propia, sus propias alícuotas progresivas y no sigue la suerte del impuesto al patrimonio, el cual podría derogarse sin afectarse la sobretasa.

Sostiene que la Sobretasa del impuesto al patrimonio no elimina la exoneración establecida en el art. 39 de la Ley No. 15.939, que es respecto de tributos nacionales a la propiedad inmueble rural (caso típico de la contribución inmobiliaria rural). Tampoco afecta el beneficio fiscal en cuanto al no cómputo de valores y extensiones de inmuebles forestados para el monto imponible del impuesto al patrimonio. Ello demuestra lo errado de la posición de la Sala, que no entró en detalle de los aspectos

técnicos tributarios de la sobretasa.

En definitiva, concluyó que las contrapartes no acreditaron que los daños que alegan haber experimentado tengan las características exigidas para que corresponda su reparación. La derogación de la ley exoneratoria o la eliminación del beneficio tributario no suponen la generación de daños resarcibles ni la responsabilidad del Estado. No fueron acreditados, por parte de las actoras, los extremos requeridos para que opere la responsabilidad del Estado y, claramente, no se probaron los daños.

III.- Conferido los traslados correspondientes, las partes los evacuaron en los términos que surgen de los escritos que obran a fojas 805/820 vto. y 822/827 respectivamente.

IV.- El Tribunal de Apelaciones referido ordenó franquear los recursos interpuestos (fs. 831) y los autos fueron recibidos por este Cuerpo el día 3 de marzo de 2020 (fs. 836).

V.- Por Decreto No. 375 del 27 de abril de 2020 (fs. 839), se ordenó el pase de los autos a estudio, por su orden.

VI.- Culminado el estudio, se acordó emitir el presente pronunciamiento en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO:

I.- La Suprema Corte de Justicia, por unanimidad de sus miembros naturales, irá a desestimar el recurso de casación interpuesto por el Estado - Poder Legislativo.

Con el concurso de voluntades de los Sres. Ministros Dres. Minvielle, Turell, Tosi y el redactor, amparará el recurso de casación movilizado por la parte actora y, en su mérito, anulará la recurrida en cuanto ordenó dilucidar la cuantificación del adeudo mediante el procedimiento previsto en el art. 378 del C.G.P. y, en su lugar, mantendrá firme la condena dispuesta en primera instancia.

Por último, en relación al punto anterior, la Sra. Ministra Dra. Elena Martínez extenderá discordia.

II.- Corresponde, en lo inicial, reseñar algunos aspectos del caso en examen a efectos de centrar las cuestiones a decidir.

Las sociedades anónimas que integran la parte actora son titulares de explotaciones agropecuarias. Lo sustancial de su activo patrimonial, está compuesto por bosques forestales que plantaron en distintos padrones rurales de su propiedad. Esos bosques fueron plantados al amparo del régimen jurídico-tributario de la Ley No. 15.939 (Ley Forestal).

Dicha ley exoneró a las

empresas que implantaran bosques forestales con determinadas características, de los impuestos a las rentas y al patrimonio, vigentes al tiempo de su sanción (art. 39 numerales 1° y 2° de la Ley No. 15.939). Expresamente, se estableció que su valor no debería ser considerado para la determinación del monto imponible al impuesto al patrimonio (en adelante: IPAT). Por esta razón, las sociedades reclamantes no computan, para el cálculo del IPAT, el valor de los inmuebles forestados.

Además, la ley estableció que quienes implantaran bosques de esas características no deberían pagar ningún impuesto que gravara, por esa actividad, a sus titulares ni a los inmuebles asiento de los bosques durante un período de 12 años contados desde su implantación.

Concretamente el art. 43 de la Ley No. 15.939 estableció: *"Las exoneraciones y demás beneficios tributarios establecidos en la presente ley, alcanzan a todos los tributos que en el futuro graven genéricamente a las explotaciones agropecuarias, a sus titulares en cuanto tales, o a sus rentas. Ellos regirán por el plazo de doce años, a partir de la implantación de los bosques calificados según el Artículo 39 de la presente ley"*.

La ley aseguraba un plazo de estabilidad de 12 años, contados a partir de la

implantación del bosque, en el que éstos no serían alcanzados por impuestos nacionales.

En junio del año 2013 se sancionó la Ley No. 19.088 que creó un tributo denominado "Sobretasa del impuesto del patrimonio" (en adelante: la sobretasa) que alcanza, mediante alícuotas progresivas, la totalidad del patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias (siempre que el activo total sea superior a las 12.000.000 Unidades Indexadas).

Para el cálculo de la sobretasa también deben considerarse aquellos activos afectados a la explotación agropecuaria que se encuentran exentos, excluidos o que son no computables para el IPAT. Tal es el caso de los bosques plantados al amparo de la Ley No. 15.939, como los que tienen las reclamantes en su patrimonio. Es decir, que aquellos bosques forestales plantados al amparo de la Ley No. 15.939, que no se toman en cuenta para el IPAT (porque están exonerados) y respecto de los cuales se había asegurado por la Ley No. 15.939 que no serían alcanzados por tributos nacionales durante un lapso de 12 años contados desde su implantación, deben tomarse en cuenta para el cálculo y el pago de la sobretasa.

Las actoras plantearon que esta decisión del legislador -si bien es adoptada por una ley cuya constitucionalidad no está en tela de

juicio aquí- expone al Estado a responsabilidad por acto legislativo. Se ha infringido, mediante el nuevo régimen legislativo el período de estabilidad que la ley anterior había comprometido.

La cuantía del perjuicio está compuesta por el monto ya abonado por concepto de sobretasa, como resultado de tener que computar aquellos inmuebles forestados en los que los bosques tenían, al momento de entrada en vigor de la Ley No. 19.088, menos de 12 años de implantados. Esos inmuebles estaban al abrigo del plazo de estabilidad vigente (art. 43 de la Ley No. 15.939). Por ende, que se haya obligado a computar su valor para la determinación de la sobretasa es una acción antijurídica que da lugar a la reparación pretendida. Reclamaron que se condene al Poder Legislativo a reembolsárseles lo pagado por concepto de la sobretasa y, a futuro, a ser reparados por el equivalente a lo que deban abonar por concepto de sobretasa, sobre aquellos activos (bosques) cubiertos por el plazo de 12 años desde la implantación, por el que la Ley Forestal No. 15.939 garantiza la exoneración tributaria.

Cumplidas las etapas procesales correspondientes, tanto en primera como en segunda instancia se ampararon las pretensiones de las sociedades actoras. La única salvedad radicó en que, el "a quo" entendió que correspondía la condena al pago de

suma líquida y, en cambio, el "ad quem" ordenó la cuantificación del daño al *procedimiento* previsto en el artículo 378 del C.G.P.

III.- A los fines de abordar los agravios planteados, la Corte analizará en primer lugar los esgrimidos por el Estado - Poder Legislativo y luego los de las sociedades promotoras.

