

C. N° 26/2012

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

CEDULÓN

FONDO DE SOLIDARIDAD  
Montevideo, 6 de febrero de 2012

En autos caratulados:

C/ COMISION HONORARIA ADM.  
DEL FONDOSOLIDARIDAD --CONTENCIOSO ANULATORIO DEMANDA  
DE ANULACION--  
Ficha 2-40306/2010

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

SENTENCIA N° 331. Montevideo, veintidós de diciembre de dos mil once. TRIBUNAL DE APELACIONES EN LO CIVIL DE CUARTO TURNO. Ministra Redactora: Dra. Ana M. Maggi Ministros Firmantes: Dr. Juan P. Tobía Fernández Dr. Eduardo J. Turell AUTOS: C/  
COMISION HONORARIA ADM. DEL FONDO DE SOLIDARIDAD – CONTENCIOSO ANULATORIO-DEMANDA DE ANULACION” – Ficha N° 2-40.306/2010. I) Para sentencia definitiva de primera instancia estos autos caratulados C/ Comisión Honoraria Administradora del Fondo de Solidaridad – DEMANDA DE ANULACION - Fa. 2-40306/2010”. II) Sostuvo la accionante (fs. 9-16) en su demanda, que promueve acción de anulación contra la demandada respecto a la resolución de determinación y cobro de tributo (aporte al Fondo de Solidaridad) según le fue notificado el 30/10/2009, conforme su condición de profesional universitaria. Expresó que presentó petición administrativa el 22/12/2009 que tenía por objeto la solicitud de exención del pago que se le reclama por concepto de aporte al Fondo de Solidaridad. De acuerdo a la normativa vigente se encuentra exonerada del pago del tributo por tener ingresos menores a mínimo imponible que establece la ley N° 17.451, declarando haber omitido cumplir con la obligación formal de presentar las declaraciones en tiempo y forma en cada período a los efectos de que la Comisión constatará tal situación y por acto administrativo de determinación declarara la exención. La Comisión Honoraria Administradora resolvió que al no surgir trámite alguno presentado dentro de los plazos establecidos mantuvo vigente la deuda (contribución especial al fondo de solidaridad período 2004-2008 \$ 21138 y adicional a la contribución período 2004-2009 \$ 25560 deuda al 30/10/2009. Interpuso recurso de reposición con fecha 25/06/2010 recayendo la denegatoria ficta. De acuerdo a lo previsto en la ley N° 17.451 (art. 3) contra las resoluciones de la Comisión solo corresponde el recurso de reposición el que deberá interponerse dentro de los 10 días hábiles a partir de la notificación; en caso de denegatoria solo podrá interponerse demanda de anulación del acto impugnado ante el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de turno en un plazo de 20 días siguientes a la denegatoria expresa o ficta. La ley N°

17.451 (que modifica la ley N° 16.524) define el aporte al Fondo en su art. 1, sustitutivo de los arts. 1, 2 y 3 de la ley mencionada, como un tributo “contribución especial” (art. 13 del C.T.) la que será efectuada por los egresados cuyos ingresos mensuales sean superiores a 4 salarios mínimos nacionales, obligación que deberá ser pagada a partir de cumplido el quinto año del egreso hasta completar los 25 años de aportes. En el mismo art. 3 sustituido, inc. 2°, establece que la reglamentación dictada por el Poder Ejecutivo establecerá los ingresos computables y los requisitos necesarios que deberán cumplir quienes perciban ingresos inferiores a los establecidos en el inciso primero de este artículo para justificar los mismos y la información. Por Decreto 307/995 del P.E. (publicado el 28/08/1995) se reglamentó la ley estableciendo en el art. 5 los requisitos formales que deben cumplir los profesionales que se encuentran exonerados del pago del Fondo y su adicional, estableciendo un plazo dentro de los 60 días de cada ejercicio mediante declaración jurada ante la Comisión de no haber percibido en el ejercicio anterior ningún tipo de ingresos derivados de su condición de tales ya sea en ejercicio independiente o bajo el régimen de dependencia. El objeto de la demanda es que se anule el acto administrativo notificado el 30/10/2009 por el que se pretende cobrar los tributos intimados. Se pretende cobrar una obligación tributaria que nunca nació. Cita doctrina y jurisprudencia del T.C.A. La resolución debe ser anulada por violar el principio de legalidad al ejecutar en vía administrativa una obligación tributaria que nunca nació. Podrá establecerse una multa por presentar las declaraciones juradas fuera de plazo pero la obligación tributaria solo puede ser creada por ley. Presenta prueba y solicita la anulación de la resolución. III) Sostuvo el representante de la demandada (fs. 82-85), en lo medular, que la legitimidad del acto impugnado resulta de las siguientes razones principales: La actora alega que se encuentra exonerada de la contribución especial y el adicional por los ejercicios que indica por estar liberada en forma expresa al describirse el hecho generador del tributo. Sin embargo la exoneración prevista en la normativa aplicable al Fondo de Solidaridad no opera en forma automática sino que requiere que el interesado realice el trámite tendiente a obtener su declaración por parte de la Administración en el plazo debido. Se trata de las llamadas exoneraciones llamadas condicionadas o sea aquellas cuya efectiva aplicación depende de la ocurrencia de ciertos hechos contingentes previsto por la ley y generalmente a cargo de los contribuyentes. En esos casos es imprescindible una actividad administrativa para determinar el cumplimiento de los requisitos o condiciones legales; la administración decide si han ocurrido los hechos previstos en la ley como presupuesto de la exoneración. No basta con percibir los ingresos requeridos sino que debe presentarse una declaración jurada y en el plazo indicado a los efectos de que la Administración lo constate para determinar si se da el presupuesto de hecho para hacer operar la exención. La Administración se limita en cumplimiento del mandato legal a regular los requisitos en que debe tramitarse la exoneración. La actora admite haber incumplido el deber, o carga, de presentarse en plazo para solicitar la exoneración. La Administración no puede violar su actuar reglado y entrar a conocer situaciones de exención vencido el plazo en que debieron presentarse. Ello significaría otorgarle a la actora un trato diferencial y más benevolente al resto de los sujetos pasivos del tributo lo que comprometería el principio de igualdad. Sería dejar al arbitrio de los contribuyentes el momento de la comparecencia lo que podría ser años después a la generación de la deuda como ocurre en el caso. Ello es contrario a los principios fundamentales de certeza y seguridad jurídica ya que siempre existiría la posibilidad de que deudas generadas llegaran a exonerarse. Y afectaría, asimismo, el principio de buena administración y cumplimiento del fin último del organismo al no existir certeza de los recursos disponibles para la asignación de becas cuyo otorgamiento es anual. Cita jurisprudencia y afirma que quien

no está exento es sujeto pasivo. Presenta prueba y solicita que se rechace la acción de nulidad promovida en autos. IV) Que se convocó a audiencia preliminar (fs. 87) en la que se fijó el objeto del proceso. Se tuvo por cumplida la prueba que se especifica (fs. 91) y las partes renunciaron a alegar de bien probado; finalmente previo pasaje a estudio se convocó al día de la fecha para dictar la sentencia definitiva. V) Desde el punto de vista formal no existen objeciones que formular, habiéndose presentado la acción en tiempo y forma. VI) La Sala tiene admitido que las personas paraestatales se rigen por el derecho público y la acción de nulidad de sus resoluciones supone el control de legitimidad esto es la conformidad con la regla de derecho. La pretensión anulatoria impetrada en la demanda habrá de ser acogida de acuerdo a las razones que se habrán de explicitar a continuación. La normativa aplicable al Fondo de Solidaridad y (a la Contribución Adicional) establece que el fondo se integrará con una Contribución Especial (art. 13 Código Tributario) 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 o 6 salarios mínimos nacionales (hoy BPC) respectivamente (arts. 1 ley 16.524 y 542 ley 17.296 en la redacción dada por los arts. 1º y 7º de la ley 17.451), delegando en la reglamentación dictada por el Poder Ejecutivo establecer los requisitos que deben cumplir los interesados para acreditar que perciben ingresos inferiores a los anteriormente expresados. La cuestión debatida en el subexámine se centra, en dilucidar si el incumplimiento por parte de la actora respecto a la presentación de la declaración jurada para obtener la exoneración de su aporte al Fondo de Solidaridad y Adicional, dentro del plazo estipulado (60 días del ejercicio siguiente) habilita a la Administración a exigir el pago (pese a no estar gravada con el tributo, por percibir ingresos mínimos mensuales inferiores a 4 o 6 BPC respectivamente). De lo antedicho se infiere que estamos ante una cuestión que debe ser analizada desde una perspectiva constitucional, para, desde ahí, apreciar debidamente la especial relevancia que debe asignarse al principio de reserva legal en materia tributaria. No resultan, en consecuencia, compartibles para la Sala las argumentaciones de la demandada relativas a las consecuencias del incumplimiento de requisitos o plazos impuestos reglamentariamente (art. 5 del Decreto 325/2002). El derecho constitucional uruguayo consagra, en materia tributaria, los principios fundamentales de legalidad, tutela jurisdiccional, igualdad ante las cargas públicas, seguridad jurídica, no retroactividad y no confiscación. La doctrina señala que el principio de legalidad está recogido en el principio general de legalidad del art. 10 inc. 2 de la Constitución; implícitamente en el art. 83 ,art. 85 incs. 4, 87, art. 133 inc. 2 y 3 y, asimismo, en los arts. 7, 72 y 332. El legislador puede delegar en la Administración la forma de hacer efectiva la percepción o el procedimiento para las exenciones, pero solo el legislador puede establecer un tributo o modificarlo. Fernández Segado citando una sentencia del Tribunal Constitucional Español, señala que el principio de reserva de la ley entraña una garantía esencial del Estado de Derecho siendo su significado último el asegurar que la regulación de los ámbitos de la libertad dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que quedan exentos de la acción del ejecutivo. Pero el principio no excluye ... la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias ...Las remisiones o habilitaciones deben ser un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o la propia ley. (La dogmática de los derechos humanos, pág. 109 y 110; El sistema ...pág. 487 y ss. citados por Risso Ferrand “Derecho Constitucional, T. I, pág. 481-482). En virtud de lo expresado, debe considerarse ilegítima la resolución notificada a la actora el 30/9/2010 que mantuvo vigente la deuda por Contribución Especial al Fondo de Solidaridad - al

vulnerar el principio de legalidad. Si la actora ha percibido ingresos inferiores a los establecidos debe concluirse que no se da a su respecto el hecho generador y, por tanto, el pago de la Contribución Especial al Fondo de Solidaridad no corresponde. La no presentación de la declaración dentro del plazo estipulado podrá tener otra consecuencia pero es claro que no puede determinar la imposición de la Contribución al Fondo de Solidaridad y Adicional, a quien no es sujeto pasivo del mismo. Quienes no perciben ingresos o son menores a la suma señalada no ingresan dentro de los sujetos obligados, es decir que no son sujetos de imposición. 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 normas, estarían obligadas a pagar el tributo, por estar comprendidas en la definición del presupuesto de hecho o hecho generador; esa liberación podrá ser parcial o total, 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). La demandada ha sostenido que se trata de una exoneración condicionada lo que no resulta compatible porque, de acuerdo a lo examinado precedentemente, 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 (ob. Cit., pág. 156) lo que, no se configura en el caso. También se afirma que la Administración “no puede configurar requisitos formales de índole tal que su no cumplimiento pueda hacer perder al administrado la exención, no obstante encontrarse en la situación de hecho establecida por la ley como configurante de la 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 ciertos requisitos, pero no intimar el pago del tributo ya que esto último implica dejar sin efecto la exoneración.”. T.C.A., Sent. 119 y 282/84, cit. C. Tributario, Comentado y concordado , 5ª Ed., pág. 159). “El principio es 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”. (Valdez Costa ,Curso de Derecho Tributario, pág. 252, 3ª Ed. pág. 252). De acuerdo a lo anticipado se habrá de declarar la nulidad del acto administrativo notificado a la actora el 30 de octubre de 2009, contra el cual se interpuso recurso de reposición, recayendo denegatoria ficta. VIII) No existe mérito para sanciones procesales especiales. Por tales fundamentos, atento a lo que establecen los Arts. 248 a 261 del C.G.P., el Tribunal, FALLA: Declárase la nulidad del acto administrativo que deniega la pretensión de exención de la contribución especial fondo de solidaridad para el período 2004-2008 y para el Adicional por el período 2004 a 2009. Y, oportunamente, archívese.