

//tencia N° 206

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR LUIS TOSI BOERI

Montevideo, veintitrés de julio de dos mil veinte

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "**INDUSTRIA SULFÚRICA SOCIEDAD ANÓNIMA c/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA. Pago de lo indebido. Casación**", IUE 2-8366/2018, venidos a conocimiento de la Suprema Corte de Justicia en virtud de los recursos de casación interpuestos por las partes contra la sentencia dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil 4° Turno, identificada como SEF 0009-000121/2019.

RESULTANDO:

I) A fs. 81-87 vto. compareció Industria Sulfúrica Sociedad Anónima (ISUSA) y demandó al Estado - Poder Ejecutivo - Ministerio de Economía y Finanzas a fin de que se le condenara a devolverle la suma de \$U 47.805.468 (cuarenta y siete millones ochocientos cinco mil cuatrocientos sesenta y ocho pesos uruguayos), suma pagada indebidamente a la Dirección General Impositiva (DGI) más intereses y reajustes desde la fecha de los pagos realizados, conforme al decreto-ley 14.500.

II) Por sentencia definitiva de primera instancia N° 32/2018, dictada el 31 de julio

de 2018 por el Dr. Fernando Tovagliare, titular del Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 14° Turno, se condenó al Estado a devolver a la actora la suma de \$U 47.566.851 (cuarenta y siete millones quinientos sesenta y seis mil ochocientos cincuenta y un pesos uruguayos) más el reajuste previsto en el decreto-ley 14.500 desde cada pago realizado, hasta el efectivo reembolso, con los intereses legales que se devenguen desde el 28 de julio de 2017 hasta la fecha de pago (fs. 807-809 vto.).

III) En segunda instancia entendió el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 4° Turno, integrado por los Dres. Mónica Besio, Guzmán López Montemurro y Ana María Maggi, órgano que, por sentencia definitiva identificada como SEF 0009-000121/2019, dictada el 4 de setiembre de 2019, confirmó la sentencia apelada, salvo en cuanto a la fecha a partir de la cual se devengan intereses legales, la que revocó y, en su lugar fijó el 23 de agosto de 2017, fecha de presentación de la petición de devolución de lo pagado indebidamente ante la Administración Tributaria luego del dictado de la sentencia anulatoria del TCA (fs. 861-865 vto.).

IV) Ambas partes impugnaron lo resuelto en segunda instancia.

IV.1) ISUSA interpuso re-

curso de casación a fs. 868-878 vto.

Luego de justificar la procedencia formal de este medio impugnativo, identificó como normas vulneradas las contenidas en las siguientes disposiciones: los artículos 7, 8, 10 inciso segundo, 72, 85 numerales cuarto y noveno, 87, 133 y 332 de la Constitución, el artículo 75 del Código Tributario y el decreto-ley 14.500.

Sostuvo que la fecha de inicio del cómputo de los intereses establecido por la Sala fue contraria a Derecho.

En sustento de su posición, sostuvo, en lo medular, lo siguiente:

1) La Sala aplicó erróneamente lo previsto en el artículo 75 del Código Tributario, porque dicho precepto no impone al interesado realizar la petición administrativa de devolución de las sumas indebidamente abonadas. La presentación de una petición es facultativa para el administrado, pudiendo acudir directamente a la vía judicial sin necesidad de presentar petitorio alguno.

La Sala asumió, erróneamente, que el contribuyente tiene el deber de solicitar la devolución administrativa del dinero cuando ninguna norma lo impone. Ello no constituye un requisito procesal, por lo que la DGI debía devolver incluso por

su propia iniciativa las sumas que indebidamente retuvo.

2) La Sala, con su decisión, también desconoció lo establecido en los artículos 10 inciso segundo, 85 -numerales 4° y 9°-; 87 y 133 de la Constitución. En esos artículos se consagra el principio constitucional de legalidad en materia tributaria, que es la garantía de que no habrá otras obligaciones que aquellas nacidas al amparo de lo dispuesto legalmente. Nadie está obligado a pagar lo que la ley no manda y la Administración no tiene potestades para retener impuestos pagados sin ley que los cree. La contracara del principio de legalidad, es la obligación de devolver a los sujetos pasivos lo que pagaron indebidamente.

El derecho del contribuyente a que le devuelvan lo pagado indebidamente, nace en el mismo momento en que este realizó ese pago, porque desde ese momento la Administración está reteniendo el dinero sin un justificativo legal.

3) Lo resuelto por la Sala violó también el principio constitucional de igualdad (artículo 8 de la Carta), porque cuando un particular incurre en un incumplimiento con una obligación tributaria, los recargos moratorios corren desde que debió hacerse el pago y no se realizó. Sin embargo, cuando es el Estado quien incumple (como en este caso), se lo

privilegia fijando el cómputo de intereses en un momento posterior al incumplimiento (la fecha de solicitud administrativa de devolución).