En lo atinente al cómputo del plazo de caducidad cuatrienal (art. 39 de la Ley No. 11.925), a juicio de la Corporación no resulta de recibo el cuestionamiento introducido por el Estado - Poder Legislativo.

La caducidad de los créditos contra el Estado, tiene una particular forma de cómputo. En tal sentido, el artículo 39 de la Ley No. 11.925, establece lo siguiente: "*Todos los créditos y reclamaciones contra el Estado, de cualquier naturaleza u origen, caducarán a los cuatro años, contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles. Esta caducidad se operará por períodos mensuales (...)*".

Para que se configure la caducidad, como enseña Cassinelli Muñoz, tiene que haber dentro del lapso cuarenta y ocho meses enteros que corren desde el primero al último día de cada mes, de modo que todos estos plazos de caducidad terminan siempre a medianoche del último día de algún mes

calendario, cualquiera sea la fecha en la cual se produjo la exigibilidad (Cfme. AA. VV: "Primer Coloquio de Derecho Público Responsabilidad del Estado y Jurisdicción", Editorial Universidad, Montevideo, 1993, pág. 18).

Esto implica que si el evento que origina la obligación de reparar tiene lugar a mediados del mes calendario, el plazo de caducidad deba computarse a partir del día 1 del mes siguiente.

En conceptos trasladables del citado autor: *"...la interpretación más razonable es la de que la expresión "por períodos mensuales" quiere decir que yo voy contando los meses enteros, los meses francos, desde el 1° al último día de cada mes y no los períodos formados por una parte de un mes y otra parte de un mes siguiente, porque si fuera así, se computarían los períodos mensuales en los sucesivos días del mismo número y no contando los meses enteros, la expresión "por períodos mensuales" sería absolutamente inoperante, porque sería lo mismo que contar por días. Si se dijo que se contaba por períodos mensuales en vez de contarse por días, como es lo normal, quiere decir que se quiso dar alguna solución que sea excepcional respecto de la forma corriente del cómputo de los plazos. Se quiso sustituir el día franco como unidad de cómputo de los plazos por el mes franco, digamos. Así como no interesa*

en un plazo que se computo por días, cuantas horas hubo desde el momento en que ese realizó el hecho que da lugar al cómputo hasta la medianoche, tampoco interesa en el art. 39 cuántos días pasaron desde el día en que se hizo exigible el crédito contra el Estado y el último día de ese mes. De manera que si yo computo el aniversario, luego tengo que prolongar ese aniversario hasta el último día del mes en el cual cae el aniversario, para encontrarme con el momento en que termina el período de cuatro años contado por períodos mensuales” (Cassinelli, H.: “La caducidad de la acción de reparación” en “Derecho Constitucional y Administrativo”, La Ley URUGUAY, Montevideo, 2013, págs. 1096/1097; el trabajo fue publicado originariamente en AA. VV: “Primer Coloquio de Derecho Público Responsabilidad del Estado y Jurisdicción”, Editorial Universidad, Montevideo, 1993, págs. 13 y ss., en este sentido en jurisprudencia deben citarse las Sentencias Nos. 317/1997, de la Suprema Corte de Justicia así como la publicada en LJU c. 14.464 (Suprema Corte de Justicia No. 202/2001); 190/2008, 347/2010, 36/2012 y 128/2014 del TAC 2°; 318/2005 y 5/2014 del TAC 4° entre otras).

En este caso, la norma legal se aplicó a la actora causándole daño, cuando la misma fue obligatoria y conforme el art. 7 del C. Tributario ello sucedió al décimo día a contar desde el

siguiente al de su publicación por primera vez en el "Diario Oficial". La referida publicidad ocurrió el día 17 de junio de 2013. En consecuencia, la obligatoriedad acaeció el día 27 de junio de 2013.

En definitiva, es correcto el proceder de la Sala de computar el plazo de caducidad a partir del 1° de julio de 2013. La caducidad se producirá, siempre, el último día del mes en que se cumplen los cuatro años; en este caso, a la hora 0 del 1° de julio de 2017, por lo que la caducidad no llegó a operar ya que la demanda se interpuso en plazo, el 30 de junio de 2017.

IV.- Desestimada la caducidad, la Corte abordará lo relativo a la responsabilidad del Estado por acto legislativo y en tal orden entiende que corresponde mantener la condena dispuesta por el "*ad quem*".

El Estado, al dictar el acto legislativo que se alega como generador de la responsabilidad (art. 17 de la Ley No. 19.088) al crear la sobretasa, modificó las condiciones jurídico tributarias bajo las cuales realizaron la inversión las actoras. En tal sentido, los artículos 39 y 43 de la Ley No. 15.939, les aseguraba un plazo de estabilidad (en lo concerniente a los aspectos tributarios) de 12 años.

Gravar con un tributo -en

este caso con la sobretasa del impuesto al patrimonio-determinados activos que, conforme al régimen legal al amparo que se hizo la inversión, no iban a ser gravados por tributo nacional alguno creado ni a crearse durante el término de 12 años a partir de la implantación del bosque, es un extremo indudablemente generador de responsabilidad del Estado por acto legislativo.

Sobre las bases de la Responsabilidad del Estado, corresponde traer a consideración la delimitación efectuada por CASSINELLI MUÑOZ. En tal sentido, el referido jurista enfatizó: *"el sentido de la responsabilidad estatal en Uruguay no es semejante al del art. 1319 del Código Civil: no se centra en un hecho ilícito culpable y dañoso, sino en el daño causado por la actividad estatal, garantizando al damnificado la reparación que tiene derecho en virtud del principio de igualdad, de modo que la circunstancia de haber tenido que sufrir un daño así causado en aras del interés general no lo deje en inferioridad de condiciones respecto de quienes, hallándose en su misma situación, no tuvieron que sacrificar su esfera propia para satisfacer a la comunidad (...) la tesis de la responsabilidad del estado de ningún modo afecta el ejercicio de la función legislativa según los arts. 82, 85 -3°, 72 ó 45 de la Constitución. Al contrario, supone el ejercicio de la potestad legislativa con arreglo a la*

Constitución y atendiendo al hecho de que dicho ejercicio conduce a que algunos individuos sufran daño en interés general, reconoce que el principio de igualdad entre quienes sufrieron ese daño y quienes, hallándose en análoga situación antes de dictarse la ley, no fueron afectados por ella, hace nacer un crédito indemnizatorio contra el Estado, con el efecto económico de redistribuir igualitariamente el peso de las medidas legislativas legítimamente adoptadas" (CASSINELLI, H. "Responsabilidad del Estado por acto legislativo", nota de jurisprudencia al caso LJU 12.133).

Por su parte, el Prof. SAYAGUES LASO a la hora de estudiar las condiciones para que surja la responsabilidad del estado por acto legislativo indicó: *"Admitido el principio de la responsabilidad y que los jueces pueden declararla, es necesario determinar las condiciones que deben reunirse para que surja obligación de indemnizar. En efecto, la mayor parte de las nuevas leyes originan molestias y perjuicios; pero tales dificultades son propias de la vida en sociedad y no exceden de los sacrificios normales que cabe exigir a quienes también se benefician con el progreso de la legislación. La doctrina y la jurisprudencia, a la par que afirmaban el principio de la responsabilidad, se preocuparon de establecer las condiciones que debían darse para que hubiera lugar a la*

indemnización. El daño sufrido debe ser especial, excepcional, exceder los sacrificios normales propios de la vida en sociedad. Si la ley afectara por igual a todos o a un gran número de personas, es decir, si los hechos sus efectos fueran realmente generales, no surgiría obligación de indemnizar. El perjuicio debe ser directo, es decir, derivar en forma inmediata de la ley. Los perjuicios indirectos no son indemnizables. De ahí que si entre la ley y el perjuicio se interponen otras circunstancias, la reclamación no puede prosperar. Además el perjuicio debe ser cierto, real y apreciable en dinero, es decir, material. Los perjuicios hipotéticos, eventuales, futuros, y los puramente morales, no dan lugar a indemnización. Tampoco habría lugar a reparación si los perjuicios fueran de poca entidad y hubieran afectado apenas el desenvolvimiento económico de la empresa comercial o persona reclamante. Finalmente, es condición ineludible para que surja derecho a indemnización, que la actividad suprimida o la situación que motiva la ley no sea ilícita, peligrosa, perjudicial o inmoral. En suma, que no sea antisocial. Si lo fuera, no habría lugar a indemnización" (Cfme. SAYAGUES E. "Tratado de Derecho Administrativo", T. 1, Sexta Edición, FCU, 1988, págs. 610-612; véase además citado en LJU caso 12.924, Suprema Corte de Justicia No. 349/1995).

Es preciso indicar que si bien el régimen tributario no es inalterable o inmodificable, el acto legislativo en cuestión lesionó la situación de las reclamantes en una medida mayor que la normal. Como explica el Prof. Blanco debe convenirse que, conforme a los parámetros dogmáticos actuales, cuando el Estado asume explícitamente la obligación de no cambiar un régimen tributario por un período, si luego sobreviene una ley que modifica aquel régimen que se había obligado a mantener, el cambio resulta indiscutible en sí. Pero como se había establecido un período mensurable -en este caso de 12 años- para que el régimen tributario se mantuviera inalterado, si se cambia el régimen parece razonable sostener que el Estado debe reparar a los perjudicados (Cfme. Blanco, A.: "Responsabilidad del Estado por su actividad tributaria", AA. VV.: "Estudios sobre la Administración uruguaya (Felipe Rotondo Coordinador)", T. II, Instituto de Derecho Administrativo - Facultad de Derecho - Universidad de la República, FCU, Montevideo, 2016, pág. 31).

En esa línea, el TAC 5° dijo ante un caso similar en la Sentencia No. 60/2017: *"...Al establecerse el régimen se garantizó a las empresas que no se crearían impuestos que gravaran tanto su actividad como la titularidad de los inmuebles*

asientos de bosques por 12 años contados desde la implantación de los últimos. La accionante implantó sus bosques en los años 2008 y 2009. Por ende, de acuerdo con la Ley Forestal, éstos iban a estar exonerados de todo tipo de tributo hasta los años 2020 y 2021 respectivamente... El cambio económico nítidamente perceptible que padece el sujeto constituye sí un daño resarcible, porque deriva directamente de la nueva ley una situación perjudicial entre el estado patrimonial del sujeto antes y después de la exoneración. La resarcibilidad no deriva del mero cambio, sino de la circunstancia de que éste afecta en especial a determinados sujetos, y por tanto, al abrigo de la doctrina y jurisprudencia previamente citadas, configura daño excepcional generado por la actividad legislativa, independientemente de la constitucionalidad o no de ésta; que pesa sobre el reclamante y corresponde indemnizar. En suma, no interesa tanto si se lesiona un derecho adquirido o una legítima expectativa, ni si se trata del mismo impuesto o de otro, sino que lo relevante radica en la afectación del tiempo de exoneración que se hallaba en curso cuando entró en vigencia la nueva ley, alterando así las previsiones que legítimamente había adoptado el inversor y por tanto, su esfera jurídico-patrimonial. El modo en que el ordenamiento nacional realiza balance entre las

potestades públicas y los derechos de los habitantes, consiste en contemplar a la vez el interés general (en modificar la normativa existente) y el particular (al habilitar que eventualmente pueda indemnizársele al generarse responsabilidad por acto legislativo). A criterio de la Sala integrada, precisamente para casos como el presente es que deviene especialmente aplicable el art. 42 del Código Tributario, pero no en el sentido pretendido por la parte demandada, sino en apoyo de la pretensión de la parte actora”.

En la especie, la ley afecta a las empresas reclamantes que efectuaron su inversión sobre la base de que en los 12 años siguientes no sería afectada por ningún impuesto nacional. La legítima decisión del legislador de alterar ese régimen, como ineludible consecuencia, les afecta de un modo especial. Colide con las legítimas expectativas que abrigaban al amparo de la tutela legal, donde se había comprometido el mantenimiento de los beneficios por el multicitado lapso.

En consecuencia, tal extremo desencadena la responsabilidad del Estado por acto legislativo y justifica el mantenimiento de la condena.

V.- Desestimado el recurso de casación promovido por el Estado-Poder Legislativo, la

Corte analizará la decisión de la Sala de ordenar la cuantificación del crédito a la vía del artículo 378 del C.G.P.

En tal sentido la Corte, como se adelantara, con el concurso de voluntades de los Señores Ministros Dres. Minvielle, Tosi, Turell y el redactor, acogerá el agravio movilizado por las referidas sociedades.

(i) En primer lugar, la decisión del Tribunal de disponer diferir la cuantificación del crédito a la vía incidental prevista en el artículo 378 del C.G.P., resulta controlable en casación. Cabe recordar que en el pasado, este Colegiado sostuvo que la decisión de los Tribunales de Apelaciones de ordenar la liquidación del crédito por el procedimiento previsto en el artículo 378 del C.G.P., era un asunto de resorte discrecional de los órganos de mérito, el que no podía ser censurado -al menos de regla- en casación (en tal sentido véanse las Sentencias Nos. 875/1995 y 41/2015 entre muchas otras).

Ahora bien, como lo ha dicho la jurisprudencia de nuestros tribunales civiles, si existen elementos razonables para fijar el monto indemnizatorio el juez debe tomarse el trabajo de fijarlo y así, evitar a los litigantes el tránsito por una segunda etapa con las dilaciones que ello importa

(Cfme. TAC 1°, Sentencia No. 194/2006, RUDP, 2/2007, C. 1235, pág. 500).

