

//tencia N° 533

MINISTRA REDACTORA:

DOCTORA ELENA MARTÍNEZ

Montevideo, dieciséis de junio de dos mil veintidós

**VISTOS:**

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: **"PINTURAS INCA S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA - DAÑOS Y PERJUICIOS - CASACIÓN"**, IUE: 2-21958/2019.

**RESULTANDO:**

I) Por sentencia definitiva N° 35, de fecha 27 de julio de 2020, dictada por el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de 4° Turno, se falló:

*"Amparando la demanda y en su mérito condénase a la demandada a abonar a la actora en concepto de daño emergente \$ 1.534.210 con sus reajustes e intereses desde el 7/3/2016 al efectivo pago. Y los derivados de la inspección en cumplimiento de la sentencia anulatoria No. 302/2015 del TCA y resolución de la DGI No. 8/004/2016 en la suma de \$ 1.347.511,84 (al 28/1/2016) sin perjuicio de sus reajustes e intereses al efectivo pago" (fs. 2814/2819).*

II) Por sentencia definitiva N° 125, de fecha 25 de agosto de 2021, dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1° Turno, se

dispuso:

*“Revócase la sentencia interlocutoria N° 2512/2019 y en su lugar, se rechaza la excepción de caducidad opuesta.*

*Confírmase la sentencia definitiva, ampliándose la misma en cuanto al reclamo relativo a la sentencia N° 667/2009 del TCA, y en su mérito, condénase a la parte demandada a abonar a la actora la suma de \$ 60.022.012, más reajustes e intereses a la fecha de efectivo pago.*

*Costas y costos en el orden causado” (fs. 2883/2888 vto.).*

III) Contra este último fallo, la parte demandada interpuso recurso de casación (fs. 2895/2922).

En tal sentido, planteó, en síntesis, los siguientes cuestionamientos.

a) Errónea aplicación de los arts. 198, 341 y 342.2 del C.G.P. Objeto del proceso y contenido de la sentencia.

Señaló que el Tribunal de Apelaciones no aplicó correctamente la normativa relativa al objeto del proceso y contenido de la sentencia. Ello por cuanto, el objeto del proceso, fijado en la audiencia preliminar, no fue recurrido en primera instancia, por lo que ha quedado firme y, por lo

tanto, la Sala no podría haberlo ampliado. En el objeto del proceso, que quedó establecido en la audiencia preliminar, nada se dice acerca de los reclamos de la actora que se vinculan con el acto declarado nulo por sentencia del T.C.A. N° 667/2009, todo lo cual quedó indudablemente exiliado del objeto del presente proceso. La parte actora no recurrió el objeto del proceso, habiendo precluido su oportunidad procesal para hacerlo, por lo que dicho objeto quedó limitado a lo allí señalado. Resulta indiferente a estos efectos que la actora sí haya apelado la sentencia interlocutoria N° 2512/2019, dictada también en la audiencia preliminar, por la cual se hizo lugar a la caducidad parcial del reclamo, ya que la accionante no solo pudo, sino que debió haber recurrido también el decreto que determinó el objeto del proceso. Las resoluciones en relación a la excepción de caducidad opuesta y la fijación del objeto del proceso son dos dispositivos judiciales independientes, que admiten y deben ser recurridos en forma independiente, considerando que entre las etapas de la audiencia preliminar ocurre su preclusión. El Tribunal no advirtió que, haciendo lugar al recurso de apelación contra la sentencia interlocutoria que admitió la caducidad parcial del crédito, no se podría generar automáticamente una ampliación del objeto del proceso, como de hecho lo hizo en forma tácita y contraria a

Derecho. De esta manera, ha existido una incorrecta aplicación del art. 341 del C.G.P., que dispone el contenido de la audiencia preliminar y sus diferentes etapas, las cuales operan por franjas, habiendo precluido totalmente la oportunidad de reformar el objeto del proceso, por haber sido consentido por el actor al no recurrirlo.

Asimismo, dijo que la Sala también aplica erróneamente el art. 342.2 del C.G.P., que dispone la recurribilidad de las resoluciones dictadas en la audiencia, lo que no ha hecho la actora, salvo en lo que respecta específicamente a la interlocutoria relativa a la caducidad.

b) De la sentencia de segunda instancia y el principio de congruencia.

Indicó que el "ad-quem" ha dictado un fallo incongruente, aplicando por ende en forma incorrecta lo dispuesto en el art. 198 del C.G.P., desde que el contenido de la sentencia de segunda instancia no es acorde al objeto del proceso. El Tribunal falló haciendo lugar a una pretensión que excede ampliamente el objeto del proceso, el cual, conforme fuera expresado, quedó delimitado en la audiencia preliminar. La Sala condenó a más de lo comprendido en el objeto del proceso.

c) Errónea aplicación de

los arts. 77 del Código Tributario y 27 del Decreto-Ley  
N° 15.524. Caducidad parcial del crédito

Manifestó que el error de la Sala radica en considerar que el accionamiento de la promotora ante el T.C.A., reclamando la anulación de la resolución N° 08/008/2012, suspendió el plazo de caducidad, retomándose el cómputo a partir del 2/6/2015 (fecha en que quedó firme la sentencia del T.C.A.). En cuanto al inicio del cómputo del plazo de caducidad cuatrienal previsto en el art. 77 del Código Tributario, señaló que debe estarse a la fecha en que el crédito deviene exigible, lo que sucedió, en la hipótesis analizada, cuando quedó firme la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, el día 13 de mayo de 2010. Es a partir de allí que comienza a correr el plazo de cuatro años.

Adujo que el 19/3/2010 PINTURAS INCA S.A. se presentó ante la D.G.I. solicitando, en virtud de sentencia anulatoria del T.C.A. N° 667/2009, la devolución de la suma de \$ 21.002.468 abonada por el ejercicio 2006 por la venta de acciones de una sociedad que tenía como inversión, menos el ajuste de gastos asociados a dicha operación y la incidencia en el impuesto al patrimonio. A la par, la empresa solicitó que dicha suma fuera imputada como pago a cuenta en el marco del procedimiento inspectivo que se venía realizando contra la contribuyente en el

expediente administrativo 2009.05.005.00.80.127 y que, en caso de quedar remanente, se utilizara para cancelar tributos corrientes que correspondiera pagar en el futuro. Por último, solicitó que la suma a reembolsar se devolviera, mediante la imputación, debidamente reajustada en la forma prevista por el Decreto-Ley N° 14.500.

Arguyó que el plazo de caducidad se suspendió con la presentación de dicha petición de devolución, formulada el 19/3/2010, hasta que recayó (y se notificó) la resolución definitiva en relación a tal petición, lo que se verificó el 3/9/2012. Al respecto, por resolución N° 8/008/2012 de la División Grandes Contribuyentes (D.G.C.), se determinaron adeudos a la actora en el marco de la inspección previamente referida y, a su vez, se imputó a impuestos (conforme fuera peticionado por la accionante) el crédito resultante como consecuencia de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009. Al imputar el monto a reintegrar al pago de los impuestos determinados por la resolución N° 8/008/2012, la Administración efectivamente devolvió el dinero abonado originalmente por la parte actora por concepto de IRIC por venta de acciones. La petición de PINTURAS INCA fue amparada parcialmente, dado que si bien se imputó el crédito resultante en virtud de la nulidad declarada por sentencia del T.C.A. N° 667/2009,

no se realizó el reajuste pretendido.

Aseveró que, ante la negativa de la Administración al reajuste solicitado (mediante resolución D.G.C. N° 8/008/2012, confirmada por resolución del M.E.F. N° 6068, notificada a la promotora el 3/9/2012), la actora quedó habilitada para accionar directamente ante el Poder Judicial solicitando el pago del reajuste e intereses denegados. En ese momento, cesó la causal de suspensión y se reinició el cómputo del plazo de caducidad cuatrienal. El T.C.A. carece de competencia para expedirse respecto a los actos que denieguen la devolución de sumas de dinero, tal como surge de lo dispuesto por el art. 27 del Decreto-Ley N° 15.524. Por ende, la tramitación por la promotora de la acción de nulidad contra la resolución N° 8/008/2012 (presentada el 5/11/2012) no es hábil para suspender el plazo de caducidad cuatrienal. La denegatoria parcial a la devolución ni siquiera fue objeto de agravio por la actora en dicho accionamiento ante el T.C.A. Erra el "ad quem" al considerar que el accionamiento ante el T.C.A. mantuvo suspendido el plazo de caducidad, ya que ninguna acción ante dicho Tribunal puede tener el efecto suspensivo del referido plazo, existiendo así una incorrecta aplicación del art. 27 del Decreto-Ley N° 15.524.

d) Errónea aplicación de

los arts. 1573 del Código Civil y 139 del C.G.P.  
Inexistencia de responsabilidad de la Administración.

Argumentó que, en el caso de marras, la parte actora se limitó a solicitar un resarcimiento sin cumplir con la carga de la prueba. El hecho de que exista una sentencia anulatoria del T.C.A. no releva a la justicia ordinaria del análisis de los elementos que configuran la responsabilidad. En el caso, conforme surge de autos, no existió el pretendido daño, en tanto la accionante no probó la existencia de ningún daño por la no disponibilidad del dinero, en franca violación a lo dispuesto en los arts. 1573 del Código Civil y 139 del C.G.P. Apuntó que no existe nexo causal entre el acto ilícito y el daño alegado. Asimismo, no existe ninguna prueba respecto a un actuar culposo de la Administración, que en el caso no existió pues ésta procedió a devolver los montos pagados indebidamente, conforme a lo solicitado por la actora.

e) Errónea aplicación del Decreto-Ley N° 14.500 y de los arts. 1348 y 2213 del Código Civil y 197 del C.G.P. Incorrecto cálculo de reajustes e intereses.

Adujo que de la lectura de la sentencia no surge cómo arribó el Tribunal al monto de condena, ni tampoco cuál es la forma de cálculo de los reajustes e intereses, incurriéndose así en error de



forma y de fondo, al condenar a la demandada a la totalidad del reclamo de la actora, sin expresar ningún tipo de fundamento. La liquidación realizada por la parte actora, que aparentemente fue la tomada en cuenta por la Sala en su sentencia, contiene una serie de errores. En relación a la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, la actora toma como fecha de inicio del cómputo la fecha a partir de la cual se podría válidamente presentar la declaración jurada de pagos de IRIC (30/4/2006) e interrumpe el cálculo en la fecha de la resolución N° 008/004/2016 por la que se hizo lugar a la imputación solicitada aunque sin actualización (28/1/2016), y luego de esa interrupción vuelve a computar reajustes sobre el monto al que arriba (\$ 43.708.800) e intereses sobre la proporción al ajuste por IPC desde esa fecha hasta marzo de 2019. Ello supone un claro error conceptual y fáctico, dado que no corresponde aplicar nuevamente intereses y reajustes sobre esa cifra, dado que dicha suma fue devuelta, siendo indiferente que la devolución haya sido realizada por medio de una imputación. Por su parte, en relación a la sentencia del T.C.A. N° 302/2015, la promotora pretende que sobre la suma total a la que llegó por la deuda originada en la primera sentencia, incluyendo actualización e intereses, deben aplicarse nuevamente el reajuste y los intereses. Tal forma de actualización es

incorrecta, pues en caso de hacerse lugar al reclamo de la actora, debería calcularse desde la fecha en la cual se realizó la imputación de pago (resolución N° 8/008/2012) a la fecha en la que se usó el crédito emergente de la nulidad declarada por la sentencia del T.C.A. N° 302/2015, y no hasta la fecha de un efectivo pago posterior a la eventual condena, ya que el crédito que devino indebido ya se "devolvió" al imputarse al pago de un adeudo tributario, como fuera solicitado por la actora. Y en cuanto a los intereses, desde la fecha de presentación de la demanda, de conformidad con los arts. 1348 y 2213 del Código Civil, los que han sido incorrectamente aplicados por el Tribunal.

Se indicó en el recurso de casación de marras cómo debería ser el cálculo correcto de la liquidación para el caso en que la Corte compartiera el criterio de la accionante, tanto en cuanto a la base de cálculo, como a la aplicación de reajustes e intereses desde el pago indebido. A este respecto, se realiza la liquidación que se entiende correcta, tanto en relación a la primera parte del reclamo de la actora (fundado en la sentencia del T.C.A. N° 667/2009), como respecto a la segunda parte del reclamo de la accionante (fundado en la sentencia del T.C.A. N° 302/2015). Para el primer caso, se arriba a un total de \$ 54.117.954,57 hasta la fecha de la demanda; para el segundo, a un

total de \$ 1.757.480,61 también hasta la fecha de la demanda.

f) Error en la aplicación de los arts. 466 inc. 3 del C.P.C., 218 y 219 del C.G.P. y 1318 y 2213 del Código Civil. Condena a abonar honorarios de abogado más reajustes e intereses.

Sostuvo que, en el caso, la errónea aplicación de la norma radica en que el Tribunal actuante no consideró que el art. 546 del C.G.P. excepciona los procesos que no tramitan por dicho Código, incluyendo en el literal c) los procesos de competencia del T.C.A., remitiendo su regulación al Decreto-Ley N° 15.524. El art. 58 de este cuerpo normativo dispone que se observarán las normas previstas por el Código del Procedimiento Civil (C.P.C.) para el proceso ordinario. Y no habiendo previsión expresa en el Decreto-Ley N° 15.524 en relación a las costas y costos, resulta de aplicación el art. 466 inc. 3° del C.P.C., que remite a su vez a la regulación del art. 688 del Código Civil. La sentencia del T.C.A. N° 302/2015, en la que el actor funda su pretensión, fue clara al fallar sin condenas procesales, por lo que no corresponde ahora entrar nuevamente a analizar este asunto, ya que al hacerlo se vulnera abiertamente el principio de cosa juzgada y por tanto los arts. 218 y 219 del C.G.P.

En caso de que se entienda

que procede la condena, indicó que los intereses únicamente pueden computarse desde la demanda, por aplicación de los arts. 1348 y 2213 del Código Civil, que han sido incorrectamente aplicados por el Tribunal.

Asimismo, explicitó que debe considerarse la deducción de lo que la actora reclama en la liquidación del IRAE, lo que deja en evidencia que en ningún caso el monto reclamado puede ser correcto, existiendo en el fallo recurrido una incorrecta aplicación del art. 19 inc. 1 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, pues habiéndose deducido los honorarios de la liquidación del IRAE, el daño pretendido no puede ser nunca el alegado. Lo expresado por la Sala al afirmar que "surge de autos que ello no fue posible", refiriéndose a la deducción de honorarios, no condice con los hechos acreditados. Ello, en tanto puede observarse que ante la intimación practicada en autos respecto a la deducibilidad de este gasto, la actora se limitó a expresar que "los gastos no se dedujeron en su totalidad", pero no se proporcionó información alguna en cuanto a la forma de deducción de dichos gastos. Por ende, el punto no fue debidamente valorado en la sentencia.

En suma, solicitó que se anule la sentencia impugnada y se desestime la demanda en todos sus términos.

IV) Conferido el traslado de ley (fs. 2923/2924), fue evacuado por la parte actora en el sentido de que corresponde rechazar el recurso interpuesto por la demandada (fs. 2926-2957vta.); a la par, se adhirió a la casación, en los siguientes términos.

En ese sentido, planteó agravio respecto al argumento de la Sala desarrollado en el Considerando IV de la sentencia, conforme al cual, la promotora, en su recurso de apelación, habría dado un giro a su reclamo relativo al crédito generado por la sentencia N° 667/2009 del T.C.A., ante la caducidad declarada en autos, esto es, habría introducido un nuevo reclamo, alegando los daños y perjuicios generados por el pago del impuesto abonado indebidamente por la resolución N° 8/008/2012. Ello, a juicio del Tribunal de Apelaciones, supone realizar un planteamiento totalmente extemporáneo, que no puede ser atendido.

Respecto al punto, sostuvo la actora recurrente que ella no hizo un nuevo reclamo por el pago del impuesto abonado indebidamente por la resolución N° 8/008/2012, sino que, como surge del escrito de demanda, dichos daños y perjuicios se reclamaron en la demanda. En efecto, apuntó, ya desde los primeros párrafos del capítulo I de su demanda, que luego de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009 existió una

segunda pretensión ilegítima de adeudos por parte de la D.G.I. que le causó agravios, lo que fue impugnado ante el T.C.A. dando lugar a la sentencia N° 302/2015 de dicho Tribunal.

Consignó que reclamó la indemnización de los daños y perjuicios que le generaron ambas actuaciones ilícitas de la D.G.I., tanto la incluida en la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, como la incluida en la sentencia N° 302/2015. Así, se indicó en el apartado 2.2. de la demanda que la D.G.I., en ambas ocasiones, reconoció créditos por los adeudos tributarios pagados indebidamente pero no reparó los daños asociados al pago de dichos adeudos, pues reconoció los créditos por los mismos montos nominales pagados por la compareciente varios años antes, es decir, sin actualizar por inflación y sin el interés legal. Y lo mismo surge de los capítulos 2 y 3 de la demanda, al analizar el nexo causal y la determinación de la cuantía de los daños y perjuicios.

Agregó que en el capítulo 3 de su demanda presentó un único monto de reclamo (\$ 60.022.012 calculados a marzo de 2019), porque el crédito derivado de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009 debió ser utilizado por la empresa para cancelar la mayor parte de los adeudos que dicho organismo le reclamó en el marco de la resolución N° 8/008/2012, a la

postre anulada por sentencia T.C.A. N° 302/2015. Pero es claro que la actora tomó como punto de partida de su cálculo de IPC e interés legal el momento de pago de cada uno de sus impuestos, como lo explicó en su demanda.

Luego de explicar detalladamente su razonamiento, sostuvo que la Corte debe reconocer que, si entiende caduco parte del reclamo -como lo solicita la D.G.I.-, entonces debe condenar al organismo a reparar los daños y perjuicios que se generaron por el pago de los impuestos ilegítimamente exigidos por la resolución N° 8/008/2012, a la postre anulada por la sentencia del T.C.A. N° 302/2015, ya que tanto la sentencia de primera instancia como la de segunda, entendieron que no está caduco el reclamo por daños y perjuicios de las multas y recargos exigidos por esa resolución.

V) Conferido traslado de la adhesión a la casación, fue evacuado por la demandada (fs. 2960/2969 vto.), ocasión en la que pidió se desestimen los agravios planteados por la parte actora.

VI) Elevados los autos para ante la Suprema Corte de Justicia (fs. 2970 y 2971 vta.), fueron recibidos el 26 de noviembre de 2021 (fs. 2972).

VII) Por decreto N° 1616, de

fecha 14 de diciembre de 2021, se dispuso el pasaje de los autos a estudio (fs. 2974); finalizado el estudio, se acordó dictar la presente sentencia.

**CONSIDERANDO:**

I) La Suprema Corte de Justicia amparará los recursos de casación interpuestos por ambas partes, por entender que los agravios articulados como sustento resultan eficientes para resolver en sentido parcialmente contrario a lo decidido en segunda instancia, en base a los siguientes fundamentos.

II) Del recurso de casación interpuesto por la parte demandada.

El embate crítico imputado por la accionada se ciñe a los siguientes puntos:

1) agravios relativos a la ampliación, por el Tribunal de Apelaciones, del objeto del proceso (fs. 2899 vta./2903 vta.);

2) agravios asociados a la violación del principio de congruencia (fs. 2903 vta./2904 vta.);

3) agravios vinculados a la caducidad parcial del crédito (fs. 2905/2912);

4) agravios referentes a la inexistencia de responsabilidad de la Administración demandada (fs. 2912 y vta.);



5) agravios que guardan relación con el incorrecto cálculo de reajustes e intereses (fs. 2913/2919 vta.);

6) agravios relacionados a la condena a abonar los honorarios del abogado, más reajustes e intereses (fs. 2919 vta.-2920 vta.).

Dichos agravios, en el orden aludido, serán analizados en lo sucesivo.

II.1) De la alegada ampliación, por el Tribunal de Apelaciones, del objeto del proceso.

En resumidas cuentas, es opinión de la D.G.I. que la sentencia recurrida falló fuera del objeto del proceso al condenarla a pagar créditos (los derivados de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009) que en primera instancia habían sido declarados caducos. Aseguró que la actora tenía la carga de impugnar la determinación del objeto del proceso en la audiencia preliminar, para que éste incluyera aquellos créditos y no lo hizo.

A entender de la Corte, por unanimidad de sus miembros, el cuestionamiento proferido por la demandada no es de recibo.

Es del caso recordar que, en la audiencia preliminar, el Juez "a quo" dictó la sentencia interlocutoria N° 2512/2019, por la cual se hizo lugar a la excepción de caducidad parcial opuesta

por la parte demandada en relación a los reclamos por actualización derivados del crédito generado por la sentencia del T.C.A. N° 667/2009 (fs. 2702/2708), oportunidad en que fue impugnada por la parte actora. El magistrado concedió el recurso de apelación con efecto diferido (fs. 2708); efecto que luego, por decisión del T.A.C. 1° T. (interlocutoria N° 617/2019), devino firme.

Ahora bien, luego de dictar la interlocutoria N° 2512/2019, en esa misma audiencia preliminar, el decisor de primer grado procedió a fijar el objeto del proceso, en los siguientes términos: *"Determinar la existencia de daños y perjuicios como consecuencia de imputación y compensación de deuda, sin haber incluido en esta el reajuste legal y sus intereses, respecto de los créditos derivados de la inspección en cumplimiento de la Sentencia anulatoria N° 302/2015 del TCA y resolución consecuencia de la misma de la DGI N° 8/004/2016. Asimismo determinar la procedencia de los honorarios profesionales reajustes e intereses, consecuencia de los recursos administrativos contra las resoluciones de la Administración N° 8/008/2012 y acciones anulatorias ante el TCA. En su caso monto de dichos rubros"* (fs. 2708).

Ciertamente, tal como señala la aquí recurrente, en la referida delimitación del objeto del proceso nada se dice acerca de los

reclamos de la actora que se vinculan con el acto declarado nulo por sentencia del T.C.A. N° 667/2009.

Sin embargo, ello no significa que tal materia, esto es, tal fase de la pretensión de la parte actora, haya quedado definitivamente exiliado del objeto del presente proceso.

En primer término, debe dejarse de manifiesto que el objeto del proceso no queda fijado de manera inmutable en la audiencia preliminar, sino que es posible que varíe a lo largo del proceso. A este respecto, las dudas interpretativas que podían surgir de la redacción original del art. 341 num. 6 del C.G.P. fueron despejadas luego de la aprobación de la nueva redacción de dicha norma, dada por la Ley N° 19.090, en la que se eliminó el vocablo "definitiva" al referir a la etapa de fijación del objeto del proceso y de la prueba en la audiencia preliminar.

Precisamente, sobre el punto, señala VALENTÍN: *"En el num. 6) se elimina la calificación de 'definitiva' referida a la fijación del objeto del proceso, lo que es absolutamente correcto. En efecto, aún luego de la audiencia preliminar existen múltiples hipótesis en que el objeto del proceso puede modificarse, sea ampliándose (por ejemplo, mediante la alegación de hechos nuevos posteriores a la audiencia*

*preliminar) o reduciéndose (por ejemplo, por un desistimiento, una transacción o una conciliación parciales)" (cf.: VALENTÍN, Gabriel, "La reforma del Código General del Proceso", FCU, Mdeo., 2015, pág. 261; véase asimismo: KLETT, Selva, "Proceso ordinario en el Código General del Proceso", tomo I, FCU, Mdeo., 2016, págs. 55/59).*

En la especie, la delimitación del objeto del proceso realizada en ocasión de la audiencia preliminar, resulta perfectamente acorde con lo que se había resuelto, ese mismo día, mediante la sentencia interlocutoria N° 2512/2019. Efectivamente, al haberse hecho lugar a la caducidad parcial opuesta por la demandada, en lo relativo a la actualización del crédito derivado a partir del dictado de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, resulta lógico y coherente que el Juez "a quo", al delimitar el objeto del proceso, no incluyera en el dispositivo aquella fracción de la pretensión de la parte actora dirigida a obtener la actualización del mencionado crédito.

No obstante, desde que la referida sentencia interlocutoria había sido apelada y, por ende, no se encontraba firme, existía indudablemente la posibilidad de que la referida restricción del objeto del proceso, derivada de la interlocutoria N° 2512/2019, fuera revocada, lo que en caso de así verificarse

tendría por consecuencia necesaria la ampliación de dicho objeto (o si se prefiere, la readecuación de tal objeto a la pretensión íntegra de la actora).

En tal sentido, como regla general, el objeto del proceso se encuentra delimitado principalmente (aunque no exclusivamente) por la pretensión. Así lo indica KLETT, cuando señala: *"El objeto del proceso debe hallarse, fundamentalmente y salvo algunas excepciones legales, en la pretensión formulada por el actor. Sostiene Palacio, concepto que fue recogido por la jurisprudencia vernácula, que 'si bien la pretensión y la oposición aparecen así como el anverso y reverso de una misma figura, solo la primera constituye el objeto del proceso. Los distintos tipos de oposición... solo tienen incidencia en la delimitación del área litigiosa y en la mayor amplitud que imprimen al thema decidendum, pero no alteran el objeto del proceso, que está exclusivamente fijado por el contenido de la pretensión"* (cf.: KLETT, Selva, op. cit., pág. 54).

En el presente caso, el objeto del proceso estaba fijado, en principio, por el contenido de la pretensión entablada por la parte actora. Luego, al haberse declarado (mediante la referida interlocutoria de primera instancia) la caducidad parcial del reclamo, ello significó una

reducción del objeto del proceso (en relación a la pretensión), ya que el "thema decidendum" no comprendería la totalidad de la pretensión deducida por la promotora, sino solamente aquellos aspectos que el Juez entendió que no habían caducado.

Ahora bien, tal declaración de caducidad parcial de la acción (que tenía por consecuencia la reducción del objeto del proceso), había sido impugnada por la accionante, mediante apelación con efecto diferido, por lo que estaba latente la posibilidad de que se hiciera lugar al recurso de la actora y de que, en tal supuesto, el objeto del proceso volviera a coincidir con la totalidad de lo pretendido en la demanda.

Y ello fue, justamente, lo que en definitiva ocurrió, al haberse hecho lugar por el Tribunal de Apelaciones al recurso de apelación deducido contra la sentencia interlocutoria N° 2512/2019.

Sucede que al revocarse la declaración de caducidad parcial de la acción dispuesta por la mencionada interlocutoria, ello tiene incidencia directa y necesaria sobre el objeto del proceso, dado que deja de estar excluida aquella fracción de la pretensión relativa a la actualización del crédito derivado de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009. Esta pretensión, según lo entendió la Sala en el dispositivo

aquí impugnado, no caducó. En consecuencia, el Tribunal "ad quem" se encontraba habilitado a pronunciarse también sobre esa parte de la pretensión, en relación a la cual no se había expedido el Juez de primera instancia, pues había considerado que a su respecto había operado la caducidad.

Por otra parte, la circunstancia de que la actora no haya impugnado en su momento la fijación del objeto del proceso realizada en la audiencia preliminar resulta completamente irrelevante. En puridad, lo que causaba verdadero agravio a la promotora era la interlocutoria N° 2512/2019, que había declarado la caducidad parcial del reclamo. Y contra tal dispositivo enderezó oportunamente su recurrencia. La delimitación del objeto del proceso efectuada en la audiencia preliminar, en la que no se incluyó el reclamo relacionado con el crédito emergente de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, fue simplemente una consecuencia lógica y necesaria de lo resuelto en la interlocutoria N° 2512/2019.

De modo que resultaba suficiente la recurrencia dirigida contra esta última, que por vía indirecta alcanza a la restricción del objeto del proceso de ella derivada.

Incluso, puede convocarse lo dispuesto en el art. 257.5 del C.G.P., conforme al

*cual: "Cuando se revocare una providencia apelada sin efecto suspensivo o con efecto diferido, será ineficaz la actuación adelantada por el tribunal de primera instancia después de la apelación, en lo que dependa necesariamente de aquélla (...)"*.

Desde esta óptica, cabe considerar ineficaz la limitación del objeto del proceso que se hiciera en la audiencia preliminar, en cuanto no se incluyera a la reclamación de la actora relacionada con el crédito emergente de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009. En efecto, tal limitación puede ser considerada como una actuación del tribunal de primera instancia que tiene un vínculo de dependencia necesaria con lo resuelto en la interlocutoria N° 2512/2019, en el sentido de que, como ya se explicó, fue una consecuencia lógica de la declaración de caducidad parcial allí dispuesta. Por ende, al hacerse lugar al recurso de apelación con efecto diferido y revocarse la interlocutoria N° 2512/2019, queda sin efecto también la referida reducción del objeto del proceso.

En suma, el problema no ofrece dificultad alguna, lo que conduce a rechazar esta primera fase impugnativa.

II.2) De la violación del principio de congruencia.

Es claro que el presente



agravio está íntimamente conectado con el que viene de analizarse. La argumentación de la demandada -equivocadamente- parte de considerar que el objeto del proceso fue delimitado en la audiencia preliminar, ocasión en la que quedó excluido todo reclamo relativo al acto administrativo declarado nulo por sentencia del T.C.A. N° 667/2009. En consecuencia, estima la accionada que la sentencia impugnada resulta incongruente, porque la condena a abonar lo pretendido por la actora en esa fracción de su pretensión, se encontraba exiliada del objeto del proceso.

A criterio de la Corte, por unanimidad de sus integrantes, no le asiste razón en el planteo.

Conforme a lo desarrollado en el Considerando anterior, se considera que, al haberse revocado por el Tribunal de Apelaciones la sentencia interlocutoria N° 2512/2019, ello tiene por consecuencia que el reclamo de la actora relacionado con el crédito derivado de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009 pasa a integrar (o si se prefiere: vuelve a integrar) el objeto del presente proceso.

En efecto, tal reclamo integraba la pretensión entablada por la actora en su acto de proposición inicial. En su momento fue excluido del objeto del proceso, por haber considerado el "a quo"

que había caducado el derecho a accionar. Pero al entender la Sala, en sentido contrario, que no se produjo tal caducidad, entonces dicho reclamo vuelve a integrar el objeto del proceso, lo que determina que el "ad-quem" tenga el poder-deber de pronunciarse a su respecto, al analizar el fondo del asunto.

De acuerdo a la definición aportada por ABAL, respecto a la regla o principio de congruencia, recogido por el C.G.P. en su artículo 198: "*(...) puede conceptualizarse el principio o regla de la congruencia de las sentencias, expresando que se trata de aquella regla que impone la necesaria correspondencia de las sentencias con el objeto del proceso concreto para culminar el cual ellas se dictan (...); correspondencia que consistirá en resolver sobre todo lo que comprende tal objeto, y no resolver sobre extremos no comprendidos en el mismo*" (cf: ABAL, Alejandro, "Derecho Procesal", tomo V, FCU, 2016, pág. 88).

En el caso, conforme fuera explicado, el contenido de la sentencia impugnada se adecua a lo pretendido por la actora y, por vía de consecuencia, al objeto del proceso. De esta manera, no es de recibo lo afirmado por la accionada en el sentido de que el Tribunal de Apelaciones falló "extra o ultra petita", no constatándose la alegada violación a la regla o principio de congruencia.

Por lo expuesto, también corresponde desestimar este sector de la recurrencia.

II.3) De la caducidad parcial del crédito.

II.3.1) Plantea la recurrente que el Tribunal, al haber revocado la sentencia interlocutoria N° 2512/2019 por la que se había declarado la caducidad parcial de la acción, incurrió en errónea aplicación de los artículos 77 del Código Tributario y 27 del Decreto-Ley N° 15.524. El error de la Sala -aduce- radica en considerar que el accionamiento de la promotora ante el T.C.A. reclamando la anulación de la resolución N° 08/008/2012 suspendió el plazo de caducidad, retomándose el cómputo a partir del 2/6/2015 (fecha en que quedó firme la sentencia del T.C.A.).

A juicio de este Colegiado, por unanimidad de sus miembros, el agravio resulta de recibo, por cuanto estima que, efectivamente, se produjo la caducidad parcial del reclamo entablado por la parte actora.

Huelga recordar que conforme a lo dispuesto en el primer inciso del art. 77 del Código Tributario: "*Los créditos y las reclamaciones contra el sujeto activo regulados por esta Sección caducarán a los cuatro años contados desde la fecha en*

*que pudieron ser exigibles”.*

En la especie, ambas partes coinciden en que el crédito reclamado por la actora, con sustento en la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, fue exigible a partir del 13 de mayo de 2010, fecha en que la mencionada sentencia quedó firme. Asimismo, coinciden en que el término de caducidad que hubiera comenzado a computarse a partir de dicha fecha, quedó suspendido el 19 de marzo de 2010, cuando PINTURAS INCA S.A. compareció en vía administrativa, en el marco de la inspección que llevaba adelante la D.G.I., solicitando la devolución -mediante imputación- del crédito por IRIC. La Sala entendió, correctamente, que esa solicitud de la administrada constituye “gestión fundada del interesado en vía administrativa reclamando devolución o pago de una suma determinada”, como dispone el inciso segundo del art. 77 del Código Tributario y, en consecuencia, suspendió el término de caducidad.

La cuestión pasa, entonces, por resolver hasta cuándo se extendió la suspensión referida, provocada por la gestión administrativa mencionada.

La D.G.I. alega en su recurso de casación que la suspensión duró hasta el 3 de setiembre de 2012, fecha en la que se notificó a la actora la resolución definitiva de la Administración en

relación a la petición por ella formulada. Sostiene así la demandada que, en ese momento, cesó la causal de suspensión y se reinició el cómputo del plazo de caducidad cuatrienal, dado que la actora quedó habilitada para accionar directamente ante el Poder Judicial solicitando el pago del reajuste e intereses denegados. Agrega que la posterior promoción por la actora de la acción de nulidad ante el T.C.A. no es hábil para suspender el plazo de caducidad cuatrienal, desde que dicho Tribunal carece de competencia para expedirse respecto a los actos que denieguen la devolución de sumas de dinero, tal como surge de lo dispuesto por el art. 27 del Decreto-Ley N° 15.524.

En el punto, como se adelantó, se estima que le asiste total razón a la parte demandada.

De acuerdo con el ya citado inciso segundo del art. 77 del Código Tributario, el curso de la caducidad cuatrienal "(...) *se suspenderá hasta la resolución definitiva, por toda gestión fundada del interesado en vía administrativa o jurisdiccional reclamando devolución o pago de una suma determinada*".

Ahora bien, en la especie, la acción de nulidad promovida por la actora ante el T.C.A. con fecha 5 de noviembre de 2012, por la que se impugnó la resolución de la División Grandes

Contribuyentes de la D.G.I. N° 8/008/2012, no constituye una gestión fundada en vía jurisdiccional por la que se reclame la devolución o pago de una suma determinada.

Efectivamente, en la referida demanda de nulidad presentada ante el T.C.A. (Ficha N° 855/2012), la accionante no dedujo agravios en relación a la no devolución del total de la suma por ella reclamada, esto es, respecto al hecho de que se le hubiera devuelto la suma a valores históricos, sin el reajuste pretendido (véase al respecto el memorial de agravios ensayado por la actora en dicha acción de nulidad, que surge del detallado capítulo de "Resultando" de la sentencia del T.C.A. N° 302/2015, cuyo testimonio obra agregado a fs. 2505 y ss. de autos).

Es claro que la actora no formuló, en tal ocasión, una gestión o pretensión tendiente a la devolución de una suma determinada, ni accionó contra la denegatoria de la Administración a la devolución de una cantidad de dinero.

Pero, además, no era legalmente posible reclamar ante el T.C.A. la anulación de un acto administrativo por el cual se había denegado (parcialmente) la devolución de una suma de dinero (en el caso: los reajustes e intereses pretendidos por la actora). Ello, en virtud de que el art. 27 num. 2 del

Decreto-Ley N° 15.524 prescribe que no se consideran comprendidos en la jurisdicción anulatoria los actos que *“Desestimen la devolución de las cantidades de dinero que reclaman los interesados por entender que han sido indebidamente pagadas”*.

Con ese telón de fondo, es muy claro que la promoción de la acción de nulidad no implicó la suspensión del plazo de caducidad, como incorrectamente lo entendió el Tribunal de Apelaciones en su sentencia, en cuanto indicó:

*“En el caso, claramente la parte actora inicia una gestión administrativa el 19 de marzo de 2009 [rectius: 2010] al solicitar la imputación del crédito de la sentencia N° 667/2009 a la determinación que se estaba realizando en la inspección realizada por D.G.I. Y luego continuó actuando, ya que dictada la Resolución 8/008/2012 que resuelve sobre esa imputación del pago, la misma es recurrida, recayendo resolución definitiva el 3 de setiembre de 2012.*

*Pero con posterioridad, se acciona ante el TCA reclamando la anulación de esta resolución, a lo que dicho Tribunal hace lugar parcialmente por sentencia N° 305/2015, del 16 de abril de 2015, la que quedó firme el 2 de junio de 2015 a raíz de recursos de aclaración y ampliación opuestos por la actora. (...)*

*De lo que viene de decirse, se puede concluir que la parte actora suspendió el plazo de caducidad como consecuencia de sus acciones a nivel administrativo y jurisdiccional relacionadas con el crédito emergente de la sentencia N° 667/2009, retomándose el plazo recién el 2 de junio de 2015" (fs. 2885 y vto.).*

A juicio de la Corte, no es correcto haber considerado las "acciones a nivel administrativo y jurisdiccional" como causales de suspensión del plazo de caducidad. Ello por cuanto, en el caso, la acción jurisdiccional promovida por la actora, esto es, la demanda promovida ante el T.C.A. contra la resolución N° 8/008/2012, no atacó (ni podía hacerlo) la fracción de dicho acto administrativo por la que se denegó la devolución del total de la suma solicitada por la actora en su petición.

No se verificó, entonces, en los términos del art. 77 del Código Tributario, una "gestión jurisdiccional" que resulte hábil para suspender el plazo de caducidad cuatrienal.

En consecuencia, se estima que la suspensión del plazo de caducidad, iniciada con la gestión administrativa presentada el 19 de marzo de 2010, pervivió hasta el 3 de setiembre de 2012, fecha en que se notificó la resolución denegatoria del recurso



jerárquico interpuesto por la actora contra la resolución N° 8/008/2012 (que había acogido parcialmente la petición de devolución de la suma reclamada, derivada de lo resuelto por el T.C.A. en sentencia N° 667/2009).

A partir de esa fecha cabe computar el plazo de caducidad cuatrienal, el que expiró el 30 de setiembre de 2016.

Esto último, por los siguientes fundamentos.

Con respecto al cómputo del plazo de caducidad, la doctrina uruguaya coincide en cuanto a que se computan mes a mes; por esa razón, considera el último día del mes en curso desde que se ha producido el supuesto de comienzo del plazo para contar, desde entonces, cuatro años (cf.: PEZZUTTI, Miguel: "El plazo de caducidad de los créditos contra el Estado. (Reflexiones sobre el cómputo, la prejudicialidad y la incidencia del silencio administrativo)", en AA.VV.: "Jurisprudencia contencioso-administrativa", Graciela RUOCCO (Coordinadora), Instituto de Derecho Administrativo-Facultad de Derecho-Universidad de la República, FCU, Mdeo., 2021, pág. 316).

Al respecto, CASSINELLI MUÑOZ con su habitual claridad, señaló 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, si se computaran los períodos mensuales en los sucesivos días del mismo número y no contando los meses enteros, la expresión '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 compute por días, cuántas horas hubo desde el momento en que se 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 desde 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*" (cf.: CASSINELLI MUÑOZ, Horacio: "La acción de reparación", en Derecho Constitucional y Administrativo, La Ley Uruguay, 1ª Ed., Mdeo., 2010, págs. 1096/1097; en la jurisprudencia de la Corte véanse las sentencias nros. 260/2020 y 202/2001, entre otras).

En base a lo anterior, los 48 meses enteros transcurrieron al vencimiento el 30 de setiembre de 2016.

II.3.2) Finalmente, cabe relevar que la promotora plantea, en su escrito de evacuación del recurso de casación de la demandada, que luego de que se produjo la denegatoria expresa del recurso jerárquico interpuesto contra la resolución de la DGI N° 8/008/2012, la accionante no podía ir al Poder Judicial a reclamar directamente el ajuste que le había sido denegado en vía administrativa (como alega la demandada). Ello, debido a dos razones: i) el juez no habría podido pronunciarse, dado que la denegatoria del ajuste sobre los créditos resultantes de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009 se encontraba en un acto administrativo que no estaba firme, porque estaba siendo objeto de la acción de nulidad, por lo que toda decisión judicial que se tomara podía versar -a la postre- sobre un acto administrativo inexistente; ii) los abogados de la D.G.I. habrían interpuesto la excepción de litispendencia, en la medida en que el acto

administrativo que fundaba la acción estaba siendo procesado ante el T.C.A. y debía estarse a sus resultancias.

A entender de la Corte, por unanimidad, tales argumentos no resultan de recibo.

Una vez que se desestimó (parcialmente) en vía administrativa la petición formulada por la actora relativa a la devolución de la suma de dinero emergente de lo resuelto por el T.C.A. en sentencia N° 667/2009, la promotora estaba plenamente habilitada para formular el reclamo correspondiente ante la justicia competente, esto es, ante los órganos del Poder Judicial.

La circunstancia de que la denegatoria parcial a lo peticionado estuviera inserta en un acto administrativo que, además de esa decisión, contenía otros contenidos resolutorios pasibles de ser impugnados ante el T.C.A., no impedía que la interesada se dirigiera ante la justicia ordinaria para plantear aquellas pretensiones que resultaban ajenas a la competencia del T.C.A., como lo era, justamente, la relativa a la denegatoria de la devolución de una suma de dinero (art. 27 num. 2 Decreto-Ley N° 15.524).

Si bien determinados contenidos de la resolución N° 8/008/2012 no se encontraban firmes (dado que podían ser impugnados

mediante acción de nulidad ante el T.C.A. y, de hecho, lo fueron), la fracción de aquella resolución por la que se denegaba la devolución de toda la suma pretendida por la actora sí se encontraba firme, ya que tal aspecto estaba exiliado de la competencia del T.C.A.

En consecuencia, en lo relativo a la devolución de dicha suma de dinero, la promotora podía acudir sin ningún tipo de cortapisas al Poder Judicial, a reclamar lo que entendiera correspondía.

En caso de haberse promovido, en aquel momento, una acción ante el Poder Judicial con el objeto de recuperar la suma indebidamente pagada (en puridad: el reajuste y los intereses), ello no habría acarreado ningún problema de litispendencia en relación al proceso que, en simultáneo, se tramitaba ante el T.C.A. En efecto, es claro que una cosa es la pretensión anulatoria seguida ante el T.C.A. respecto a aquellos aspectos del acto administrativo que resultaban procesables ante dicho Tribunal y otra cosa distinta es la pretensión que la actora podía promover ante el Poder Judicial para reclamar el reajuste y los intereses de la suma indebidamente percibida por la D.G.I.

En suma, luego del 3 de setiembre de 2012, no existían impedimentos para que la

accionante promoviera la presente acción, tendiente a que se le abone el reajuste e intereses derivados del crédito que le fuera reconocido por sentencia del T.C.A. N° 667/2009. Por lo cual, a partir de esa fecha, comenzó a correr el plazo de caducidad cuatrienal previsto en el art. 77 del Código Tributario, el que venció el 30 de setiembre de 2016. Esto es, la acción deducida el 7 de mayo de 2019, se presentó cuando ya se había producido la caducidad (parcial) del reclamo.

En resumen: corresponde amparar el agravio planteado por la demandada y, en su mérito, mantener firme la sentencia interlocutoria de primera instancia N° 2512/2019 en cuanto había amparado la excepción de caducidad parcial opuesta por la D.G.I. (exclusivamente en cuanto al reclamo relativo al crédito generado por la sentencia del T.C.A. N° 667/2009).

II.4) De la inexistencia de responsabilidad de la Administración.

Señala la recurrente que, en el caso, la parte actora se limitó a solicitar un resarcimiento sin cumplir con la carga de la prueba. Apunta que el hecho de que exista una sentencia anulatoria del T.C.A. no releva a la justicia ordinaria del análisis de los elementos que configuran la responsabilidad. Sostiene que, en el caso, conforme surge de autos, no existió el pretendido daño, en tanto

la actora no probó la existencia de ningún daño por la no disponibilidad del dinero, en franca violación a lo dispuesto en los arts. 1573 del Código Civil y 139 del C.G.P.; asimismo, no existe nexo causal entre el acto ilícito y el daño alegado; por último, no existió ninguna prueba respecto a un actuar culposo de la Administración, que en el caso no existió, pues ésta procedió a devolver los montos pagados indebidamente, conforme a lo solicitado por la actora.

A criterio de la Corte, por unanimidad de sus integrantes, el presente agravio no cumple, ni mínimamente, con las exigencias previstas en los arts. 271 y 273 del C.G.P., razón por la cual, será desestimado por razones de forma.

Como ha dicho este Colegiado en anteriores ocasiones:

*“Es jurisprudencia constante de este órgano jurisdiccional... que el rigorismo con que debe examinarse el art. 271 nal. 1 del C.G.P... no vulnera el espíritu de la Ley. Es cierto que [dicho] cuerpo procesal tiende a asegurar la garantía de la defensa en juicio, que lo fundamental es la efectividad de los derechos sustanciales (art. 14) y no el proceso en sí mismo, como mero instrumento al servicio de aquéllos por lo que destierra criterios atendidos a una exigencia adjetiva demasiado rígida, pero ello no*

*excluye, es natural, que un mínimo de rigor formal, de motivación del recurso y de claridad y precisión en su fundamentación y exposición, son sin duda exigibles en un recurso extraordinario y supremo como lo es la casación” (cf.: sentencias Nos. 280/1997, 1.410/2019 y 285/2021, entre muchas otras).*

En la especie, la recurrente se limita a señalar cuáles son los elementos que hacen nacer la responsabilidad civil y a afirmar ligeramente que ellos no han sido probados en autos, pero sin realizar ningún tipo de desarrollo argumental que dé sustento eficaz a sus asertos.

La casación concebida como un remedio para reparar males específicos (la sentencia no fundada en la ley), exigía de la impugnante indicar, con suficiencia, precisión y claridad, en qué consistía el error en la aplicación de la norma de Derecho en que había incurrido el Tribunal de Apelaciones al considerar que se verificaron en el caso los elementos de la responsabilidad. Nada de ello se observa en este capítulo del recurso, lo que conduce a desestimar de plano el planteo.

Entonces, esta fase de la impugnación expuesta por la D.G.I. será rechazada por razones formales, sin necesidad de realizar otras consideraciones adicionales.



II.5) Del cálculo incorrecto de reajustes e intereses.

En este ámbito, aseveró la recurrente que la hostilizada no explica cómo debe realizarse el cálculo de reajuste e intereses, ni cómo arribó al monto de la condena total, lo que motivó que D.G.I. planteara un recurso de aclaración y ampliación, que la Sala desestimó. Alegó que se condenó a D.G.I. a pagar la suma de \$ 60.022.012 sin expresión de fundamentación. Señaló que resulta importante recordar que la parte actora en su demanda distingue dos períodos de cálculo de reajuste e intereses: 1) el comprendido entre el 30 de abril de 2006 y el 28 de enero de 2016, esto es, entre la fecha en la cual vencía el plazo de presentación de la declaración jurada de IRIC por el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2005 y la fecha en la cual la Administración reconoció el crédito mediante la Resolución N° 8/004/2016; y 2) el 28 de enero de 2016 hasta la actualidad. En el primer período se considera el impacto de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, mientras que en el segundo se hace la actualización, conforme la variación del IPC e intereses legales, debido a que la suma se mantiene impaga, a lo que la Administración se opuso enfática y fundadamente al contestar la demanda y al adherir a la apelación.

También consideró que el

Tribunal de Apelaciones aplicó incorrectamente las normas que rigen en materia de intereses, porque el adicional debe computarse desde la fecha de presentación de la demanda, según disponen los arts. 1348 y 2213 del Código Civil.

Finalmente, sostuvo que el "dies ad-quem" del cómputo del reajuste no puede exceder del 23 de diciembre de 2015, fecha en la que la actora quedó en disposición del monto abonado indebidamente. No es posible que se genere un pretendido daño por indisponibilidad de dinero, cuando, en puridad, el metálico no sólo estaba a disposición de la actora, sino que fue empleado a solicitud expresa de la actora en la imputación realizada.

Se pasará a analizar los agravios.

II.5.1) Primeramente, por unanimidad de los integrantes de la Corte, no le asiste razón a la D.G.I. en lo que respecta a la alegada falta de motivación de la sentencia, por no haber expresado la forma en que se realizó el cálculo de reajustes e intereses.

Si bien es cierto que no hay un desarrollo concreto en la sentencia respecto a cuáles son los cálculos que se realizaron para llegar a la cifra objeto de condena, resulta por demás claro -y

así lo entienden ambas partes en sus respectivos escritos- que la Sala adhirió a los criterios que fueran expuestos por la actora en su demanda, cuando calculó detalladamente el crédito que a su juicio le corresponde por la sentencia del T.C.A. N° 667/2009 (véase fs. 192 vto./195). De hecho, el monto total al que arriba el Tribunal de Apelaciones, en relación a este reclamo, es exactamente el mismo al que arribó la promotora en su demanda.

Por lo demás, la extensa serie de defensas que la demandada recurrente logra exponer en su escrito impugnativo en relación al cálculo de reajuste e intereses que entiende correcto (las que serán analizadas a continuación), desplaza toda posibilidad de entender que la sentencia impugnada adolezca de una falta de motivación tal que amerite su anulación.

En tal sentido, ha expresado reiteradamente esta Corte que la falta de motivación, para erigirse en causal de nulidad de la sentencia, debe ser siempre de tal entidad que el fallo resulte privado de toda razón suficiente, agregándose que no se incurre en dicho vicio toda vez que la omisión no sea obstáculo para la emisión de un fallo justo, ni se coarte el derecho de defensa, porque lo que debe predominar es el finalismo jurídico sobre el formalismo legal (cf.: sentencias S.C.J. Nos. 420/2021, 394/2019,

313/1997, 144/1996, 828/1995, 71/1991 y 47/1989).

II.5.2) En segundo lugar, en lo que respecta a los errores alegados por la recurrente en el cálculo correspondiente al crédito derivado de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, es claro para la unanimidad de este Colegiado que su análisis carece de sentido, una vez que se ha entendido, previamente, que tal reclamo ha caducado.

II.5.3) En cuanto a la liquidación del crédito derivado de la sentencia del T.C.A. N° 302/2015, respecto al alegado "cálculo incorrecto de reajuste e intereses", se dividirá el análisis del agravio en dos.

II.5.3.1) En lo que guarda relación al "reajuste", la Corte, por unanimidad, estima que el agravio es de recibo.

Se pasa a argumentar.

a) No hay controversia respecto a que el crédito original reconocido a favor de la actora por dicha sentencia del T.C.A. es de \$ 2.619.426.

b) Tampoco hay controversia respecto a la fecha desde la cual debe efectuarse el reajuste por IPC, lo que debe hacerse desde la fecha del pago indebido realizado por la actora (1° de octubre de 2012).

c) La primera discrepancia aparece en la fecha final a tomar en cuenta para este reajuste. La actora señaló en su demanda (fs. 195) que el ajuste se debe efectuar desde octubre de 2012 hasta que el organismo recaudador devolvió la suma reconocida, esto es, cuando la D.G.I. reconoció el crédito, mediante la resolución N° 8/004/2016 de enero de 2016. La demandada, si bien toma en cuenta este mismo hito, apunta que debe aplicarse el IPC del mes anterior a la referida resolución, esto es, el correspondiente a diciembre de 2015.

En este punto, le asiste razón a la accionada, pues el índice que debe tomarse en consideración para realizar el reajuste es el del mes anterior al de la fecha de extinción de la obligación (art. 2 inc. 1 Decreto-Ley N° 14.500). En consecuencia, cabe confrontar el índice correspondiente al mes de la fecha de nacimiento de obligación (octubre 2012: 117,17) con el del mes anterior a la extinción de la obligación (diciembre 2015: 150,07). De esta manera, el monto de actualización correspondiente a ese período es \$ 735.534,82 [que es la diferencia entre el monto de deuda original (\$ 2.619.416) y el monto actualizado de acuerdo a los referidos índices (\$ 3.354.960,82)].

II.5.3.2) Acerca del cómputo de los "intereses", la demandada argumenta, en lo

principal, que deben correr desde la fecha de presentación de la demanda, de conformidad con los arts. 1348 y 2213 del Código Civil.

Pues bien, la Corte, por mayoría compuesta por los Dres. Bernadette MINVIELLE, Doris MORALES, John PÉREZ y Tabaré SOSA, entiende que el agravio planteado por la accionada no resulta de recibo.

Por su parte, en este punto, la redactora no coincide con la decisión de la mayoría, por entender que, en el caso, los intereses corren desde la fecha de petición de la devolución a la DGI, razón por la cual extenderá discordia a ese respecto.

Pues bien, la mayoría indicada, comparte la postura ensayada por este Colegiado, también en mayoría, en sentencia N° 206/2020, ocasión en la que se analizó "in extenso" esta misma cuestión, arribándose a la conclusión de que los intereses deben correr desde la fecha en que se hizo el pago indebido.

En el referido pronunciamiento, sostuvo la Corte:

*"La cuestión a resolver en este caso es bien concreta: consiste en dilucidar desde cuándo corresponde que se computen los intereses legales sobre las sumas que la DGI fue condenada a devolver, por*

*haber cobrado indebidamente tributos.*

*Tal como se lo reseñó antes, la parte actora considera que el dies a quo para el cómputo de los intereses legales debe ser el de la fecha en que se hizo cada pago indebido, mientras la demandada considera que deben computarse desde la fecha de presentación de la demanda.*

*La Corte, luego de analizar la fuente y tipo de la obligación que determinó el cobro indebido por parte de la DGI -de las sumas a cuya devolución fue condenada en autos-, considera que asiste razón a la parte actora. (...)*

*El punto de partida conceptual para la solución de este caso, consiste en tener en cuenta la identidad de la fuente de la obligación de la DGI de devolver lo que cobrara indebidamente por concepto de obligaciones tributarias, obligación que fuera incumplida, y a cuyo cumplimiento fue condenada por la sentencia impugnada.*

*En el caso en examen, parece claro que la fuente de la obligación se encuentra, como bien lo demostró en este punto la propia reclamante, en la ley.*

*Como lo han señalado los estudios especializados (por ejemplo, los de los Profesores Ramón Valdés Costa y Andrés Blanco -bien*

*citados por la actora a fs. 872-), el fundamento del instituto de la repetición de tributos en materia tributaria es el principio de legalidad. El contribuyente reclamó la devolución de sumas que la ley no le imponía ingresar al Fisco y que este no tiene derecho a retener indebidamente (cf. Ramón Valdés Costa: 'Instituciones de Derecho Tributario', Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 353; Andrés Blanco: 'El impuesto al valor agregado', Vol. II, Facultad de Derecho - Universidad de la República, FCU, Montevideo, 2004, pág. 330)".*

*"En suma, la fuente de la obligación de devolver de la Administración es la ley y no otras, como el contrato o el cuasicontrato de pago de lo indebido.*

*Por este motivo la Corte no tiene el honor de compartir el enfoque que acude, para resolver acciones de reembolso de tributos cobrados indebidamente, a las disposiciones del Código Civil que regulan el cuasicontrato del pago de lo indebido.*

*Si la fuente de la obligación no es cuasicontractual, debemos hallar la solución fuera de ese campo, lo que nos conduce a considerar qué tipo de obligación determinó lo cobrado indebidamente por el Estado al contribuyente de este caso".*



*“La Administración Tributaria entendió en su momento que cabía declarar el nacimiento de diversas obligaciones tributarias de cargo de ISUSA y procedió a su cobro, pese a la resistencia del contribuyente.*

*Debe consignarse, entonces, que las sumas cobradas por la DGI, a cuya devolución fue condenada en esta causa, son producto del cumplimiento de obligaciones de fuente legal y de derecho tributario, rama del derecho público”.*

*“Tratándose de una obligación legal (no contractual o cuasicontractual), y refiriéndose el incumplimiento a una obligación preexistente, resta determinar desde cuándo corren los intereses.*

*La Corte considera que en tanto el instituto de la repetición de tributos es una categoría jurídica propia del derecho público, más precisamente del derecho tributario y tiene como fuente el principio de legalidad en esta última materia, no cabe recurrir sin más a la aplicación del Código Civil.*

*Como lo señalamos, la pretensión planteada -devolución o restitución de tributos cobrados indebidamente- implica situarnos en el ámbito de obligaciones de fuente legal.*

*Ante la ausencia de una*

*regulación explícita relativa al cómputo de intereses en el Derecho Tributario, no cabe colmar tal laguna por analogía recurriendo al régimen de la responsabilidad contractual.*

*En este último sentido, la Dra. Bernadette Minvielle y el redactor [Dr. Luis Tosi] modifican el criterio que sostuvieron en la sentencia N° 1191/2019. Consideran que, atento a las particularidades de la relación jurídica tributaria, la solución a ser aplicada no puede ser la del sistema de la responsabilidad civil contractual, supuesto ajeno al aquí planteado.*

*El artículo 1348 del Código Civil regula el tema para las obligaciones de fuente contractual o negocial, hipótesis que no es la de obrados”.*

*“Ni la lógica ni la solución del artículo 1348 pueden ser extrapoladas al vínculo de Derecho Público que une al contribuyente con el ente recaudador.*

*¿Qué solución cabe, entonces?*

*No existen razones que justifique limitar los intereses de mora a la fecha de la demanda. Antes bien, recobra toda su vigencia el principio de indemnidad, por lo que la retroversión al*

*estado anterior al acto anulado debe propender a la restituto in integrum. La analogía no debería buscarse en el incumplimiento contractual (artículo 1348 del Código Civil), sino en el régimen de las restituciones que siguen a actos anulados (artículo 1565 del Código Civil).*

*La solución anterior encuentra su respaldo en doctrina tributaria de fuste. En tal sentido el eminente Profesor Ramón Valdés Costa manifestó:*

*'(...) el criterio aplicable es el de que el interesado tiene derecho a percibir una suma que restablezca el equilibrio económico, o en otros términos, que le compense todo perjuicio que le haya ocasionado el pago indebido. En ese sentido influyen diversos factores. El más típico es la inclusión de intereses, pero en épocas de desvalorización monetaria adquiere especial importancia su actualización para mantener el valor, como lo destaca Juan Carlos Peirano Facio al comentar la recomendación de la mencionada Jornada, aprobada por unanimidad. Su texto es amplio y categórico en ese sentido, al sostener que la restitución debe comprender 'la actualización monetaria, pago de intereses y otros accesorios y la instrumentación de sistemas de compensación o la adopción de otros mecanismos dirigidos al mismo fin'.*

*El punto está relacionado con el principio de la igualdad de las partes. Si los dos factores antes mencionados, se tienen en cuenta para la percepción de los tributos por el fisco, deben también influir en la misma medida para el reembolso al particular, sobre todo, porque aquél ha usufructuado durante todo el lapso una suma que no le pertenecía' ('Curso de Derecho Tributario', Ed. Temis S.A., 3ª ed, Bogotá, 2001, pág. 393)".*

*"En definitiva, la Corte considera que la solución a la que arribará es adecuada y coherente con el principio de responsabilidad del Estado consagrado en el artículo 24 de la Constitución, el principio de reparación integral del daño, así como con el efecto retroactivo -ex tunc- del fallo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que anuló el indebido mandato administrativo de pago en el caso.*

*En definitiva, por los motivos que anteceden estimamos que corresponde (...) ordenar que los intereses se computen desde el momento en que se efectuó cada cobro indebido realizado por la Administración Tributaria".*

II.5.4) Finalmente, en subsidio de lo anterior, aduce la demandada que no pueden seguir generándose intereses sobre un capital efectivamente devuelto, por lo cual, dado que en enero

de 2016 la D.G.I. devolvió a la actora el capital reclamado (\$ 2.619.426), los intereses solo pueden correr desde que se efectuó el pago indebido (octubre de 2012) hasta la fecha en que se devolvió el capital (enero de 2016), pero no durante el período posterior a esa fecha, dado que el capital ya había sido devuelto.

Estima la Corte, en la mayoría indicada, que tampoco le asiste razón a la demandada impugnante.

Los intereses resarcen al damnificado el daño provocado por la falta de disponibilidad del dinero durante determinado tiempo, por lo que aquéllos se generan durante todo el lapso en que el sujeto no cuenta con el dinero en su poder.

De esta manera, en cuanto al capital que la D.G.I. retuvo indebidamente desde octubre de 2012 (fecha del pago indebido) a enero de 2016 (fecha de la devolución), los intereses generados por ese capital corren durante dicho período. Hasta allí es correcto el criterio esgrimido por la demandada.

Entonces, la actora tiene derecho a cobrar intereses sobre el monto del capital reclamado, debidamente actualizado, por los 39 meses que van desde octubre de 2012 a enero de 2016. Los intereses se calculan sobre el monto actualizado a esta última fecha (\$ 3.354.960,82), lo que da un total de intereses

por esos 39 meses de \$ 654.217,36.

En resumen, por el período enero 2012 a enero 2016, corresponde que se abone a la actora \$ 735.534,82 por concepto de reajuste y \$ 654.217,36 por concepto de intereses, lo que da un total de \$ 1.389.752,18.

Pero la accionada alega que, luego de la devolución del capital (enero de 2016), ya no se deben más intereses (de ningún tipo).

Tal planteo no resulta de recibo.

Después de que la Administración devolvió el capital a la actora, es claro que ya no corren intereses respecto a ese capital (que ya fue devuelto y volvió a estar en poder de la administrada).

Sin embargo, ello no quita que, a partir de esa fecha (enero de 2016), empiezan a correr otros intereses: los generados por el monto de actualización e intereses del período 2012 a 2016 (\$ 1.389.752,18), suma que debió devolversele a la actora en enero de 2016 pero que hasta el momento no le ha sido devuelta. Estos nuevos intereses se calcularán sobre aquel monto, debidamente actualizado a la fecha del efectivo pago, y correrán desde enero de 2016 hasta la fecha en que se haga efectivo el pago.

De modo que, por el período posterior a la devolución del capital (enero de 2016) hasta la fecha del efectivo pago, corresponde actualizar la suma que la actora tenía derecho a haber cobrado en aquella fecha (\$ 1.389.752,18) y sobre ese monto actualizado se generarán intereses desde enero de 2016 a la fecha del pago efectivo.

Entonces, a partir de todo lo anterior, la unanimidad de la Corte estima que corresponde condenar a la demandada a abonar a la actora la suma de \$ 1.389.752,18, más reajuste desde enero de 2016 a la fecha del efectivo pago y, por mayoría, entiende que los intereses corren durante ese mismo período, a computarse precisamente desde que se hizo efectivo el pago indebido.

II.6) De la condena a abonar los honorarios del abogado.

Por último, la D.G.I. expresó que le causa agravio que la Sala hubiera resuelto confirmar la condena al pago de los honorarios del abogado que patrocinó a la actora ante el T.C.A. Agrega que, en caso de que se entienda que procede la condena, los intereses únicamente pueden computarse desde la demanda, por aplicación de los arts. 1348 y 2213 del C.C., que han sido incorrectamente aplicados por el Tribunal de Apelaciones. Finalmente, señala que

debe considerarse la deducción de lo que la actora reclama en la liquidación del IRAE, lo que deja en evidencia que en ningún caso el monto reclamado puede ser correcto, existiendo en el fallo recurrido una incorrecta aplicación del art. 19 inc. 1 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, pues habiéndose deducido los honorarios de la liquidación del IRAE, el daño pretendido no puede ser nunca el alegado.

II.6.1) En cuanto a la procedencia de la condena resistida por la parte demandada, a juicio de la Corte, por mayoría compuesta por las Dras. Bernadette MINVIELLE, Doris MORALES, John PÉREZ y la redactora, corresponde desestimar el planteo impugnativo.

Por su parte, el Dr. Tabaré SOSA no comparte la decisión de la mayoría, por entender que correspondería hacer lugar al agravio y, en su mérito, anular el fallo en este punto, razón por la cual el Sr. Ministro extenderá discordia en ese sentido.

Ahora bien, a criterio de la mayoría señalada (extremo compartido por el Dr. Tabaré SOSA), en primer término, es necesario clarificar cuál fue la pretensión solicitada por la actora a este respecto, pues de ello depende el alcance de lo que se irá a resolver.

Surge de la demanda que la



promotora reclama: "(...) los honorarios abonados al Doctor Gabriel Fernández Fernández, que fue el letrado que la patrocinó tanto en el procedimiento de recursos administrativos como en la acción de nulidad ante el TCA contra la Resolución N° 8/008/2012 (...) No se reclaman los honorarios pagados por la impugnación que culminó con la Sentencia del TCA N° 667/2009 (...)" (fs. 195 vto./196). A continuación, señala en su escrito la accionante que se adjuntaron a la demanda dos boletas de pago de contado que acreditan los desembolsos hechos para cancelar los honorarios del Dr. Fernández, por las sumas de \$ 1.456.206 y \$ 69.004, ambas sin IVA (fs. 196).

Del pasaje de la demanda que viene de transcribirse, pareciera emerger, en una primera lectura, que se reclaman los honorarios percibidos por el referido abogado en virtud de la asistencia letrada que habría prestado a la actora durante la tramitación tanto de los recursos administrativos como de la acción de nulidad ante el T.C.A. (Ficha N° 855/2012).

Sin embargo, la prueba documental adjuntada por la actora, a la que hace referencia en su demanda, consiste en dos boletas de pago al Dr. Fernández, de las que surge, en ambos casos: "Acción de nulidad - TCA Ficha 855/12" (véase fs. 73).

Por lo tanto, a juzgar por los documentos presentados por la actora, cuyo monto sumado coincide exactamente con el que reclama en su demanda, cabe entender que, en puridad, solo se ha petitionado el resarcimiento de los honorarios percibidos por el Dr. FERNÁNDEZ por su labor en la acción de nulidad tramitada ante el T.C.A., no así por la realizada en vía administrativa.

A su vez, al ser citado el Dr. Gabriel FERNÁNDEZ a declarar en el presente proceso (prueba testimonial propuesta por la parte actora), expresó: "*(...) fui en el pasado abogado de Pinturas Inca, pero ya no lo soy. Yo patrociné a Pinturas Inca en el 2008 ante el TCA, en la parte Administrativa no lo recuerdo bien*" (fs. 2788).

En la sentencia de primera instancia se hace lugar al reclamo de la actora, en el entendido de que fue acreditado el daño, consistente en los dos desembolsos hechos al Dr. FERNÁNDEZ respecto de la acción de nulidad ante el T.C.A. en ficha N° 855/2012, por un total de \$ 1.534.210, más reajustes e intereses desde el 7 de marzo de 2016 hasta el efectivo pago (fs. 2818/2819). Ello fue confirmado íntegramente en la sentencia de segunda instancia (fs. 2887 y vto.).

En resumen, cabe entender que lo que se solicitó en la demanda y se amparó en primera y segunda instancia, fue el reclamo relativo a

los honorarios abonados al abogado que patrocinó a la actora exclusivamente en la acción de nulidad seguida ante el T.C.A. (Ficha N° 855/2012).

En segundo lugar, delimitado lo anterior, y en lo que respecta al mérito de la cuestión sometida a decisión de la Corte, la demandada argumenta que, al no haber existido condena en costas en el proceso seguido ante el T.C.A., no corresponde su pago por el perdedor, en tanto la regla es que cada parte sufraga los gastos relativos al asesoramiento y patrocinio letrado.

Como se adelantara, la mayoría de este Colegiado no comparte el argumento de la condenada.

Sobre esta temática, la Corte -en mayoría- ya se ha pronunciado sobre similares pretensiones en fallos antecedentes, por lo que habrá de mantener la condena, no concurriendo en el caso en análisis elementos que permitan variar su posición jurisprudencial.

En tal sentido, en el presente expediente resultan trasladables "mutatis mutandi" las consideraciones efectuadas en la sentencia de la Corte N° 1.031/2019, ocasión en la que expresó:

*"El principio de repa-*

*ración integral del daño determina que el damnificado por el obrar del ofensor, deba quedar en idéntica situación que si el hecho ilícito -en este caso el ilegítimo obrar del Estado- no se hubiese producido. Por lo tanto, de no haberse producido la actuación de la D.G.I, los reclamantes no hubiesen tenido que contratar los servicios de los curiales que los patrocinaron en el contencioso de anulación y, ante, en la impugnación administrativa de los actos lesivos ilegítimos.*

*Resulta por completo irrelevante que el T.C.A., en sus sentencias, no haya impuesto los costos a cargo de la perdidosa. Y ello porque lo que se juzga para imponer las condenas causídicas en dicho proceso, es el comportamiento endoprocésal de las partes. Ahora bien, a la luz de la responsabilidad del Estado, es indudable que se trata de un daño emergente para el damnificado y que el mismo resulta resarcible.*

*Como afirman Pezzutti y Villamil en el caso de la anulación de los actos administrativos, el art. 688 del Código Civil tiene algo de norma de competencia. En los casos en que exista alguna de las conductas típicas previstas en la norma, el juez actuante podrá condenar, y ello incluye al TCA. Fuera de esos casos, la interpretación correcta es que la norma se limita a no asignar la competencia al juez*

de la causa. Pero de modo alguno excluye el derecho a ser resarcido o, dicho de otro modo, el deber de reparar conforme al art. 24 de la Constitución (Pezzutti, M. y Villamil, L., '¿Debe el Estado indemnizar los honorarios del accionante en los procedimientos administrativo y anulatorio?' - Jurisprudencia comentada- en Revista Jurídica 'La Justicia Uruguaya', Tomo 147, Montevideo, 2013, pág. 9 y Cal Laggiard, M., 'Contencioso administrativo de reparación patrimonial', Revista de la Facultad de Derecho, Universidad de la República, N° 37, págs. 96/98).