Debe contemplarse una solución igualitaria. Si para el Fisco los recargos corren desde que la obligación debió abonarse (y no se abonó), para el contribuyente deben correr desde el pago exigido por el acto ilícito del Estado (pago indebido).

4) La Sala en su sentencia, al aplicar de forma errónea el Decreto-ley N° 14.500, no contempló el principio de reparación integral del daño, consagrado en los artículos 7, 72 y 332 de la Constitución. El origen de la obligación, en este caso no es contractual, por lo que no le era exigible la constitución en mora del Estado deudor.

La obligación debe reajustarse y el interés legal debe correr desde el momento en que el contribuyente se vio privado de su dinero ilícitamente; esto ocurrió al momento de realizarse cada pago indebido. De lo contrario no existiría una reparación integral del daño. La decisión de segunda instancia cuestionada le permite implícitamente al Estado financiarse con el dinero del contribuyente por años, a un costo cero (todo el tiempo por el que retuvo el dinero y no tiene la obligación de pagar intereses). Resulta, en definitiva, el equivalente a un préstamo

forzoso sin intereses.

5) En definitiva, solicitó que se anulara la sentencia recurrida y que, en su lugar, se dispusiera que la fecha de inicio del cómputo de los intereses legales deben computarse desde el momento del cobro indebido realizado por la DGI ó, en subsidio, desde la presentación de los recursos administrativos.

IV.2) El Estado - Ministerio de Economía y Finanzas - Dirección General Impositiva compareció a fs. 880-885 e interpuso recurso de casación.

Luego de referir a la admisibilidad formal de su medio impugnativo, se agravió también entender que la fecha de inicio del cómputo de los intereses fijada por la Sala no es ajustada a Derecho.

Sostuvo que la Sala aplicó erróneamente el régimen de intereses legales previsto en el Código Civil y, también, el decreto-ley N° 14.500.

En cuanto al decreto-ley N° 14.500, indicó que sus reglas rigen únicamente en el ámbito del proceso jurisdiccional; por ende, no es posible exigir, en base a estas disposiciones, intereses legales en vía administrativa.

Sostuvo que no existe

norma legal que imponga a la DGI el deber de devolver las sumas actualizadas con intereses legales. El artículo 75 del Código Tributario no lo impone. Tan es así que ese es uno de los motivos por los cuales la actora promovió este proceso. Ello, porque en vía administrativa pretendían devolverle las sumas a la fecha valor en que los pagos se realizaron (para ser imputadas a otras obligaciones tributarias), sin actualización ni intereses.

El artículo 1348 del Código Civil establece que los intereses legales solo se deben desde la fecha de la demanda. La responsabilidad por la cual ISUSA reclamó a la Administración no es de tipo extracontractual; por el contrario: tiene origen en una obligación preexistente de devolver el monto que abonó indirectamente y no en el deber genérico de no dañar. Ello determina a las claras que el régimen aplicable sea el regulado en dicho precepto legal y, por consecuencia, los intereses se deban desde la fecha de interposición de la demanda y no desde el hecho ilícito o cualquier otro acto o hecho como la petición administrativa (solución enarbolada por la Sala sin sostén normativo alguno). Recordó que la Corte tomó partido por esta tesis recientemente, en su sentencia N° 1191/2019.

En definitiva, solicitó

que se anulara la sentencia de segunda instancia impugnada y que, en su lugar, se dispusiera el cómputo de los intereses desde la fecha de presentación de la demanda.

V) A fs. 890-898 compareció el representante de la parte demandada a evacuar el traslado conferido y solicitó que se declarara la inadmisibilidad del recurso de casación deducido por su contraria ó, en su defecto que se lo desestimara.

VI) A fs. 905-906 la Sala tuvo por no evacuado por la parte actora el traslado del recurso de casación de su contraria que le fuera oportunamente conferido y dispuso elevar la causa conocimiento de esta Corporación (resolución identificada como MET 0009-000184/2019, dictada el 6 de noviembre de 2019, fs. 905-906).

VII) El expediente se recibió en la Corte el 20 de noviembre de 2019 (fs. 910).

VIII) Por providencia N° 2375/2019 se dispuso el pasaje a estudio y se llamaron los autos para sentencia (fs. 911 vto.).

IX) Una vez cumplidos los trámites de estilo, se acordó dictar sentencia en el día de la fecha.

CONSIDERANDO:

I) La Suprema Corte de

Justicia acogerá el recurso de casación interpuesto por la parte actora y desestimará el de la parte demandada.

Arribará a la decisión anunciada con el concurso de voluntades de los Sres. Ministros, Dres. Bernadette Minvielle, Tabaré Sosa Aguirre y del redactor.

Los Sres. Ministros, Dres. Elena Martínez y Eduardo Turell, no comparten los argumentos que sustenta el fallo, por las razones que expondrán en sus respectivas discordias.

II) La cuestión a resolver.

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.

III) La fuente de la obligación de restituir de la DGI es legal (no contractual ni cuasicontractual).

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).

Otro especialista de fuste, como lo es el Prof. José Luis Shaw, resumió, con una claridad meridiana, los vaivenes de la cuestión en los siguientes términos: *“Al respecto, la doctrina y la jurisprudencia han manejado una serie de fundamentos diversos a lo largo del tiempo.*

Se ha fundado el derecho a repetir lo pagado indebidamente en el cuasi-contrato del enriquecimiento sin causa, lo cual implica que no sólo exista un enriquecimiento de parte del Estado, sino que haya también un empobrecimiento de parte de aquel que reclama la devolución de lo pagado y que ese empobrecimiento sea probado por el mismo.

También se ha fundado en el cuasi-contrato de pago de lo indebido, que no requiere la demostración de estas circunstancias para que proceda, sino que basta con que se demuestre que ha habido error de parte de quien reclama, error en realizar el pago en demasía o el pago improcedente. Pero se requiere que haya existido error; si por el contrario hubo conciencia de que se estaba pagando algo indebido no correspondería la repetición en función de este cuasi-contrato.

Finalmente, una concepción más moderna, más específica del derecho tributario, fundada en la autonomía de éste, basa el derecho de repetición no en los cuasi-contratos de enriquecimiento sin causa o de pago de lo indebido, sino en principios propios del derecho tributario, específicamente en el principio de legalidad. Si se efectúa un pago que no corresponde, la Administración no puede apropiarse de ese dinero porque ello implicaría una violación al principio de legalidad. Este es el fundamento que se le da modernamente a la acción de repetición en el campo específico del Derecho Tributario" (José Luis Shaw: "Experiencias de la aplicación del Código Tributario en el primer lustro de vigencia. Derecho Tributario Formal" en Revista Tributaria, Número 38, Montevideo, 1980, págs. 405-406).

En igual sentido, véase se ha dicho por doctrina extranjera: "(...) quando ainda não se havia chegado ao pleno conhecimento da natureza ex lege da obrigação tributária e os aplicadores da legislação fiscal, aplicavam erroneamente certos preceitos de Direito Privado para solução de casos tributários (...) Hoje estes aspectos estão inteiramente superados, pois o que vale é a vontade da lei e não a das partes. O tributo só é devido se legal" (Ruy Barbosa Nogueira: "Curso de Direito Tributário", Editorial:

Saraiva, 9ª edición, 1989, pág. 285).

En este mismo sentido se ha pronunciado nuestra jurisprudencia; así, cabe citar, por ejemplo, la sentencia N° 114/2008 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno (disponible en la Base de Jurisprudencia Nacional <http://bjn.poderjudicial.gub.uy>; publicada en Revista Tributaria, T. XXXVII, N° 216, págs. 525/529).

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.

IV) La obligación de restituir de la DGI es una situación jurídica de derecho público, de naturaleza tributaria.

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.

Ello que parece baladí, en el caso interesara a la hora de analizar cuál debe ser el régimen de cómputo de intereses en el caso.

V) El régimen de los intereses legales aplicable a la obligación legal de reembolso de tributos cobrados indebidamente.

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 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.

La solución de la norma es de carácter restrictiva en varios sentidos: por un lado, equipara los daños consistentes en la demora con los intereses moratorios, quedando excluida la posibilidad de invocar otros, y por otro, determina que los mismos

se computen desde la demanda.

Ahora bien, tal solución está prevista para la responsabilidad contractual y responde, en parte, a que el codificador adoptó la teoría de la *perpetuatio obligationis*, esto es, aquella que entiende que la obligación incumplida se prolonga en la obligación resarcitoria. Desde esa óptica, si el acreedor defraudado va a ver satisfecho su interés con la obligación indemnizatoria, va de suyo que solo pueda agregar a ella la reparación de la demora. Debe señalarse, asimismo, que esta regla reconoce excepciones en el propio sistema del Código (por ejemplo, en sede de mandato y de fianza se prevén incumplimientos contractuales que generan la obligación de pagar intereses moratorios que comienzan a computarse antes de la presentación de la demanda).

Ahora bien.

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).

Por su parte, Gorospe y Pérez de Ayala, estudiando la jurisprudencia del Supremo Tribunal Constitucional español -en conceptos trasladables- sintetizaron: "(...) la sentencia 23/1997, fundándose en las SSTC 206/1993 (f.j. 2º) y 69/1996 (F.J. 4º), afirmó que 'la efectividad de la tutela judicial garantizada constitucionalmente exige no sólo que se cumpla el fallo (...) sino que el ganador consiga el restablecimiento pleno de su derecho hasta la restitutio in integrum'" (J. Gorospe Oviedo. y M. Pérez de Ayala: "La determinación de los intereses de demora en la normativa española: problemas principales", en obra colectiva: "Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa", FCU, 1ª ed., Montevideo, 1999, Pág. 560).

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 desestimar el recurso interpuesto por la demandada y acoger el agravio formulado por ISUSA, disponiéndose la anulación de la sentencia dictada por el *ad quem* y en su mérito ordenar que los intereses se computen desde el momento en que se efectuó cada cobro indebido realizado por la Administración Tributaria.

VI) En cuanto al recurso de la parte demandada.

Atento a la solución que viene de anunciarse, se impone desestimar el recurso del Estado-Ministerio de Economía y Finanzas-Dirección General Impositiva, habida cuenta de haberse relevado la sinrazón de su planteo.

VII) Pronunciamiento preceptivo sobre la conducta procesal de las partes.

El contenido de este fallo obsta a imponer especiales condenaciones en gastos causídicos (artículo 279 del C.G.P.).

Por los fundamentos
expuestos, la Suprema Corte de Justicia,

FALLA:

Desestímase el recurso de
casación interpuesto por la parte demandada.

Anúlase la recurrida únicamente
en cuanto dispuso la fecha a partir de la cual se
devengan los intereses y, en su lugar, condénase a la
parte demandada al pago de los intereses legales desde
la fecha de cada cobro indebido por parte de la
Dirección General Impositiva.

Sin especial condenación
procesal.

Honorarios fictos: 40 BPC.

Publíquese.

Oportunamente, devuélvase.

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

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

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

DRA. ELENA MARTÍNEZ
MINISTRA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

especial condena procesal.

DISCORDE: en cuanto en-
tiendo que corresponde
desestimar el recurso de
casación deducido, sin

I) El punto objeto de contro-
versia.

La empresa ISUSA 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, mediante el presente proceso.

En esta etapa, las partes debaten exclusivamente sobre el *dies a quo* de los intereses de las sumas que la DGI debía devolverle a ISUSA. Por un lado, la actora sostiene que los intereses se devengaron desde cada uno de los pagos indebidamente realizados. Por otro, la DGI sostiene que los intereses se deben desde la interposición de la demanda.

II) Sobre la generación de intereses en el pago de lo indebido.

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).

III) 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.

IV) 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, tal como lo dispuso la sentencia de segunda instancia.

V) *Corresponde repeler el argumento referido a la supuesta violación del principio de igualdad al cual hace referencia la actora.*

La forma en la cual corresponde analizar el ánimo de la Administración (buena o mala fe) para aplicar lo dispuesto por el art. 1316 CC, se encuentra claramente justificada.

La regulación legal y reglamentaria de la materia tributaria conduce a la conclusión de que el obrar de la DGI se ajustó a la conducta debida.

VI) Finalmente, no es posible hacer lugar a lo que pretende la DGI (computar los intereses desde la demanda). En el caso del pago de lo indebido, se impone la norma del art. 1316 del Código Civil, sin que sea posible recurrir a lo dispuesto por el art. 1348 *eiusdem*.

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

DR. EDUARDO TURELL
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DISCORDE: Por cuanto corresponde, amparar el recurso de casación interpuesto por la demandada, anulando la recurrida y fijando el *dies a quo* del cómputo de intereses desde la fecha de presentación de la demanda.

I.- En Sentencia No. 1.191/2019 la Corporación, en un caso de similares aristas al ventilado en autos, sostuvo en mayoría que: "*En el casus, conforme fuera señalado en el Considerando III.I), la accionante fundó su pretensión en lo dispuesto en el art. 75 del Código Tributario (repetición de pago) y en las normas del Código Civil*

relativas al cuasicontrato de pago de lo indebido. En cualquiera de tales hipótesis, es claro que se reclama en base al incumplimiento de una 'obligación preexistente' de la DGI (sea de origen legal o cuasi contractual): la obligación de devolver la suma pagada indebidamente por la actora.

Por ende, tratándose del incumplimiento de una obligación preexistente, estamos ante un caso de responsabilidad contractual, por lo que en materia de intereses moratorios cabe aplicar lo

dispuesto en el art. 1348 del Código Civil”.

*En similar sentido se pronunció la Corte en Sentencia No. 731/1995, en otro caso de pago de lo indebido, fijando el *díez a quo* del cómputo de intereses desde la fecha de la presentación de la demanda.*

*Con tales antecedentes, el amparo del recurso de la demandada se impone, debiéndose fijarse el *díez a quo* para el cómputo de intereses desde la fecha de presentación de la demanda.*

**DRA. GABRIELA FIGUEROA DACASTO
PRO SECRETARIA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA**