

//tencia No. 804

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR RICARDO C. PÉREZ MANRIQUE

Montevideo, doce de setiembre de dos mil doce

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "**SAN FRANCISCO COMERCIAL E INDUSTRIAL S.A. C/ INTENDENCIA MUNICIPAL DE MALDONADO - RESTITUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO E INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDAD - EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD- -ART. 1 DEL DECRETO DEPARTAMENTAL No. 3829, QUE DIO NUEVA REDACCIÓN AL ART. 10 DEL DECRETO DEPARTAMENTAL No. 3727, CON EL COMPLEMENTO QUE LE HABÍA DADO EL ART. 1 DEL DECRETO DEPARTAMENTAL No. 3759"**, IUE 289-206/2010.

RESULTANDO:

I) El representante de San Francisco Comercial e Industrial Sociedad Anónima promueve ante el Juzgado Letrado de 1era. Instancia de Maldonado de 5to. Turno acción por restitución de pago de lo indebido e incidente de inconstitucionalidad contra la Intendencia Municipal de Maldonado.

Impugna el art. 1 del Decreto Departamental No. 3829, que dio nueva redacción al hecho generador previsto por el art. 10 del Decreto Departamental No. 3727, con el complemento que le había dado el art. 1 del Decreto Departamental No. 3759; la nueva redacción que el art. 6 del Decreto No. 3829 dio

al art. 15 del Decreto No. 3727, referente a la base de cálculo del tributo; el art. 13 en la redacción que le dio el art. 4 del Decreto No. 3829, que establece una exoneración; así como el art. 7 del Decreto No. 3829, que supedita el otorgamiento de determinados beneficios tributarios al cumplimiento simultáneo de una serie de condiciones, indicando que la tasa bromatológica es impugnada por vulnerar lo dispuesto por los arts. 297 y 298, 7, 8 y 39 de la Constitución, expresando en síntesis:

- Pese a su nueva redacción, que ha buscado adaptar la descripción del hecho generador a los reproches de inconstitucionalidad que la Suprema Corte de Justicia formuló a la redacción anterior, el tributo no ha conseguido escapar a su espurio origen, de tratarse de un impuesto a la "comercialización", como se establecía lisa y llanamente en la redacción original del art. 10 del Decreto Departamental No. 3727.

- En los hechos, la tasa funciona como un arancel departamental. Ya no se paga un porcentaje del valor de la mercadería, lo cual merecía el reproche de antigua data del Tribunal de Cuentas y de la Suprema Corte de Justicia por ser un criterio propio de un impuesto e impropio de una tasa. Ahora se paga por vehículo que ingresa al departamento.

- Ni siquiera existe una relación entre el monto del tributo y la mercadería hipotética y potencialmente pasible de contralor, no dándose relevancia a la probabilidad más o menos remota e hipotética de ser objeto de contralor.

- La actual base de cálculo no sólo prescinde de esa necesaria relación servicio-tributo, sino que también prescinde de la mera probabilidad de que esa actividad municipal ocurra, como método indirecto y no necesario de incidir en el acto de determinación.

- La redacción del art. 15 prevé que el tributo "gravará los controles, exámenes o inspecciones que se realicen". Sin embargo, el tributo se paga por el mero hecho de pasar por el puesto de control "bromatológico" de los que existen en cada ruta de acceso, sobre la frontera departamental. Se paga, aunque no existen laboratorios ni funcionarios que realicen contralor bromatológico alguno. Lo único que sucede es un contralor documental.

- La demandada no sólo no presta el servicio, sino que su costo permite inferir claramente que lo recaudado se ha destinado a fines diversos del servicio. Aun en la hipótesis de que el servicio se cumpliera, ese exceso está fuera de la competencia asignada por el art. 297 de la Constitución,

y por ende, pierde sustento jurídico y carece de justificación.

- Pagar en función del número de camiones que atraviesen la frontera departamental, demuestra que estamos ante un impuesto y no ante una tasa. En la operación aritmética necesaria para calcular el monto del tributo sigue estando ausente el único factor que no podría faltar, si se tratara de una tasa: la actividad municipal específica hacia el contribuyente.

- Tampoco el costo eventual del servicio guarda relación con el monto del tributo, ya que su base de cálculo se encuentra desconectada de aquel costo. Su producido dinerario es destinado por la Comuna a fines totalmente ajenos a los servicios técnicos de laboratorio que debían prestarse a los contribuyentes. Si la finalidad de una tasa es financiar el servicio estatal que conlleva, parece lógico concluir que la misma debe carecer de un objetivo fiscalista ya que su única justificación es la prestación del servicio público correspondiente.

- Hay un cúmulo de exoneraciones de pago del tributo o de hipótesis de no inclusión en el hecho generador, o de desiguales ventajas relativas a productos alimenticios o procesos de producción que sin embargo están hipotéticamente

sometidos a los mismos servicios de contralor bromatológico.

- Si a ello se suma la desconexión existente entre la base de cálculo y el hipotético hecho generador, se concluye en la naturaleza impositiva del tributo creado, lo cual determina que, por haber sido creado por Decreto de la Junta Departamental, fuera de la potestad tributaria que los arts. 297 y 298 de la Constitución otorgan a los Gobiernos Departamentales, debe ser declarado inconstitucional.

- El diseño del tributo lo aproxima mucho al concepto de arancel departamental, al concepto de mecanismo aduanero de protección de la industria y del comercio locales, pues ya ni siquiera se genera obligación tributaria, por elaborar alimentos o bebidas en el departamento, ni por transportarlos internamente sino solamente por ingresarlos desde otros lugares.

- Ninguna incidencia tiene el riesgo que el sanitario involucrado pueda ser muy alto, ni la que sería la lógica consecuencia de mayores controles, basta que sean fenómenos de producción, almacenaje o transporte intradepartamental para que sean hipótesis no gravadas.

- No tiene justificación

el tratamiento notoriamente desigual para quienes concurren al mismo mercado con el mismo hipotético contralor bromatológico y aún menos que se haga a través de una tasa cuyo presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia debería ser únicamente la prestación del servicio. La distribución del costo del servicio entre quienes son objeto real o hipotético de contralor bromatológico debería respetar una igualdad básica que en la configuración actual del tributo está desterrada pues en la redacción actual del hecho generador lo bromatológico intradepartamental no genera tributo.

- La hipótesis de exoneración del art. 13 y las hipótesis que el art. 10 no grava por el mero hecho de ser fenómenos intradepartamentales establecen una discriminación injustificable, violatoria del principio de igualdad que el art. 8 de la Constitución reconoce.

- Lo mismo sucede con el art. 7 que establece una serie de condiciones simultáneas para rebajar el monto del tributo, que además de alejar al tributo del concepto de tasa, de las que puede crear un gobierno departamental, son violatorias de la libertad y del principio de igualdad, e inclusive, de la libertad de asociación, arts. 7, 8 y 39 de la Constitución.

- Solicita que se falle

declarando la inconstitucionalidad de los arts. 10, 13 y 15 del Decreto Departamental No. 3727, en la redacción dada por los arts. 1, 4 y 5 del Decreto No. 3829 aprobado por la junta departamental del 12 de setiembre de 2007, por ser violatorios de lo dispuesto en los arts. 297 y 298, y de los arts. 7 y 8 de la Constitución, el art. 7 del Decreto Departamental No. 3829 por ser violatorio de los arts. 7, 8 y 39 de la Constitución, y la inaplicabilidad de las disposiciones impugnadas al caso concreto (fs. 234 vto.).

II) Por auto No. 2353/2010 el Magistrado actuante atento a la excepción de inconstitucionalidad formulada, y siendo la misma procesalmente admisible, suspende el procedimiento y eleva los autos a conocimiento de la Suprema Corte de Justicia (arts. 511 a 514 del C.G.P.), con la formalidad de estilo (fs. 237).

III) Por auto No. 15, dictado el 2/2/2011 la Corporación confiere traslado a la parte demandada por el término de diez días y vista al Sr. Fiscal de Corte por el término de veinte días (art. 516.1 C.G.P.) (fs. 240).

IV) La representante de la demandada evacua el traslado conferido solicitando, por los motivos que expone que se desestime la demanda de inconstitucionalidad con costas y costos a cargo de la

actora (fs. 291 y ss.).

V) Conferida vista al Sr. Fiscal de Corte, dictaminó que el excepcionamiento en vista no podrá prosperar (fs. 308 a 309).

VI) Por auto No. 1.398 de 19.8.2011 se dispuso el diligenciamiento de las probanzas ofrecidas, convocándose a las partes asistidas por sus abogados a la audiencia a celebrarse el día 9 de setiembre del año en curso a las 15:30 hrs. (fs. 316).

VII) Se celebraron las audiencias obrantes a fs. 353-355 vto., 419-436.

VIII) Por auto No. 779 de 16.03.2012 (fs. 439) se confirió traslado a las partes y al Sr. Fiscal de Corte por el término común de diez días a los efectos previstos por el art. 517.2 in fine del C.G.P., alegando de bien probado la actora a fs. 448 y ss., remitiéndose el Sr. Fiscal de Corte al dictamen ya emitido a fs. 308-309 (fs. 446).

IX) Por auto No. 1009 de 18.4.2012 se dispone pasar los autos a estudio y convocar para sentencia citadas las partes (fs. 454).

CONSIDERANDO:

I) La Suprema Corte de Justicia, por unanimidad de sus integrantes naturales desestimaré el excepcionamiento de inconstitucionalidad ejercitado.

II) La norma impugnada refiere a las modificaciones introducidas a la denominada tasa bromatológica del Gobierno Departamental de Maldonado.

La Comuna Fernandina adecuó la legislación relativa a su tasa bromatológica a los múltiples pronunciamientos de la Corporación por los cuales se declararon inconstitucionales los arts. 10 y 15 del Decreto de la Junta Departamental de Maldonado No. 3727 del 7 de octubre de 1998 (entre otras, sentencias Nos. 43/2004, 255/2007, 710/2008 y 131/2009).

En tal sentido la nueva regulación de la tasa bromatológica de Maldonado se adecua a las normas constitucionales que regulan la potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales por lo que se impone el rechazo de la defensa de inconstitucionalidad articulada.

Efectivamente, la normativa impugnada determinó en su art. 1 del Decreto No. 3829, modificativo del art. 10mo. del Decreto No. 3727/98, como hecho generador del tributo en análisis: *"... el control, examen o inspección que se realice de productos alimenticios o bebidas que ingresen al Departamento de Maldonado..."*.

Luego de definir las características del contralor bromatológico, expresa en su inciso final que *"Los análisis se practican por*

unidad representativa de venta al menudeo (botellas, latas, bolsas, etc.), en el transporte y la entrega del producto que se ingrese al Departamento”.

Del claro tenor literal de la norma en análisis surge evidente que el tributo “tasa” recaudado por la Comuna Fernandina tiene en cuenta la actividad específica del Estado hacia el contribuyente, es decir, el servicio de control bromatológico, y en el art. 2 del Decreto destina su producido a solventar el referido servicio.

Por su parte, la base de cálculo, tiene relación con el hecho generador, o sea, la realización de los controles, ya que establece en su art. 6 (modificativo del art. 15 del Decreto No. 3727/98) que la tasa gravará “... los controles, exámenes o inspecciones que se realicen en el marco del presente Decreto, será de \$2.000...”.

Con ello, se advierte que el requisito de la razonable equivalencia se cumpliría en la presente hipótesis, ya que, como admitió la propia excepcionante (fs. 230), “... el precio de un análisis integral practicado a cualquier producto alimenticio que cobra el L.A.T.U....oscila en el entorno de los \$2.000”.

Asimismo, como señala el Sr. Fiscal de Corte al establecerse en la actualidad por la referida normativa que se gravan los “controles,

exámenes o inspecciones que se realicen", resultan hechos generadores que no responden a la figura tributaria "impuesto", sino que se corresponde con lo que típicamente se considera una "tasa" (fs. 308).

En cuanto a la oportunidad en que se realizan dichos controles, como lo establece el art. 1 en su inciso final, se realizarán "*... en el transporte y la entrega del producto que se ingrese al Departamento*". De modo, pues, que se da por sentada la prestación de un servicio a cargo de la Administración Departamental, con lo cual se cumple con la exigencia prevista en el art. 12 del Código Tributario relativa a la realización de una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente.

Sin perjuicio de la objetable posibilidad de efectuar controles en el propio transporte o en el momento de la entrega del producto, lo cierto es que la base de cálculo, formalmente, está prevista por la realización de los controles, y no por otros factores ajenos al servicio (como podría ser, por ejemplo, el valor de las mercaderías).

En caso de verificarse errores en las tareas de contralor o examen bromatológico o fallas en el servicio, se trataría de analizar la pertinencia o viabilidad del reclamo por pago de lo indebido, ajeno al ámbito de la

constitucionalidad.

Resulta compartible el dictamen del Sr. Fiscal de Corte No. 2402 del 4 de agosto de 2011, en referencia a que el Decreto Departamental No. 3829/2007 cuya constitucionalidad se ataca, corrigió los vicios que con anterioridad hacían cuestionable el cobro que la Comuna realizaba por controles bromatológicos de alimentos o bebidas.

Contrariamente a lo manifestado en su alegato por la actora, de la prueba ofrecida por la excepcionante (fs. 231 vto.-232) y por la Comuna Fernandina (fs. 296 y vto.), decretada y cometida por la Corporación por Resolución No. 1398 (fs. 316), se puede constatar que se realiza el control examen o inspección de los productos, los que son analizados en los laboratorios de la Intendencia, por unidades representativas de venta al menudeo (botellas, latas, bolsas, etc.).

III) En cuanto a la supuesta vulneración del principio de igualdad, por los beneficios tributarios previstos en los arts. 4, 5 y 7 ésta no se verifica.

Con relación a su alcance la Corte ha sostenido en Sent. No. 133/04: *"El principio consagrado en el art. 8 de la Lex Fundamentalibus importa la prohibición de imponer por vía legal un tratamiento*

discriminatorio, es decir, un tratamiento desigual entre aquéllos que son iguales, pero no la de adoptar, por vía legislativa, soluciones diferentes para situaciones o personas que se encuentran a su vez en posición diferente..." (Cf. Sentencias 101, 33/94, 312/95, 283/03, entre otras).

Posición coincidente con la expuesta por Jiménez de Aréchaga en "La Constitución Nacional", T. I, cuando afirma con relación a su alcance: "Uniformemente se ha admitido que ese precepto no ha excluido la posibilidad de que se legisle para clases o grupos de personas. Lo que la norma exige es que hombres iguales, en circunstancias iguales, reciban un tratamiento igual. De tal manera, el principio de la igualdad o de la igual protección ante las leyes se nos aparece como susceptible de una definición semejante a la que se da en la justicia retributiva" (Ob. cit., pág. 366) (Cfme. Sent. No. 112/2005 e/o).

En el caso, las exoneraciones tributarias previstas tienen la clara finalidad de fomentar el desarrollo económico departamental, que es de interés general para el Departamento, por lo que no vulnera el principio de igualdad al legislar para clases o grupos diferentes. Así, el art. 4 de la norma impugnada expresa: "El control, examen o inspección exclusivamente de

sustancias destinadas a insumos o materias primas de procesos de producción a cumplirse en el Departamento de Maldonado, estará exonerada del pago de la tasa". Véase que se exonera el pago de la tasa, y no el control que se practicará, en la letra de la norma a todos los productos (a excepción de los exonerados de control, previstos en el art. 5, que modifica el 14 del Decreto No. 3727/98).

Idénticas consideraciones cabe efectuar respecto de los "Beneficios de Pago Mensual", previstos en el art. 7 de la norma impugnada.

IV) Las costas, de cargo del excepcionante perdidoso (art. 523 del C.G.P.).

Por estos fundamentos, la Suprema Corte de Justicia, por unanimidad,

FALLA:

DESESTIMANDO EL EXCEPCIONAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD EJERCITADO, CON COSTAS.

OPORTUNAMENTE, DEVUÉLVASE.

DR. DANIEL GUTIÉRREZ PROTO
PRESIDENTE DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. JORGE RUIBAL PINO
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. JORGE T. LARRIEUX RODRÍGUEZ
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. JORGE O. CHEDIAK GONZÁLEZ
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. RICARDO C. PÉREZ MANRIQUE
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. FERNANDO TOVAGLIARE ROMERO
SECRETARIO LETRADO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA