

C. N° 30/2012

**Tribunal Apelaciones Civil 4°T°**  
DIRECCIÓN Pasaje de los Derechos Humanos 1309

## **CEDULÓN**

**COMISION HONORARIA ADM. DEL FONDO DE SOLIDARIDAD**  
Montevideo, 6 de febrero de 2012

En autos caratulados:

**C/ FONDO DE SOLIDARIDAD --CONTENCIOSO  
ANULATORIO-DEMANDA DE ANULACION CONTRA DENEGATORIA FICTA  
RECAIDA EL 13 DE JULIO DE 2010-  
Ficha 2-32601/2010**

Tramitados ante esta Sede se ha dispuesto notificar a Ud. la providencia que a continuación se transcribe:

SENTENCIA N° 329. Montevideo, veintidós de diciembre de dos mil once. TRIBUNAL DE APELACIONES EN LO CIVIL DE CUARTO TURNO. Ministro Redactor: Dr. Eduardo J. Turell Ministros Firmantes: Dra. Ana M. Maggi Dr. Juan P. Tobía Fernández

AUTOS: C/ FONDO DE SOLIDARIDAD – CONTENCIOS ANULATORIO – DEMANDA DE ANULACION CONTRA DENEGATORIA FICTA RECAIDA EL 13 DE JULIO DE 2010” – Ficha N° 2-32.601/2003 I) En la demanda se pretendió la nulidad del acto denegatorio ficto de 24 de mayo de 2010 por la que la Comisión Honoraria del Fondo Nacional de Solidaridad desestimó la petición de declaración de inexistencia de obligación de aportar al FNS en los años 2004 – 2008 por no verificarse el supuesto de hecho previsto en la norma para el nacimiento de la obligación. Postuló que de acuerdo al art. 3 de la ley 16.524, con la modificación del art. 1 de la ley 17.451 el hecho generador del aporte al FNS se verifica a partir de cinco años de ser egresado de determinadas instituciones de enseñanza y percibir ingresos mensuales superiores a 4 SMN. (hoy 4 BPC) Nunca ejerció su profesión ni desarrolló actividad remunerada por lo que a su respecto no ha nacido obligación alguna. La no percepción de ingresos mensuales superiores a 4 BPC no es causal de exoneración como pretende el FNS sino situación de no gravabilidad. Agregó que el art. 3° de la ley creadora del aporte delega en el P. Ejecutivo la fijación de los ingresos computables y la forma en que los interesados deben justificarlos, la que ha sido tildada de inconstitucional. En cumplimiento de esa delegación el P. Ejecutivo estableció en Dec. 325/002 la forma (plazo y condiciones) en que los interesados deben acreditar tales ingresos, pero el

incumplimiento de esas formalidades no puede tener como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria cuando no se verifican las circunstancias previstas por la ley. Podría dar mérito a la aplicación de sanciones siempre que estuvieran establecidas legalmente, pero la norma no previó consecuencia para el incumplimiento. Igual criterio debe sustentarse para la hipótesis en que se considere estar frente a una causa de exoneración, porque esta opera en la medida en que se verifiquen los requisitos previstos por la ley con independencia del acto administrativo que la declara (fs. 22 – 26 vto.). II) La demandada postuló que la situación que se discute en autos constituye una de las denominadas exoneraciones condicionadas, que requieren la verificación, por parte de la Administración, de los hechos previstos en la ley como presupuesto del beneficio y la posterior declaración por el órgano actuante de que se ha configurado. Y para acreditar los hechos que hacen operar la exoneración, el art. 5 del dec. 325/2002 exige la presentación por el interesado, ante la Comisión Honoraria Administradora dentro de los primeros sesenta días del ejercicio siguiente, de una declaración jurada acompañada de toda la documentación que estime pertinente. La solicitud de exención vencido el plazo impida al instituto acceder al estudio de la misma. Agregó que el art. 5 citado no violenta el principio de legalidad en materia tributaria porque conforme a los arts. 2 y 63 del C.T. se autoriza que algunas condiciones para otorgar exenciones sean determinadas por reglamento del Poder Ejecutivo. La Comisión ha actuado conforme al art. 5 pluricitado en criterio que ha sido compartido por jurisprudencia de los Tribunales de Apelaciones. Solicitó la desestimación de la pretensión (fs. 106 – 108 vto.). III) Se convocó a las partes a audiencia preliminar en la que se cumplieron de los actos procesales correspondientes y concluida la causa pasaron los autos a estudio y se convocó a la audiencia del día de la fecha para dictado de sentencia (fs. 110 y ss.). IV) Conforme a los fundamentos que se desarrollarán habrá de ampararse la pretensión declarándose la nulidad de la denegatoria ficta a la petición de que se declare inexistente la obligación de efectuar aportes por ingresos percibidos durante los años 2003 – 2008. El objeto exclusivo y excluyente del presente proceso una vez agotada la correspondiente vía administrativa, que en el caso fue observada, no es otro que el de resolver sobre la legitimidad de las resoluciones de las personas públicas no estatales, anulándolas en caso que resulten violatorias o desconozcan derechos subjetivos personales y actuales de los interesados (Sents. 65/96; 44/97; 137/98, 11/99, 185/00, 38/01, 80/02 entre otras). V) El art. 3° de la ley 16.524 con la redacción del art. 1 de la ley 17.451 establece, en lo que interesa, que “El Fondo se integrará mediante una contribución especial ... efectuada por los egresados de la Universidad de la República

y del nivel terciario del Consejo de Educación Técnico – Profesional, cuyos ingresos mensuales sean superiores a 4 (cuatro) salarios mínimos nacionales.” Es decir que, en lo que es necesario al pronunciamiento requerido, en criterio del Tribunal, el hecho generador se configura en la calidad de egresado de la Universidad de la República con ingresos superiores a 4 SMN. En el análisis de las introducidas por la ley 17.451 a la 16.524 se ha sostenido que “Se desgrava a los egresados cuyos ingresos mensuales no alcancen los 4 salarios mínimos nacionales. El hecho generador del tributo ha sido modificado, estableciendo una hipótesis de incidencia o de no gravabilidad, que desde el punto de vista jurídico tributario tiene naturaleza diferente al insituto de la exoneración” (Pérez Novaro, C., “Fondo de solidaridad ...”, Tribuna del Abogado, N° 126, págs. 21 – 22). En el mismo sentido el Tribunal de lo Contenciosos Administrativo sostuvo que el designio de la ley 17.451 es “no gravar a quienes no tiene capacidad contributiva” (Sent. 414 de 24 de mayo de 2006). Quienes no perciben ingresos o son menores a la suma señalada no se encuentran dentro de los sujetos obligados, es decir que no son sujetos de imposición y por lo tanto no es necesario norma exoneratoria. VI) La exoneración y la no imposición “son desgravaciones que tienen los mismos resultados económicos. Pero desde el punto de vista del derecho tributario son diferentes, y esto tiene importantes efectos. La exoneración requiere una norma que expresamente libere de la obligación a personas que, en ausencia de dicha norma, estarían obligadas a pagar el tributo, por estar comprendidas en la definición del presupuesto de hecho o hecho generador; esa liberación podrá ser total o parcial, con o sin plazo, pura y simple o condicionada. En cambio en la no imposición no están incluidas en dicha definición” (Valdés Costa, “Instituciones de Derecho Tributario”, parr. 50.3.2, pág. 381). El inciso 2 de la norma en análisis genera dificultades al delegar en el P. Ejecutivo el establecimiento de “los ingresos computables y los requisitos necesarios que deberán cumplir quienes perciben ingresos inferiores a los establecidos en el inciso primero de este artículo, para justificar los mismos, ...” lo que lleva a la actora a tildarla de inconstitucional, sin proponer la pretensión del caso y a la demandada a sostener que se trata de una hipótesis de exoneración condicionada. Afirmación de la demandada que no resulta compatible porque las “exoneraciones significan una modificación de la situación general en que se hallan las personas frente al presupuesto de hecho, conforme a la ley de creación del tributo” (aut. y ob. cit, pág. 156), que según lo desarrollado, no se configura en el caso. De todas formas, aún admitiendo que se tratara de una exoneración condicionada la defensa de la demandada no es compatible, porque en las exoneraciones condicionadas, “o sea, aquellas cuya efectiva

aplicación depende de la ocurrencia de ciertos hechos contingentes, previstos en la ley y generalmente a cargo de los contribuyentes” el acto que determina el cumplimiento de los requisitos o condiciones legales, no es “un acto de concesión u otorgamiento de un derecho, ... los efectos del acto que reconoce el derecho a la exoneración no son constitutivos sino declarativos, al igual que en todo acto de determinación en materia tributaria” (aut. y ob. cit, pág. 157). En el análisis de las facultades de delegación que autoriza el art. 3 del C.T. se ha dicho que la Administración “no puede(n) configurar requisitos formales de índole tal que su no cumplimiento haga perder al administrado la exención, no obstante encontrarse en la situación de hecho establecida en la ley como configurante de exoneración tributaria. El no cumplimiento de requisitos formales impuestos por la Administración (no por la ley) podrán en todo caso demorar la efectividad de la exención, pero no su pérdida .... Puede la Administración exigir el cumplimiento de dichos requisitos, pero no intimar el pago del tributo, ya que esto último implica dejar sin efecto la exoneración. Tampoco puede la Administración, por las razones precedentemene expuestas declarar al contribuyente incurso en infracción. Recién en todo caso, luego de configurada la mora, previa intimación, de exigencias o requisitos administrativos, se podría entonces – no antes – exigir el cumplimiento de la obligación tributaria” (T.C.A., Sent. 119 y 282/84 cit. en C.T. , comentado y concordado, 5a. ed., pág. 159). “El principio es el de que el reglamento no puede invadir el ámbito legal en los aspectos relativos a la existencia y cuantía de la obligación, tipificación de infracciones, establecimiento de penas y, en general, las cuestiones relativas a los derechos fundamentales.” (Valdés Costa,, “Curso de Derecho Tributario”, pág. 252, 3a. ed., pág. 252). Con lo que, el art. 5 del dec. 325/02 imponiendo la obligación de comparecencia en plazo de sesenta días debía interpretarse, en todo caso, habilitando al Fondo a promover a su vencimiento, las actuaciones necesarias para la presentación de los documentos que acreditaran hallarse en la hipótesis de no percepción de ingresos superiores a 4 SMN., pero no a la declaratoria sin más de la pérdida de la exoneración. Razón por la que, aún en esta hipótesis, debe ampararse la demanda y declarar la nulidad del acto administrativo ficto que deniega la pretensión para el período 2002 – 2008. VII) La correcta conducta observada por las partes y la existencia de corriente jurisprudencial distinta impone que las costas y costos se asuman en el orden causado (arts. 688 C.C., 56 C.G.P.). Por los fundamentos expuestos y lo dipuesto en normas citadas el Tribunal FALLA: Anulando el acto administrativo que deniega la pretensión de inexistencia de obligación de aportar por el período 2002 – 2008. Sin sanciones procesales. Oportunamente, archívense.