De no haber existido el ilegítimo proceder de la Administración, el administrado no hubiera tenido que incurrir en costos por servicios profesionales y en otro tipo de gastos para enfrentar el juicio (eventualmente contratación de consultas, peritajes, etc.). La vuelta al punto cero solamente es posible si la reparación integral tiene lugar y, para ello, la reparación del daño debe ser admitida (cf. Patritti Isasi, M. y Gómez Leiza, J., 'Enfoque procedimental y procesal de la controversia tributaria en la República Oriental del Uruguay' en AA.VV.: 'Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario', Tomo IV, Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, Santa Cruz de la Sierra, 2016, pág. 131; ver también del mismo trabajo publicado en la

*Revista Tributaria, Tomo XLIV, Número 259, julio-agosto 2017, págs. 624/625).*

*En jurisprudencia, la Corte comparte el parecer del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno, que ha dicho en sentencia No. 76/2012:*

*'Comenzando por el análisis del agravio introducido por la parte demandada, fundado en que el principio de reparación integral del daño no resulta idóneo para fundar la decisión de condenar al reembolso del costo de la defensa en el proceso jurisdiccional anulatorio, no es de recibo a juicio de la Sala. El Tribunal considera que la condena impuesta por el rubro de los honorarios debe ser mantenida, tal como ha sostenido en casos similares (ver sentencia N° 265/11). Se comparte la consideración realizada por la Sra. juez 'a quo' en cuanto a que el proceso ante el T.C.A. vuelve necesaria e imprescindible la contratación de un abogado, gasto en el que no se hubiera incurrido de no haber acaecido el acto ilícito, con el que existe un claro nexo de causalidad'.*

*En la misma orientación, en la Sentencia N.° 169/2010, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 7° Turno dijo: '...es de advertir, por la relevancia que ello adquiere en la decisión a adoptar, que, el actor demanda el desembolso de lo abonado por el*

*juicio anulatorio como parte del daño material emergente, fincado en que dicha tramitación era indispensable para poder defender sus derechos. Entonces, siendo que lo lesivo radica en la necesidad de promover la instancia anulatoria para modificar la decisión administrativa, se justifica el amparo de la pretensión movilizada y el consiguiente recibo del agravio articulado en el tema puntual, cuando infolios resulta palmariamente acreditada la actitud desviada de la Administración, que no solo desestimó la instancia revisiva en sede administrativa sino que obliga al funcionario a ocurrir ante el TCA para obtener la satisfacción de un legítimo interés, anulando la Corporación el acto administrativo impugnado, sobre la base de un demostrado mejor derecho del accionante al ascenso, del cual había sido relegado en su oportunidad'.*

*También en términos plenamente compartibles, en una sentencia de fecha 3 de setiembre de 1958 -de segunda instancia- se sostuvo que: 'Los errores y quebrantos de un servicio público deben ser soportados por todos los integrantes de la colectividad y no por unos pocos. (...) Y si para obtener la reparación el damnificado debe recurrir a la justicia, es evidente que aquel principio [se refiere al principio de igualdad ante las cargas públicas] dejaría*

*de tener aplicación si éste tuviera que cargar con las costas y costos del juicio'* (véase este pronunciamiento en *Giorgi, H.: 'La desviación de poder en el procedimiento'* -Jurisprudencia anotada- en *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Año X, No. 3, julio-setiembre, Montevideo, 1959, págs. 809 a 815)*'' (ver además: sentencia de la Corte N° 125/2021).

En síntesis, a criterio de la mayoría de los integrantes de la Corte, este sector de la impugnación no es de recibo.

II.6.2) En cuanto al "dies a quo" del cómputo de los intereses, que en primera instancia -confirmada por la recurrida- se lo fijó desde la fecha de la factura (7/3/2016, fs. 2819) y que la recurrente pretende que se lo fije desde la demanda, existen pareceres dispares entre los Sres. Ministros que integran la mayoría.

En ese sentido, a criterio de las Dras. Bernadette MINVIELLE, Doris MORALES y John PÉREZ, el agravio no es de recibo, puesto que coinciden en entender que, en supuestos de responsabilidad extracontractual, los intereses corren desde la fecha del hecho ilícito (en el caso, desde la fecha de la factura), (cf.: sentencia de la Corte N° 230/2021).

Por su parte, la redactora disiente con la posición anterior, razón por la cual,



extenderá discordia.

II.6.3) Finalmente, en cuanto al agravio asociado a que debió abatirse el monto reclamado en la liquidación del IRAE, la mayoría de la Corte, conformada por las Dras. Bernadette MINVIELLE, Doris MORALES, John PÉREZ y la redactora, estima que esta fase impugnativa no puede prosperar, puesto que, en rigor técnico, la recurrencia no cumple con las exigencias formales de fundamentación requeridas en la materia (arts. 270 y 273 del C.G.P.). En lo específico, carece de fundamentación en lo asociado a la causal de casación alegada, referida a una errónea valoración de la prueba, contexto en el cual la recurrente no invocó en debida forma el pretendido vicio que afectaría la hostigada; esto es, no argumentó un supuesto de valoración absurda o arbitraria de la prueba (cf.: sentencia de la Corte N° 444/2021), motivo suficiente para no admitir el agravio.

III) Del recurso de casación interpuesto (en vía adhesiva) por la parte actora.

La parte actora adhiere a la casación y ensaya agravio respecto al argumento de la Sala desarrollado en el Considerando IV de la sentencia, conforme al cual, la promotora, en su recurso de apelación, habría dado un giro a su reclamo relativo al crédito generado por la sentencia N° 667/2009 del

T.C.A., ante la caducidad declarada en autos, esto es, habría introducido un nuevo reclamo, alegando los daños y perjuicios generados por el pago del impuesto abonado indebidamente por la resolución N° 8/008/2012. Ello, a juicio del Tribunal, supone realizar un planteamiento totalmente extemporáneo, que no puede ser atendido.

Respecto al punto, sostiene la reclamante que ella no hizo un nuevo reclamo por el pago del impuesto abonado indebidamente por la resolución N° 8/008/2012, sino que, como surge del escrito de demanda, dichos daños y perjuicios se reclamaron en la demanda. En efecto, apunta, ya desde los primeros párrafos del capítulo I de su demanda la accionante dejó claro que luego de la sentencia del T.C.A. N° 667/2009 existió una segunda pretensión ilegítima de adeudos por parte de la D.G.I. que le causó agravios, lo que fue impugnado ante el T.C.A. dando lugar a la sentencia N° 302/2015 de dicho Tribunal.

Expresa que la accionante reclamó los daños y perjuicios que le generaron ambas actuaciones ilícitas de la D.G.I., tanto la incluida en la sentencia del T.C.A. N° 667/2009, como la incluida en la sentencia N° 302/2015.

Luego de explicar detalladamente su razonamiento, sostiene que la Corte debe

reconocer que, si entiende caduco parte del reclamo - como lo solicita la D.G.I.-, entonces debe condenar al organismo a pagar los daños y perjuicios que se generaron por el pago de los impuestos ilegítimamente exigidos por la resolución N° 8/008/2012, a la postre anulada por la sentencia del T.C.A. N° 302/2015, ya que tanto la sentencia de primera instancia como la de segunda entendieron que no está caduco el reclamo por daños y perjuicios de las multas y recargos exigidos por esa resolución.

Pues bien, estudiado el agravio por la Corte, se estima, por unanimidad, que le asiste razón a la parte actora.

Se pasa a argumentar. En el Considerando IV) de la sentencia impugnada, señaló la Sala:

*"Ingresando al fondo del asunto, la parte actora se agravia porque el a quo no consideró en su Fallo, los daños y perjuicios provocados por el propio impuesto abonando indebidamente de acuerdo a lo dispuesto por la Resolución 8/008/2012, como forma de lograr una reparación integral del daño.*

*La parte actora en su demanda claramente distingue tres reclamos: a) el pago de actualizaciones por IPC e intereses del crédito generado por la sentencia N° 667/2009 del TCA,*

*calculados entre abril de 2006 y enero 2016, suma a la que se le deberán sumar reajustes e intereses hasta su efectivo pago; b) el pago de actualizaciones por IPC e intereses del crédito por multas y recargos generado por sentencia N° 302/2015 del TCA, calculados desde octubre de 2012 a enero 2016, así como los reajustes e intereses que se generen hasta su efectivo pago; y c) gastos incurridos por honorarios de los profesionales actuantes más reajustes e intereses hasta su efectivo pago.*

*De la lectura del agravio planteado se puede concluir que la parte actora da un giro a su reclamo relativo al crédito generado por la sentencia N° 667/2009 del TCA, ante la caducidad declarada en autos. En efecto, introduce un nuevo reclamo alegando los daños y perjuicios generados por el pago del impuesto abonado indebidamente por la Resolución 8/008/2012.*

*Frente a este planteamiento la parte actora ha incumplido con la teoría de la sustanciación a la que se afilia el art. 117 num. 4 del C.G.P."*

*"La demanda debe traducir con exactitud las circunstancias que a criterio del demandante podrían conformar el nexo causal entre una situación de hecho y el derecho por el cual entiende se encuentra asistido. El planteamiento debe ser claro,*

*circunstanciado, puntualmente desarrollado desde principio a fin ya sea para el buen desarrollo de la causa habilitando al demandado a ejercer su derecho de defensa así como para permitir que el Magistrado dicte su fallo ajustado a aquello que se reclama”.*

*“Por las razones expuestas, el planteamiento realizado en sede de apelación deviene totalmente extemporáneo” (fs. 2885 vto./2886).*

Ahora bien, si se lee en conjunto la demanda y el recurso de apelación presentados por la promotora, se llega fácilmente a una conclusión diversa a la arribada por la Sala. Efectivamente, la accionante no introdujo en su apelación un nuevo reclamo por el pago del impuesto abonado indebidamente por la resolución N° 8/008/2012 (que fuera anulada parcialmente por el T.C.A. mediante sentencia N° 302/2015). Por el contrario, tal reclamo de los reajustes e intereses generados por el crédito reconocido en dicha sentencia del TCA, ya había sido efectuado por la promotora, oportunamente, en su escrito de demanda (véase fs. 183 vto./184 vto., 186 vto./188 vto. y 195 y vto.).

Obsérvese que incluso en el pasaje transcripto de la sentencia atacada, la Sala hace referencia a dicha pretensión, planteada por la

actora en su demanda, cuando reconoce como uno de sus reclamos: *"b) el pago de actualizaciones por IPC e intereses del crédito por multas y recargos generado por sentencia N° 302/2015 del TCA, calculados desde octubre de 2012 a enero 2016, así como los reajustes e intereses que se generen hasta su efectivo pago"*.

En consecuencia, no hubo un nuevo reclamo introducido por la actora en su apelación, por lo que le asiste razón en su planteo.

Por ello es que, pese a entenderse en la presente sentencia que caducó parte del reclamo (el relativo al crédito generado por sentencia del T.C.A. N° 667/2009), de todos modos procede la condena a la demandada a pagar a la actora los daños y perjuicios (actualización e intereses) que se generaron por el pago de los impuestos ilegítimamente exigidos por la resolución N° 8/008/2012, acto administrativo que fue anulado parcialmente por la sentencia del T.C.A. N° 302/2015.

Finalmente, en cuanto al alcance de dicha condena, ya fue desarrollado al examinarse el recurso de casación interpuesto por la demandada, por lo que allí corresponde remitirse.

#### IV) De las costas y costos.

La correcta conducta procesal de ambas partes determina que las costas y los

costos de la presente etapa se distribuyan en el orden causado (art. 688 del C.C. y arts. 56.1 y 279 del C.G.P.).

En suma, por los fundamentos expuestos, y en atención a lo establecido en los arts. 268 y concordantes del Código General del Proceso, la Suprema Corte de Justicia,

**FALLA:**

I) AMPÁRASE PARCIALMENTE LOS RECURSOS DE CASACIÓN INTERPUESTOS POR AMBAS PARTES Y, EN SU MÉRITO, ANÚLASE LA SENTENCIA IMPUGNADA Y, EN SU LUGAR, DISPÓNESE LO SIGUIENTE:

A) MANTIÉNESE FIRME LA SENTENCIA INTERLOCUTORIA DE PRIMERA INSTANCIA N° 2512/2019, EN CUANTO DECLARÓ LA CADUCIDAD PARCIAL DEL RECLAMO POR REAJUSTES E INTERESES (EN LO RELATIVO AL CRÉDITO GENERADO POR SENTENCIA T.C.A. N° 667/2009);

B) CONDÉNASE A LA DEMANDADA A ABONAR A LA ACTORA, POR CONCEPTO DEL RECLAMO RELATIVO AL CRÉDITO GENERADO POR SENTENCIA N° 302/2015 DICTADA POR EL T.C.A., LA SUMA DE \$ 1.389.752,18, MÁS REAJUSTE DESDE ENERO DE 2016 A LA FECHA DEL EFECTIVO PAGO E INTERESES A CORRER DURANTE ESE MISMO PERÍODO; TODO SIN ESPECIAL CONDENA PROCESAL.

II) FÍJENSE LOS HONORARIOS FICTOS EN 30 B.P.C.

**III) NOTIFÍQUESE A DOMICILIO,  
PUBLÍQUESE Y, OPORTUNAMENTE, DEVUÉLVASE.**

**DR. JOHN PÉREZ BRIGNANI  
PRESIDENTE DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DRA. ELENA MARTÍNEZ  
MINISTRA DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DRA. BERNADETTE MINVIELLE SÁNCHEZ  
MINISTRA DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DRA. DORIS MORALES  
MINISTRA DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DISCORDE PARCIAL:** en los

siguientes puntos: a)

primero, respecto al

cómputo de los intereses

asociado al reclamo por

los honorarios profesionales derivados de la actuación profesional ante el T.C.A., estimo que deben fijarse desde la presentación de la demanda reparatoria patrimonial, y b) segundo, en relación a las sumas indebidamente abonadas a la D.G.I., considero que, en supuestos como el ventilado en autos, los intereses deben correr desde la fecha de la petición administrativa inquiriendo a la D.G.I. la devolución del



pago indebido; todo en base a los siguientes fundamentos.

a) En cuanto a la primero, como expresé en anteriores ocasiones, considero que tanto si se trata de una hipótesis de responsabilidad contractual, como de responsabilidad extracontractual, los intereses legales corren desde la fecha de promoción de la demanda. Ante la ausencia de norma específica en materia de responsabilidad extracontractual, entiendo que la norma análoga a la que cabe recurrir como medio integrativo (artículo 16 del Código Civil) es la establecida en el artículo 1348 inciso 3 del Código Civil, en mérito a la similitud de fundamento que existe en uno y otro caso (cf.: discordia extendida en sentencias de la Corte Nos. 316/2020 y 497/2021; asimismo, ver sentencias del T.A.C. 6° T. Nos. 67/2009 y 214/2014, entre otras). He sostenido este mismo criterio frente a acciones reparatorias patrimoniales deducidas por administrados luego de obtenida una sentencia anulatoria ante el T.C.A. (véase en tal sentido la sentencia de este Colegiado N° 1.213/2019). b) En lo que respecta a lo segundo, y sin perjuicio de lo anterior, estimo que, en la presente litis, existiendo regulación específica en la materia, no resulta posible fijar aquella fecha como la de inicio de cómputo de los intereses; esto es, no corresponde fijar los intereses

desde la presentación de la demanda.

Paso a argumentar.

La empresa PINTURAS INCA S.A. realizó pagos de tributos que no adeudaba de acuerdo con la cosa juzgada derivada de una sentencia dictada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Requirió la devolución de lo indebidamente pagado en vía administrativa y, posteriormente, en vía jurisdiccional, inquirió el pago de los adicionales legales.

En esta etapa, las partes debaten sobre el "dies a-quo" del cómputo de los intereses de las sumas que la D.G.I. devolvió a PINTURAS INCA S.A.: mientras la parte actora solicita se los fije desde la fecha en que se produjo el pago indebido de los impuestos, la parte accionada busca que se los fije desde la demanda reparatoria.

Sobre la generación de intereses en el pago de lo indebido, tengo posición asumida en el sentido de que los intereses deben correr desde la fecha en la cual el administrado petitionó su devolución a la D.G.I.

Efectivamente, al respecto, en discordia extendida por la suscrita en sentencia de la Corte nro. 206/2020, sostuve la postura

preanotada, en términos que corresponde transcribir por resultar plenamente trasladable al presente caso:

*"De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1316 del Código Civil:*

*'El que de buena fe recibe una cantidad indebida está obligado a restituir otro tanto.*

*Si la ha recibido de mala fe, debe también los intereses corrientes.*

*El que ha recibido de buena fe una cosa cierta y determinada debe restituirla en especie, si existe; pero no responde de las desmejoras o pérdidas, aunque hayan sido ocasionadas por su culpa, sino en cuanto se haya hecho más rico.*

*Con todo, desde que sabe que la cosa fue pagada indebidamente, se somete a todas las obligaciones del poseedor de mala fe'.*

*Por tanto, es la mala fe del tenedor de lo indebidamente pagado lo que determina que se generen intereses corrientes (nótese que la parte reclamó el pago del interés legal y no del corriente, por lo cual, por razones de congruencia, deberá estarse a su petición)".*

*"(...)" "La regulación del pago de lo indebido se aparta de la regla en materia de intereses en la responsabilidad contractual general, en*

*aquellos supuestos en los cuales existe obligación preexistente, regla según la cual la procedencia de los intereses legales es desde la interposición de la demanda (art. 1348 del CC).*

*Resulta posible aplicar lo dispuesto en el artículo 1316 del CC para la generación de intereses corrientes en el pago de lo indebido sin que se viole la regla de congruencia.*

*El interés corriente tiene una cuantía superior al legal.*

*En el caso, la parte solicitó la aplicación de intereses legales desde la producción de cada uno de los pagos realizados (fecha anterior a la prevista por el artículo 1316 del CC), por lo cual se puede determinar el dies a quo de los intereses desde la fecha de la petición administrativa sin transgredir el principio dispositivo.*

*" (...)" "La DGI es tenedora de mala fe desde el momento en el cual el contribuyente solicitó la devolución del crédito.*

*Al igual que el Tribunal de segunda instancia, entiendo que la DGI es tenedora de mala fe desde el momento en el cual la parte formuló la petición administrativa de devolución de tributos.*

*Tal como lo sostiene la DGI, la devolución de tributos indebidamente pagados no*

*procede de forma automática como lo sostiene la actora, sino que, por el contrario, requiere de una actividad del administrado. La Administración no se ve compelida a devolver el monto del tributo como consecuencia de la sentencia anulatoria, ya que, por ejemplo, podría proceder la compensación.*

*Así lo dispone el art. 75 del CT:*

*'(Competencia).- En aquellos casos en que el contribuyente tenga derecho a devolución, ya sea por pago indebido o por disposición de leyes o reglamentos aplicables, la solicitud deberá presentarse ante la oficina recaudadora correspondiente.*

*La petición deberá individualizar el pago que la motiva, citar las disposiciones legales en que se funda y determinar el importe reclamado'.*

*Para que la DGI se encontrara en situación de devolver el pago realizado, ISUSA debía petitionar su devolución.*

*De conformidad con la norma reglamentaria, art. 80 del decreto 597/988:*

*'Solicitud de devolución.- Las solicitudes de devolución a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario deberán formularse por el sujeto pasivo de la obligación tributaria que*

*motivara el pago en demasía o por quien efectivamente realizara el pago en los casos de inexistencia de dicha obligación. Al pedido de devolución se agregarán los comprobantes de pagos y las declaraciones juradas originales y sustitutivas en su caso.*

*La documentación podrá sustituirse por fotocopias, exhibiéndose los respectivos originales al funcionario receptor, quien dejará constancia en las copias de su correspondencia con el original.*

*Cuando lo pagado en exceso haya sido percibido en su calidad de agente de retención o percepción, la gestión sólo podrá cursarse con la conformidad expresa del contribuyente retenido o percibido en la forma y condiciones previstas en este artículo'.*

*De igual modo, ISUSA podía pretender la compensación del crédito con otra deuda tributaria (art. 35 del CT). Por tanto, la Administración legítimamente se encontraba a la espera del accionar del administrado.*

*Dispone el artículo 83 del decreto 597/988:*

*'Extinción de obligaciones tributarias.- Las obligaciones tributarias podrán extinguirse mediante compensación con créditos*

documentados en certificados expedidos por la autoridad competente en los siguientes casos:

a) Devolución de Impuestos (decreto 200/984 de 25 de mayo de 1984);

b) Bonificaciones (artículo 26 del Título 2 del Texto Ordenado 1987);

c) Incentivos a la producción pesquera nacional (decreto 797/985 de 8 de diciembre de 1985);

d) Créditos contra el Estado (decretos 88/980 de 13 de febrero de 1980 y 348/980 de 11 de junio de 1980);

e) Certificados expedidos por la propia Dirección General Impositiva.

Las condiciones y procedimientos de expedición, formalidades de los documentos y condiciones de admisibilidad, se regularán conforme con sus respectivas reglamentaciones'.

En conclusión, es luego de peticionada la devolución que la DGI se transforma en poseedora de mala fe del monto abonado indebidamente y, por tanto, debe intereses desde esa fecha...'".

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

**DISCORDE EN PARTE:** Exclusivamente en cuanto estima el suscripto que corresponde amparar el agravio

de la demandada en lo concerniente a la condena al pago de los honorarios del abogado y, en consecuencia, desestimar dicha pretensión de la parte actora, en mérito a los fundamentos que pasan a exponerse.

La demandada recurrente se agravió, entre otros puntos, por la confirmatoria de la Sala a la sentencia de primera instancia en el punto relativo a la condena al pago de los honorarios del abogado.

Adujo al respecto que rigen sobre el tema dos principios básicos: que cada parte sufraga los gastos relativos al asesoramiento y patrocinio letrado y que, no habiendo existiendo condena en costas, no corresponde su pago por el perdidoso.

En el caso, señaló, la sentencia del TCA No. 302/2015, en la que la actora funda su pretensión, fue clara al fallar sin condenas procesales, por lo que no corresponde ahora entrar nuevamente a analizar este asunto, ya que al hacerlo se vulnera abiertamente el principio de cosa juzgada y por tanto los arts. 218 y 219 del CGP.

A juicio del Sr. Ministro, el agravio resulta de recibo.

Tal como se señala en el cuerpo de la presente sentencia, la promotora reclamó en su demanda: "*los honorarios abonados al Doctor Gabriel*



*Fernández Fernández, que fue el letrado que la patrocinó tanto en el procedimiento de recursos administrativos como en la acción de nulidad ante el TCA contra la Resolución N° 8/008/2012 (...) No se reclaman los honorarios pagados por la impugnación que culminó con la Sentencia del TCA N° 667/2009” (fs. 195 vto.-196). A continuación, indicó en su escrito la accionante que se adjuntaron a la demanda dos boletas de pago de contado que acreditan los desembolsos hechos para cancelar los honorarios del Dr. Fernández, por las sumas de \$ 1.456.206 y \$ 69.004, ambas sin IVA (fs. 196).*

Atendiendo al citado pasaje de la demanda, parecería que la actora reclama los honorarios percibidos por el Dr. Fernández en virtud de la asistencia letrada que le habría prestado a la accionante durante la tramitación de los recursos administrativos y de la acción de nulidad ante el TCA (ficha N° 855/2012). Sin embargo, la actora hace referencia en su escrito a la prueba documental que adjuntara con la demandada, consistente en dos boletas de pago al referido profesional, de las que surge, en ambos casos: “Acción de nulidad - TCA Ficha 855/12” (véase fs. 73).

En consecuencia, de acuerdo con los documentos presentados por la actora en respaldo de su pretensión, cuyo monto sumado coincide

exactamente con lo reclamado en la demanda por este concepto, cabe entender que la promotora solamente ha peticionado el resarcimiento de los honorarios percibidos por el Dr. Fernández por su labor en la acción de nulidad seguida ante el TCA.

Coadyuva a tal entendimiento que el Dr. Gabriel Fernández, en ocasión de declarar como testigo en el presente proceso, expresó: "*(...) fui en el pasado abogado de Pinturas Inca, pero ya no lo soy. Yo patrociné a Pinturas Inca en el 2008 ante el TCA, en la parte Administrativa no lo recuerdo bien*" (fs. 2788).

En suma, parece claro que lo reclamado (y probado) son los honorarios abonados al abogado que asistió a la parte en el proceso ante el TCA (ficha N° 855/2012).

Dicho reclamo fue amparado en primera instancia (fs. 2818/2819), solución que fue ratificada por el Tribunal de Apelaciones (fs. 2887 y vto.).

En su recurso de casación, la demandada esgrime que, que al no haber existido condena en costas en el proceso seguido ante el TCA, no corresponde su pago por el perdedoso, en tanto la regla es que cada parte sufraga los gastos relativos al asesoramiento y patrocinio letrado.

Como se adelantó, entiende el suscripto que le asiste razón a la recurrente en el planteo.

En tal sentido, en relación a la pretensión de cobro de los honorarios devengados en la acción anulatoria ante el TCA, ha sostenido este Ministro desde el TAC 2°, en Sentencia No. 139/2016: *"(...) el Tribunal considera que no corresponde hacer lugar a los honorarios pretendidos por el actor porque no medió condena a la demandada en costas y costos"* (en igual sentido: Sentencia TAC 2° No. 50/2019), opinión que revalida en el caso concreto sometido a estudio.

**DR. JUAN PABLO NOVELLA HEILMANN**  
**PRO SECRETARIO DE LA SUPREMA**  
**CORTE DE JUSTICIA**