Ha consignado el TAC 6° en términos enteramente compartibles, que: *"Nada impone diferir "por derecho", como pretende el apelante, la cuantificación del daño a la vía del art. 378 CGP cuando el decisor cuenta con los elementos necesarios para fijar la cuantía del daño al dictar la sentencia definitiva. Por el contrario, su deber es hacerlo en ese momento..."* (TAC 6°, Sentencia No. 180/2006, RUDP, 2/2007, C. 1240, pág. 501). También el TAC 2° se ha expedido en el sentido de que si los elementos para realizar la cuantificación del crédito están disponibles en el expediente, la liquidación debe realizarse (así TAC 2°, Sentencia No. 149/2010, RUDP 1/2011, C. 329, pág. 180).

Igualmente, nuestra doctrina procesal concluyó que el diferimiento de la liquidación a la vía incidental prevista por el art. 378 procede sólo cuando la insuficiencia de los elementos probatorios aportados afecta a la determinación de la suma líquida a pagar. La cuantificación del daño en la sentencia definitiva es la regla y el diferimiento al incidente de liquidación la excepción (Cfme. Klett, S.: *"Proceso ordinario en el Código General del Proceso"*, T, III, FCU, Montevideo, 2014, pág. 235).

En suma, el Tribunal está obligado a cuantificar el daño cuando los elementos de juicio están disponibles en el expediente. No se trata de una facultad o poder discrecional irrevisable en casación, por el contrario hay normas procesales directamente aplicables (arts. 377 inc.1 y 378 del C.G.P.) donde su incumplimiento configura error de derecho.

(ii) Efectuada la aclaración que antecede, los referidos Ministros que conforman la mayoría estiman que *"in folios"* existen elementos para disponer una condena a suma líquida y, por ende, no hay mérito para diferir la cuantificación del crédito a la vía del art. 378 del C.G.P.

En primer lugar, debe compartirse la crítica formulada por la recurrente cuando señala que en la sentencia hostilizada hay cierta orfandad en la fundamentación que sostiene la decisión cuestionada. Se limita a afirmar que: *"...los documentos aportados a la causa y tenidos en cuenta por el decisor no son suficientes para fijar el monto dinerario indemnizatorio en la providencia definitiva impugnada, no son suficientes para determinar la cuantía del daño conforme a las observaciones realizadas por la demandada al presentar el recurso de apelación correspondiente"* (fs. 752).

La Sala, parecería compartir la objeción que planteó el representante del Estado - Poder Legislativo al contestar la demanda (fs. 412 vto./413) y al apelar (fs. 688 vto./699), donde aseveró que no era posible controlar la liquidación que formularon las reclamantes en los certificados contables que incorporaron conjuntamente con sus demandas. Indicó que ello no era posible porque no estaban los balances contables de las empresas actoras. Sin embargo, el Tribunal no es claro en especificar la identidad de los elementos -supuestamente- faltantes para poder cuantificar el crédito indemnizatorio.

Ahora bien, como se verá, si lo que se señalara fuera la necesidad de contar con los balances contables para poder controlar la cuantificación del crédito al que tienen derecho las reclamantes, la afirmación no es correcta. Los elementos documentales disponibles en obrados permiten proceder a la determinación de la suma debida.

(iii) Conforme lo anterior, cabe adentrarse ahora en el examen de las condiciones necesarias y suficientes para la determinación de obligación de "pagar cantidad de dinero líquida o fácilmente liquidable" (art. 377 inc. 1 C.G.P.).

En primer lugar, corres-

ponde recordar que conceptualmente el monto del crédito indemnizatorio a cuya reparación se condenó, es el equivalente al monto que las actoras tuvieron que abonar por concepto de sobretasa del impuesto al patrimonio por haber tenido que incluir, en la base de cálculo de ese tributo, los padrones que estaban beneficiados por la garantía prevista en el art. 43 de la Ley No. 15.939. Es decir, por haber tenido que tomar en cuenta aquellos padrones sobre los que la implantación de bosques tenía, al momento de entrada en vigencia de la Ley No. 19.088 (junio de 2013), una antigüedad menor a 12 años.

Para calcular la diferencia entre lo que hubiesen tenido que abonar y lo que efectivamente abonaron, es necesario cuantificar el monto a pagar por concepto de sobretasa del impuesto al patrimonio, sin computar para el cálculo, el valor de esos bosques.

En este caso, las actoras realizaron ese cálculo de la forma en que fue explicitado en los informes contables que acompañaron a su demanda (elaborados por los Cres. Isabel Hounie y Pedro Vecino Labat). Los referidos siguen la misma metodología y se basan en los mismos elementos documentales que obran en autos.

A modo de ejemplo, en el informe de la Cra. Hounie (fs. 418/426), se detalló la

forma en que se procedió a efectuar el cálculo para establecer a cuánto ascendería el ahorro fiscal de la co-actora GUANARÉ S.A. de no haber tenido que computar el valor del subconjunto de padrones de su propiedad en los que los bosques tenían, al momento de entrada en vigor de la Ley No. 19.088, menos de 12 años de implantados. En tal sentido, obra en autos la documentación que tuvo en cuenta para confeccionar su informe, a saber: certificados registrales de los que surge la titularidad de la empresa de los padrones referidos; certificados expedidos por la Dirección General Forestal del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca, en los que consta la identidad de los padrones y las áreas forestadas, así como la fecha de implantación de cada bosque (ver en el acordonado fs. 87/246); declaraciones juradas presentadas ante la DGI por los períodos reclamados. Los valores catastrales se tomaron a partir de las Cédulas Catastrales adjuntas y fueron debidamente actualizados por el índice legalmente previsto (Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura, publicado por el Instituto Nacional de Estadística).

En síntesis, todos los elementos considerados para la confección del informe constan en autos, por lo que era perfectamente posible controlar el cálculo realizado para cuantificar las

diferencias. El documento fue reconocido en la audiencia en la que la Cra. Hounie declaró como testigo. Allí detalló el procedimiento seguido (que ya constaba por escrito en el informe) (fs. 613 vto. y 614). Explicó lo siguiente: "La metodología que utilicé para calcular el monto de ahorro de la sobre tasa tomé los padrones propiedad de la empresa que habían sido computados para el cálculo de la sobre tasa, verifiqué que fueran propiedad de la empresa en base a un certificado notarial de propiedad de los inmuebles, luego consideré el valor catastral 2012 que es la base de cálculo de la sobretasa para el ejercicio 2013; y para los ejercicios siguientes la actualización de ese valor catastral por los índices que fija el PE, también verifiqué que ese valor catastral fuera el considerado para la declaración jurada de la sobre tasa en función de los certificados contables de la Cdora. Santos, después consideré las áreas forestadas de esos padrones cubiertos por la garantía otorgada por la Ley Forestal según aclaratoria de la misma dirección forestal. De las áreas forestadas saqué el porcentaje que representa la totalidad del área de padrones y ese porcentaje se aplicó al valor catastral de los padrones correspondiente a cada ejercicio en la forma explicada y al resultado le apliqué la tasa de sobre tasa al cual liquidó el impuesto la empresa según surge de la declaración jurada

presentada a DGI. De esa forma calculé el ahorro que se hubiese obtenido de no computar los padrones forestados para la sobre tasa. Para ese cálculo tuve en cuenta el impacto de la deducción de los pasivos que no estarían afectando en este caso. La sobre tasa se calcula por los activos computables menos los pasivos deducibles. Los activos computables me surgen de la declaración jurada y los pasivos deducibles también surge de la declaración jurada que la empresa presenta a la DGI para liquida su impuesto” (fs. 613 vto.).

La misma metodología empleada por esta profesional fue la utilizada por el Cr. Vecino Labat para confeccionar los informes contables por los que se cuantificaron los créditos reclamados por las restantes co-actoras: GADNER S.A.; PRADOLAR S.A.; RIVERMOL S.A. e INTERCAMPO S.A. (fs. 59/80). El referido profesional también explicitó por escrito la metodología empleada. Ratificó su proceder luego de reconocer la autoría de los informes y declarar en audiencia como testigo (fs. 614 vto./615 vto.). Todos los elementos que el profesional consideró para la confección de sus informes y cálculos, también obran en el expediente principal.

No está de más recordar que los informes contables, desde el punto de vista probatorio, son documentos privados no auténticos,

emanados de terceros. Como enseña nuestra doctrina procesal en relación a estos documentos, la ley no prevé presunción sobre su autenticidad. Su eficacia convictiva queda librada al sistema general de valoración de las pruebas. Puede intentarse reforzar la misma convocando al tercero firmante a declarar en el pleito como testigo, interrogándole sobre la veracidad de la firma del documento. Ese mecanismo no produce necesariamente su autenticidad, porque tanto la declaración testimonial como el documento, en este caso, quedan librados a la sana crítica del decisor judicial quien podrá o no reconocer la autenticidad pretendida según las circunstancias del caso. Su veracidad o falsedad así como su eficacia o ineficacia probatoria deben ser resueltas por el Tribunal al momento del dictado de la sentencia de acuerdo al estándar de la sana crítica (Cfme. Simón, L.: "Valoración e impugnación de la prueba documental" en AA. VV.: "IX Jornadas Nacionales de Derecho Procesal", Universidad, Montevideo, 1997, especialmente págs. 156/157 y 171/172; Uriarte Audi, G.: "Prueba documental y prueba instrumental", en AA. VV.: "IX Jornadas Nacionales de Derecho Procesal", Universidad, Montevideo, 1997, pág. 181 y "Código General del Proceso Comentado", Obra Colectiva, T. 5, Abaco, Buenos Aires, 1998, pág. 219).

En este caso, los

profesionales que confeccionaron los informes fueron citados a declarar como testigos y reconocieron la autoría de los documentos. Los elementos que emplearon para su confección fueron incorporados al proceso y estuvieron siempre a disposición de la parte demandada para que pudiera controlar su correspondencia con el reclamo. La forma de proceder a partir de la documentación incorporada fue detalladamente explicada tanto por escrito como en audiencia. Por ende, el contenido ideológico de dichos informes, valorado de acuerdo a los parámetros de la sana crítica (art. 140 C.G.P.) debe tenerse por cierto, puesto que nada se ha probado en contra, teniendo la demandada los elementos para hacerlo y no lo hizo útilmente.

Se ha cumplido con las pautas de cuidado, diligencia profesional y objetividad que son los puntos de partida de cualquier informe de contador público, ampliamente reconocidos desde siempre por la profesión contable y mencionados en los textos de la mayoría de los pronunciamientos o de los tratados relativos a esta temática (Véase en este sentido: Informes de Contador Público -La actuación profesional vinculada a estados contables e información relacionada- Villarmarzo R. y Otros, pág. 16, Montevideo, 1991; Modalidades de actuación del contador público a nivel judicial, Villarmarzo R. en Rev. Judicatura No. 33 págs.

89 y ss.).

Finalmente, corresponde despejar la duda sobre la supuesta necesidad de contar con los balances contables para poder controlar el cálculo realizado por los contadores Hounie y Vecino Labat, que son el sostén del reclamo dinerario concretamente reclamado. Basta con reparar en el contenido de los informes contables para advertir que no tomaron información de los balances contables y que los elementos que consideraron en sus informes están disponibles en el expediente. La supuesta necesidad de contar con los balances para controlar la liquidación fue planteada únicamente por el patrocinante del Poder Legislativo al declarar en audiencia, quien indicó que pese a no ser contador entendía que eran necesarios, en línea con lo que había planteado en su contestación de demanda (fs. 618).

Sin embargo, dicha afirmación no puede tomarse como técnicamente correcta. No solamente por provenir de alguien no calificado en materia contable y en liquidación de impuestos, sino porque fue desmentida nada menos que por el Director de la Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas, Cr. Fernando Serra, cuando declaró como testigo.

En efecto, expresamente se interrogó al Cr. Serra acerca de si en el expediente

estaban disponibles los elementos para cuantificar las diferencias y expresó que sí lo estaban. Luego de examinar la documentación, el profesional indicó que estaban los elementos necesarios para liquidar la sobretasa del impuesto al patrimonio. Planteó alguna duda acerca de si no se habían computado bosques en los que existían rebrotes (que no están alcanzados por la exoneración), pero volvió a examinar la documentación y admitió que no habían sido incluidos en el reclamo bosques en los que existían rebrotes ni tampoco bosques implantados antes de 2001 (fs. 617).

En definitiva, el planteo de que era necesario contar con los balances contables de las empresas para hacer el cálculo de lo abonado por concepto de Sobretasa del impuesto al patrimonio, por haber tenido que computar en su base de cálculo el valor del subconjunto de bosques con menos de 12 años de implantados al momento de entrada en vigencia de la Ley No. 19.088, carece de cualquier respaldo técnico serio.

(iv) Por lo tanto, a juicio de la Corporación debe mantenerse la condena líquida impuesta en primera instancia al pago de las sumas concretamente reclamadas.

En cuanto a la condena de futuro, tal como lo entendió la Sentencia de Primera Instancia, corresponde condenar al Poder Legislativo a

devolver a las actoras aquellos montos que deban abonar, por concepto de sobretasa del impuesto al patrimonio, por tener que computar en su base de cálculo aquellos bosques que, al momento de entrada en vigencia de la Ley No. 19.088 tenían menos de 12 años de implantados y, por ende, estaban amparados en la garantía prevista en la Ley Forestal No. 15.939 (arts. 39 y 43).

Esas sumas, desde luego, por lógica serán progresivamente decrecientes, en la medida que en los sucesivos ejercicios vaya disminuyendo el subconjunto de activos en esa situación porque se irá cumpliendo el plazo de 12 años de estabilidad que beneficia a cada bosque en concreto.

Además, los montos deberán ser debidamente reajustados mediante el mecanismo previsto en el Decreto-Ley No. 14.500 y devengarán el interés legal desde cada desembolso (conforme fue dispuesto en primera instancia y no fue motivo de agravio).

VI.- La correcta conducta procesal de ambas partes determina que las costas y los costos de la presente etapa se distribuyan en el orden causado (artículo 688 del Código Civil y artículos 56.1 y 279 del C.G.P.).

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, con el concurso de voluntades antes señalado,

FALLA:

DESESTÍMASE EL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR LA PARTE DEMANDADA ESTADO - PODER LEGISLATIVO.

AMPÁRASE EL RECURSO DE CASACIÓN MOVILIZADO POR LA PARTE ACTORA Y, EN SU MÉRITO, ANÚLASE LA RECURRIDA EN CUANTO ORDENÓ DILUCIDAR LA CUANTIFICACIÓN DEL ADEUDO MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 378 DEL C.G.P. Y, EN SU LUGAR, MANTÉNGASE FIRME LA CONDENA DISPUESTA EN PRIMERA INSTANCIA.

SIN ESPECIAL CONDENACIÓN PROCESAL.

FÍJANSE LOS HONORARIOS FICTOS EN 50 B.P.C.

NOTIFÍQUESE A DOMICILIO, PUBLÍQUESE Y, OPORTUNAMENTE, DEVUÉLVASE.

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

DRA. ELENA MARTÍNEZ
MINISTRA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. EDUARDO TURELL
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. LUIS TOSI BOERI
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. TABARÉ SOSA AGUIRRE
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DRA. ELENA MARTÍNEZ
MINISTRA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

**DISCORDE PARCIALMENTE: en
cuanto entiendo que co-
rresponde desestimar los
recursos de casación, sin**

especial condena procesal.

I) Respecto de los antecedentes, me remito al detalle formulado en el cuerpo de la sentencia.

II) Los recursos de casación resultan admisibles en razón de cuantía.

En referencia a la cuantía como condición de admisibilidad del recurso de casación en supuestos de procesos acumulados por reunión (acumulación de autos), a mi criterio, resulta necesario que cada una de las demandas individualmente considerada, planteada en cada uno de los procesos luego acumulados, cumpla con la exigencia mínima legal (cf. fundamentos que expuse en las sentencias de la Suprema Corte de Justicia nros. 17/2016 y 1363/2017 y 1831/2017).

En ambos procesos acumulados el monto reclamado supera ampliamente las 6000 UR.

En el expediente acumulado al presente caratulados "Guanares S.A. c/ Estado - Poder Legislativo. Reparatorio patrimonial por acto legislativo", individualizado con el IUE 2-25169/2017, las empresas actoras reclamaron en su demanda el pago de la suma de \$14.028.268 (fs. 547 vto. del acumulado). 17/7/2017. A esa fecha el valor de la UR era de \$991,72. Por tanto, el monto de la causa asciende a 14.159,42 UR.

En la demanda de este proceso se reclamó la suma de 1.952.564. Sin embargo, la demandada, al contestar cuantificó la condena de futuro que la actora no había establecido en una cifra concreta, por lo cual estimó el monto del asunto en la suma de \$6.345.833 (fs. 415). El valor de la UR al 11 de setiembre de 2017 era de \$ 1.012,37. Por tanto, el monto del asunto asciende a 6.268,30 UR.

En consecuencia, de acuerdo con el criterio que sostengo, los recursos de casación resultan admisibles por cuantía en relación a ambas pretensiones acumuladas.

III) Recurso de casación deducido por el Estado - Poder Legislativo.

Comparto la postura de la

mayoría en cuanto a la solución desestimatoria de la excepción de caducidad.

Los agravios sobre el punto resultan admisibles, a diferencia de lo que sostiene la parte actora al evacuar el traslado del recurso de casación, ya que la defensa de caducidad fue objeto de pronunciamiento expreso en la sentencia recurrida.

También me remito a los fundamentos expuestos por la mayoría en cuanto a la configuración de la responsabilidad del Estado por acto legislativo y la procedencia de la condena en el caso.

IV) Recurso de casación deducido por las actoras.

La remisión a la vía incidental para la liquidación del daño resulta adecuada, ya que su cuantía no puede considerarse probada. Por tanto, a diferencia de lo que sostienen los Ministros que conforman la mayoría, no corresponde acoger el recurso de casación.

A) No existe la falta de motivación alegada por la recurrente.

Señalaron las actoras recurrentes que la motivación del fallo del Tribunal para apartarse de las claras disposiciones contractuales no es suficiente.

El agravio debe ser desestimado.

Sin duda, la motivación constituye la parte más importante de la sentencia, en la que el juez expone los motivos o fundamentos en los que basa su decisión, es decir, las razones que lo llevaron a adoptar una u otra solución en el conflicto que estaba llamado a resolver (cf. Couture, Eduardo J., *Vocabulario Jurídico*, 3ª edición ampliada y actualizada por Ángel Landoni Sosa, Bdef, Buenos Aires, 2004, pág. 510).

Dicho requisito esencial del acto conclusivo de la causa define a la sentencia como un acto reflexivo y no discrecional de la voluntad autoritaria del magistrado, así como permite controlar el modo en que los jueces ejercen su poder jurisdiccional (cf. Véscovi, Enrique y otros, *Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado*, Tomo 6, págs. 62 y 63, sentencias nos. 434/2003, 215/2005 y 83/2008 de la Suprema Corte de Justicia, entre muchas otras).

Así lo ha expresado la Suprema Corte de Justicia en sentencia nro. 349/2009, de 2/10/2009, en la cual se sostuvo:

"En punto a la motivación de la sentencia, la Corporación ha señalado que: 'Sin

duda la motivación de la sentencia -o su justificación- constituye la parte más importante de la sentencia, en la que el juez expone los motivos o los fundamentos en que basa su decisión, es decir, qué fue lo que determinó que adoptara una u otra solución al conflicto que debía resolver. Dicho requisito esencial del acto conclusivo de la causa define a la sentencia como un acto reflexivo y no discrecional de su voluntad autoritaria, y permite el control sobre el modo de ejercer los jueces su poder jurisdiccional' (Vescovi y otros, C.G.P. anotado, T. VI, págs. 62-63).

Pero además, como señala Igartúa (Teoría analítica del derecho, págs. 99-100), a la precedente concepción endoprocesal de la motivación, debe agregarse que dicho principio de raigambre constitucional se inserta en el sistema de garantías que las constituciones democráticas crean para la tutela de los individuos frente al poder estatal, y en particular frente a las manifestaciones de ese poder a través de la jurisdicción. 'Pero, encima la obligación constitucional de motivar representa un principio jurídico-político que en la profundidad de su sentido expresa la exigencia de controlabilidad. Esto no significa revalidar el consabido control institucional (apelación y casación), sino la apertura a un control generalizado. De ahí que ni las partes, ni sus abogados, ni los jueces que ven

los recursos, agoten el destino de las sentencias. Estas van dirigidas también al público... La connotación política de ese desplazamiento de perspectiva es evidente; la óptica privatista del control ejercido por las partes y la óptica burocrática del control por los Tribunales superiores, se integra, ahora, en una óptica democrática, el controlador es el pueblo mismo en cuyo nombre debiera administrarse la justicia porque para eso es el depositario de la soberanía... El control popular sobre las sentencias implica que sus motivaciones vayan provistas de los elementos necesarios para que, incluso los extraños al proceso, puedan comprender y valorar las razones con que las sentencias tratan de avalarse como piezas legítimas del ejercicio jurisdiccional'.

El defecto de motivación o adecuada fundamentación atañe entonces a la propia legitimidad del ejercicio de la función jurisdiccional en el estado de derecho.

'De Asís Roig (Jueces y Normas, págs. 288-289), resume las exigencias que el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo españoles han resaltado a la hora de enjuiciar la motivación de las decisiones judiciales, concretándolas en las siguientes:

a) deben darse a conocer las razones y elementos de juicio que permitan conocer

los criterios jurídicos empleados.

b) deben ponerse de manifiesto los hechos probados de que se parte y la calificación jurídica que se les atribuye, sin que sea necesaria una determinada extensión, ni un razonamiento explícito, exhaustivo u pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas.

c) debe haber coherencia.

d) debe ser internamente coherente, so pena de caer no ya en incongruencia sino en falta de motivación.

e) debe ser una aplicación de normas no arbitraria.

La motivación insuficiente o notoriamente desacertada equivale a ausencia de motivación, y tal defecto vulnera el deber de tutela judicial efectiva (Sent. del Tribunal Supremo del 31.1.92)' (Sentencia No. 215/2005).

En el mismo sentido, enseña Antonio M. Lorca Navarrete: 'La motivación de las resoluciones judiciales no surge como un tema exento de importancia. Su planteamiento entronca con el 'derecho a ser juzgado' que recoge el art. 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 10 de diciembre de 1948, con el 'derecho a ser juzgado públicamente' del art. 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y

Políticos de 16 de diciembre de 1966, o en fin, con 'el derecho a ser oído por un Tribunal Competente' del art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, de 22 de noviembre de 1969'.

'La motivación de la sentencia se debe dirigir también a lograr el convencimiento de las partes en el proceso, respecto de la corrección y justicia de la decisión judicial sobre los derechos del ciudadano, y en tal sentido debe mostrar el esfuerzo del Tribunal para lograr una aplicación del derecho libre de toda arbitrariedad ('La Necesaria Motivación de las Resoluciones Judiciales. , Revista Uruguaya de Derecho Procesal', Tomo I, año 1989)'.

También cabe referir a lo establecido en el Código Modelo Iberoamericano de Ética Judicial aprobado en 2006 en la XII Cumbre Judicial Iberoamericana celebrada en la ciudad de Santo Domingo, República Dominicana, que en su artículo 19 aclara que: 'Motivar supone expresar, de manera ordenada y clara, razones jurídicamente válidas, aptas para justificar la decisión', agregando que 'El juez debe motivar sus decisiones tanto en materia de hechos como de Derecho' (art. 22). 'En materia de hechos, el juez debe proceder con rigor analítico en el tratamiento del cuadro

probatorio. Debe mostrar en concreto los que aporta cada medio de prueba, para luego efectuar una apreciación en conjunto' (art. 23). Asimismo se establece que 'la obligación de motivar las decisiones se orienta a asegurar la legitimidad del juez, el buen funcionamiento de un sistema de impugnaciones procesales, el adecuado control del poder del que los jueces son titulares y, en último término, la justicia de las resoluciones judiciales' (art. 18).

(...)".

A partir de estas nociones, se entiende que la sentencia recurrida cumple con los requisitos mencionados, en la medida en que el Tribunal de Apelaciones hizo explícito el razonamiento que lo llevó a revocar la sentencia de primer grado.

La Sala desarrolla los fundamentos que la llevaron a la solución revocatoria, al entender que:

"Por último, en cuanto al quantum debeat asiste razón al PODER LEGISLATIVO al formular agravios. En efecto, considera el Tribunal que la liquidación del monto de la indemnización que corresponde abonar a los actores debe ser resuelta por el proceso incidental previsto por el art. 378 del C.G.P., ya que los documentos aportados a la causa y tenidos en cuenta por el decisor de primer grado para

fijar el monto dinerario indemnizatorio en la providencia definitiva impugnada, no son suficientes para determinar la cuantía del daño conforme las observaciones realizadas por la demandada al presentar el recurso correspondiente" (fs.752).

En consecuencia, el Tribunal expone las razones que tiene para revocar la decisión de primera instancia y cumple, de tal modo, suficientemente, con su deber de motivar la sentencia. La falta de prueba concreta del monto del daño no requería mayor fundamentación; máxime, considerando lo que se dirá en el punto siguiente.

B) Corresponde desestimar los agravios referidos a la valoración de la prueba.

El Tribunal consideró que en autos no fue acreditada la cuantía del daño padecido por las empresas actoras.

Respecto de la casación fundada en errónea aplicación de las normas de admisibilidad o de valoración de la prueba, adhiero a la posición que entiende que dicha causal se reduce a los supuestos en los que se violen las tasas legales en hipótesis de prueba tasada; o, en el caso de que corresponda aplicar el sistema de la sana crítica, cuando se incurra en absurdo evidente, por lo grosero e infundado de la valoración realizada (criterio sostenido

por la mayoría de la Corporación en sentencias nros. 594/2013, 452/2013, 273/2013, 4248/2011, 52/2010, 441/2017, entre otras).

En el caso, la parte cumple con alegar cuál es el concreto motivo de agravio y en qué sentido no comparte la valoración de la prueba realizada por el Tribunal e imputa a éste un proceder arbitrario. Sin embargo, tales imputaciones no resultan compartibles.

Como se detalla prolijamente en el cuerpo de la sentencia, la pérdida patrimonial que provoca el cobro del tributo requiere de un estudio técnico (cuantificar cuál hubiera sido el monto a pagar por concepto de sobretasa del impuesto al patrimonio, de no haber tenido que computar el valor de los bosques). Claramente, se trata de la aplicación de conocimientos técnicos que escapan a la cultura de un jurista medio.

La única prueba procedente para acreditar un hecho técnico es la pericial.

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 177.1 del C.G.P. la prueba pericial procede: *"cuando para verificar hechos que interesen al proceso son necesarios conocimientos artísticos, científicos o técnicos especiales"*. Son ese tipo de conocimientos científicos los que se necesitan para

determinar la efectiva relevancia económica del menoscabo patrimonial padecido por las actoras.

Las promotoras pretendieron sustituir ese medio de prueba por informes elaborados por contadores contratados por ellas que acompañaron con sus demandas, elementos que la mayoría que concurre al dictado de esta sentencia tuvo en cuenta para tener por probado el daño.

En relación al certificado contable elaborado por un profesional contratado por la actora, reiteraré la inveterada posición de la jurisprudencia nacional en cuanto a su mero valor de acto de alegación.

Los informes técnicos de parte no son pericias.

Se coincide con doctrina y jurisprudencia en que el informe del asesor de una parte debe ser considerado como integrante de los actos de alegación del litigante que se asesora con un experto o consultor privado y ofrece su opinión al Tribunal

En efecto, los informes a los cuales se hace referencia fueron elaborados por asesores de las actoras y no por peritos, sin sus requisitos y controles y, en consecuencia, jamás puede asimilárselos a dictámenes, ni a conclusiones periciales.

En este sentido, los Dres. Cardinal y Klett han expresado: *"El informe del asesor técnico constituye un verdadero acto de proposición, integra la alegación de las partes como forma de planteo y razonamiento técnico específico. Significa actualización de las situaciones jurídicas acción o excepción, en forma paralela a la asistencia letrada, que hace lo propio en la disciplina jurídica (...) el informe del consultor no constituye, prueba pericial, ni ningún otro medio de prueba, por lo que debe descartarse su conceptualización como medio no previsto (art. 146. 2 del C.G.P.). Como acto probatorio resulta inexistente, por violentar principios básicos del proceso y en especial de la actividad probatoria"* (CARDINAL, Fernando y KLETT, Selva, *"El informe del asesor técnico de la parte: su naturaleza jurídica y valoración"*, en IX Jornadas Nacionales de Derecho Procesal, Montevideo, año 1997, pág. 217).

En igual sentido, véase: Vescovi, Enrique y otros: *"Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado"*, Tomo 5, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998, págs. 329-332; Landoni, Ángel y otros *"Código del Proceso de la República Oriental del Uruguay. Comentado, con doctrina y jurisprudencia"*, Vol. II A, B de F, Montevideo, 2003, págs. 537/538; en la jurisprudencia de la Corte, véanse, por todas, las

sentencias nos. 150/2016, 860/2014 y 75/2014, entre muchas otras).

Los referidos informes tampoco pueden ser valorados como documentos emanados de terceros (que, de hecho, lo son) ya que sus conclusiones técnicas les confieren la naturaleza de sucedáneos de prueba pericial, lo cual no puede ser admitido. Las conclusiones de los profesionales que elaboraron los certificados son las bases sobre las cuales las promotoras elaboraron sus demandas. Otorgarles valor probatorio vulnera la regulación de la prueba pericial y contraría el principio de necesidad de la prueba (art. 137 del C.G.P.).

Sobre este tema reiteraré la postura que asumí en un caso anterior:

“Otro punto objeto de cuestionamiento por la actora atañe, en particular, a la valoración probatoria del informe contable elaborado por la Cra. GADEA.

Tampoco le asiste razón en su planteo.

En efecto, la recurrente pierde puntualmente de vista que dicho informe no es prueba, sino un acto alegatorio de la parte, por lo que pretende endilgarle al Tribunal una infracción a reglas de valoración de la prueba que no es tal ya que dicho

informe no se trata de prueba pericial, sino simplemente de la opinión de un profesional -muy respetable, por cierto- con la que está vinculada SANTA LUCÍA LTDA., pero que no sirve de base convictiva para mensurar la merma de utilidades de la empresa.

Existe extendido consenso en que los informes de los asesores técnicos de las partes no constituyen prueba pericial, sino que deben ser considerados como actos de alegación. No son ni pueden sustituir a una pericia, que es la prueba idónea para acreditar extremos para los cuales un saber experto -normalmente ajeno al bagaje del Juez- resulta necesario para decidir el caso. Se coincide con doctrina y jurisprudencia en que el informe del asesor de una parte debe ser considerado como integrante de los actos de alegación del litigante que se asesora con un experto o consultor privado y ofrece su opinión al Tribunal (Cfme. CARDINAL, Fernando y KLETT, Selva: "El informe del asesor técnico de parte: su naturaleza jurídica y valoración" en AA. VV: "IX Jornadas Nacionales de Derecho Procesal", Universidad, Montevideo, 1997, p.210/217)" (Cf. Sentencia No. 1.643/2017 y Sentencia SEF 0006-000037/2014 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno).

Como bien lo ha observado el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno en

sentencia redactada por la Dra. Alicia CASTRO:

"Es rasgo distintivo de la pericia no sólo el carácter y valía técnica del perito sino especialmente su imparcialidad, su ajenidad a los intereses de ambas partes -que justifica la posibilidad de recusarlos- y, por tanto, la garantía de su confiabilidad para el decisor. Además y como acertadamente señala Taruffo 'también en el contexto de las prueba periciales, las garantías del debido proceso deben quedar aseguradas' lo que significa que las partes pueden participar en las actividades del perito y éste puede ser interrogado por ellas en el proceso, aspecto que normalmente no satisfacen los informes privados (TARUFFO, M. La prueba, Madrid, 2008 p.96)" (Sentencia No. 189/2011; para este punto véase en doctrina: SOBA BRACESCO, Ignacio: "La incursión en el conocimiento científico a través de la prueba pericial. Su impacto en la decisión judicial", Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal, N° 40, pág. 240 disponible on line en:

<http://www.icdp.org.co/revista/usuarios/ultimaEdicion.php> y, del mismo autor: "Relación de causalidad y prueba pericial", La Ley URUGUAY, Montevideo, 2015, págs. 265 y ss.).

Véase que no se diligenció prueba pericial para acreditar la existencia de

menoscabo patrimonial en la actividad empresarial de la actora, todo lo cual contribuye negativamente a repeler su reclamo.

A criterio de la Sra. Ministra, Dra. MARTÍNEZ tal argumento resulta suficiente para desestimar los agravios”.

Por otra parte, resulta escaso el valor probatorio de la declaración de parte del representante del MEF que se produjo en la audiencia de fs. 617. En ella se expresan reparos a las liquidaciones realizadas por los asesores de las partes que no son consideradas por las recurrentes. No se expresa en esa declaración que el monto al cual se arriba en los certificados sea el correcto, por lo cual, no tiene el alcance pretendido por las reclamantes.

Las conclusiones referidas no se ven modificadas por el contenido de las declaraciones testimoniales recibidas en autos, ya que no son el medio de prueba idóneo para acreditar el hecho de carácter técnico, tal como se expuso supra.

En definitiva, el Tribunal no incurrió en hipótesis de absurdo evidente, ni de arbitrariedad, que habilite revisar la valoración de la prueba realizada en segunda instancia.

V) No corresponde imponer especial condena procesal en el grado.

DR. GUSTAVO NICASTRO SEOANE
SECRETARIO LETRADO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA