

A sentencia interlocutoria 2395/2012 del Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 1º Turno.-

“La tesis amplia respecto de las facultades del Poder Judicial en las medidas cautelares tributarias”

por César Pérez Novaro

Desde hace más de dos décadas hemos estudiado el rol del Juez en los procesos cautelares tributarios y participado en ricos debates académicos, entre los cuales recuerdo las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Procesal celebradas en La Paloma en 1995, las Jornadas Tributarias Uruguayo Cordobesas, en Montevideo en 2004, en un curso para magistrados en el Centro de Estudios Judiciales en 2011, en un curso de posgrado en la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de la Empresa también en 2011 y en las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Procesal de Paysandú en 2013.

Con esa larga perspectiva quiero destacar esta sentencia con los siguientes comentarios. Debe aclararse al lector de esta nota que mi conocimiento de la situación jurídica que fue resuelta por la sentencia, se finca exclusivamente en su lectura que fue obtenida por un estudiante de mi curso de Derecho Financiero en la Universidad de la República, cuyo abstract he corregido como todos los demás que se hallan en esta base de Jurisprudencia Tributaria que se recopila desde el 2008 en fder.edu.uy.

1.- Agregación de oficio del expediente administrativo.-

La sentencia da cuenta que pidió de oficio la agregación del expediente administrativo completo luego que la parte cautelada hubiera impugnado el decreto que trabó las medidas cautelares que habían sido solicitadas por la DGI, exclusivamente acompañada con la resolución fundada aludida en los dos primeros incisos del artículo 87 del Código Tributario.

El acceso directo del Juez al expediente administrativo lo hemos recomendado reiteradamente¹ como una garantía esencial para el pleno conocimiento y para la comprobación por el Juez de los dos elementos esenciales del proceso cautelar tributario (el *fumus bonis iuris* y el *periculum in mora*).

La resolución fundada de la Administración que ordena a sus servicios jurídicos promover la demanda cautelar ante el Poder Judicial, es un acto y no un hecho.

¹ PEREZ NOVARO, César: *“El examen judicial en los procesos cautelares tributarios”* en AAVV Memoria de las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Procesal La Paloma, FCU, 1995 p. 123; PEREZ NOVARO, César: *“El Rol del Juez en los procesos cautelares tributarios”* en Revista Tributaria Nº 185, 2005, p. 196.

Por tanto no es un medio de prueba sino que constituye puro relato, de forma igual que la demanda cautelar de la Administración que promueve el proceso cautelar tributario².

Por el contrario, la prueba de los hechos que se hallan directamente vinculados con los elementos esenciales del proceso cautelar, esto es, con las ocurrencias fácticas en el mundo extrajurídico, cuya verificación son las condiciones para la aplicación por el Juez de la norma legal al caso concreto, deben hallarse y extraerse indiscutiblemente del expediente administrativo, pues sólo accediendo directamente a la prueba de los hechos que obra en el expediente administrativo puede ser relevada y apreciada por el magistrado del proceso cautelar.

Adviértase que los medios de prueba son recolectados por el equipo inspector de la Administración, a diferencia de lo que ocurre en el resto de los procesos cautelares no tributarios, donde la prueba es relevada directamente por el Juez. Ello hace especialmente indicado, que el Juez del proceso cautelar acceda directamente al expediente administrativo.

Mientras nuestros jueces decretaron las medidas cautelares sin exigir la agregación del expediente administrativo, en base a la información complementaria a la que se hallan especialmente autorizados por el legislador, el número de procesos cautelares promovidos por la DGI fue en aumento³ y la duración promedio de tales procesos desde que se adoptan las medidas cautelares sobre el contribuyente y sobre los responsables tributarios, hasta que se obtenga una sentencia del TCA alcanzó generalmente a una duración de 69 meses según afirman GUTIERREZ y VARELA.

Cuando los jueces comenzaron a exigir la agregación de los expedientes administrativos el número de solicitudes de medidas cautelares automáticamente comenzó a disminuir. ¿Qué fue lo que pasó? Simplemente, que la DGI elevó el standard de control interno, haciéndolo más severo. ¿Fue un milagro? No. Fue la demostración de lo que desde hace tiempo hemos llamado en nuestras clases de

2 **PEREZ NOVARO, César y PESCADERE, DIEGO:** *“Algunas cuestiones relativas a la apreciación del fumus bonis iuris en materia de medidas cautelares tributarias”* en AAVV Memoria de las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Procesal, Paysandú, FCU, 2013 p. 262/263. La resolución fundada podrá hacer referencia a las constataciones del equipo inspector, pero ese acto jurídico no constata los resultados probatorios sino que simplemente los relata o los repite.

3 **GUTIERREZ PRIETO, GIANNI y VARELA, ALBERTO:** *“El contribuyente frente a la inspección fiscal”* AMF, ORT, 4ª edición, 2014, p. 66 nota al pie N° 99. Las medidas cautelares solicitadas por la DGI fueron 138 en el 2007, subieron a 142 en el 2008, 120 en el 2009, volvieron a subir en el 2010 a 161, y alcanzaron a 157 en el año 2011. Los autores afirman que la DGI solicite y obtenga en promedio más de 150 medidas cautelares al año.

grado, el poder disciplinario de los jueces sobre la actividad administrativa del Estado. Pues a nadie le gusta perder juicios. Y al Estado tampoco.

La función jurisdiccional del Estado debe controlar la legitimidad de la actividad administrativa. Como consecuencia, la Administración debe tender al mejoramiento de sus actuaciones, cuando éstas son relevadas por la función jurisdiccional del Estado, por mera aplicación del principio general de separación de poderes y de funciones, en los mismos términos críticos que utiliza la sentencia en comentario.

Son ejemplos de ese poder disciplinario las siguientes situaciones jurídicas, donde el Estado verificó los correctivos: la omisión de otorgar vista en las determinaciones sobre base presunta efectuadas por el BPS, la omisión de la DGI de otorgar vista en forma previa a solicitar la aplicación de la clausura de establecimientos, son dos ejemplos que demuestran esa adecuación administrativa, mejorando las garantías.

Por supuesto, que toda regla tiene sus excepciones. La nominalización de los créditos fiscales en el BPS es un ejemplo notorio de una tozuda resistencia respecto de dictado de decenas de sentencias anulatorias del TCA de actos administrativos de este sujeto activo tributario.

El mantenimiento de la nominalización sólo puede explicarse debido a la tolerancia del privilegio administrativo respecto de la recomposición administrativa posterior⁴, que posibilita la reiteración de la liquidación originalmente efectuada y anulada por el TCA, reeditando en forma indefinida actos administrativos anulados por apartamientos adjetivos, en contradicción con los principios generales de legalidad, seguridad y certeza jurídica, en punto a qué atenerse el sujeto pasivo y no prolongar indefinidamente una controversia tan desequilibrada que afecta el principio de igualdad de las partes y resulta contraria al deber de actuar de buena fe, que equivale a convalidar actuaciones administrativas viciadas y desleales que el Derecho debe abstenerse

4 PEREZ NOVARO, César y PATRITTI, Marcelo: *“La anulación jurisdiccional, la autocomposición del litigio y los límites a la recomposición administrativa en materia tributaria”* en Revista Tributaria N° 241 p. 611 y ss. El acto de determinación tributaria es fruto de un procedimiento administrativo inquisitivo, que ostenta características represivas en función de los poderes y facultades que legalmente se le han otorgado a los sujetos activos tributarios, hace aplicables los principios del derecho penal y entre ellos, los principios del non bis in idem y/o inadmisibilidad de la persecución penal múltiple, los que impiden que la Administración pueda válidamente volver sobre una persecución tributaria ya agotada en base a la aplicación de la teoría del tiro único, por haber sido recibidos en forma expresa en el artículo 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica, aplicable en la determinación de los derechos y obligaciones en orden a la materia fiscal.

de efectuar en base al principio de tutela jurisdiccional efectiva y oportuna.



2.- La Tesis amplia.- Única solución constitucional justa.-

¿Tiene el Juez del proceso cautelar competencia para ingresar a considerar las cuestiones tributarias referidas en la resolución fundada y en la demanda cautelar?

Para la DGI el Juez cautelar no tiene competencia, pues le está vedado, discutir la validez del acto administrativo debido a que existe una competencia privativa del TCA. Dicha interpretación constante de la DGI se basa en una afirmación de VALDES COSTA que, cabe reconocer, no estaba referida al proceso cautelar sino a la limitación de excepciones propia y exclusiva del juicio ejecutivo tributario⁵, lo que VALDES COSTA reitera en los comentarios al Código Tributario, pero siempre referido al juicio ejecutivo tributario⁶, pero MAZZ y SHAW señalan que la posición de VALDES COSTA parece haber cambiado reconociendo que el Poder Judicial tiene competencia para juzgar otros efectos de la regularidad jurídica de los actos administrativos⁷.

A nuestro juicio no corresponde extender las consideraciones referidas a la limitación de excepciones al proceso cautelar tributario.

5 **VALDES COSTA, Ramón:** *“Régimen especial de los créditos fiscales”* en AAVV *“Ley de abreviación de los juicios”* Centro de Estudiantes de Notariado. Centro de Estudiantes de Derecho, Montevideo, 1965, p. 202. En nota al pie p. 241 señala que la solución evita la posibilidad de jurisprudencias paralelas del TCA y del Poder Judicial, que podrían ser contradictorias. Ella parece indiscutible para los casos en que hay pronunciamiento del TCA, en virtud del principio de la cosa juzgada. Admitir la posibilidad de discutir el fondo del asunto ante el juez de la ejecución mediante la interposición de la excepción de ilegalidad es establecer una opción de jurisdicción no autorizada en la Constitución.

6 **VALDES COSTA, Ramón, VALDES DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo:** *“Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, comentado y concordado”* FCU, 5ª edición, 2005, p. 527.

7 **MAZZ, Addy:** *“Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, actualizado”* La Ley Uruguay, 2012, p. 278/279 donde cita párrafos de Instituciones de Derecho Tributario que demuestran la superación de la doctrina imperante que negaba al Poder Judicial la posibilidad de pronunciarse sobre la legitimidad de los actos de los otros poderes y la extensión e intensificación del control de los actos administrativos, pues la misión de los órganos jurisdiccionales no es solamente la de dirimir los conflictos aplicando las normas legales y reglamentarias sino la de juzgar la legitimidad de éstas; **SHAW, José Luis:** *“Inconstitucionalidad de la suspensión del Certificado Único de la DGI por medidas cautelares”* en Revista Tributaria Nº 200, 2007, p. 665.

La DGI aplica con efecto expansivo, invocando el carácter accesorio del proceso cautelar tributario con el proceso ejecutivo tributario, trasladando, la solución prevista para éste último, donde prima el principio de la limitación de excepciones al proceso cautelar tributario, sin que exista norma legal expresa que lo autorice. En la tesis de la DGI existiría un núcleo duro tributario al cual el Juez del proceso cautelar tributario no puede ingresar. Debe señalarse que esta interpretación constante de la DGI a través de las décadas ha sido aceptada sólo por parte de la jurisprudencia nacional.

Por el contrario, la doctrina nacional se inscribe en la tesis amplia, señalada por MAZZ, la que entiende que a partir de la modificación del artículo 312 se ha hecho más clara⁸.

BLANCO siguiendo a GIORGI⁹ señala que la competencia exclusiva del TCA refiere exclusivamente al contencioso anulatorio sin alcanzar a las otras especies de contencioso como el represivo, el de conflicto y el de carácter patrimonial que se subdivide en el contencioso donde la Administración es actora de un reclamo patrimonial a un tercero y el contencioso donde son los terceros los que reclaman a la Administración y citando a BERRO¹⁰ invoca la nueva redacción adoptada por el artículo 312 de la Constitución, dentro de la cual se inscriben las facultades generales del Juez para decretar la medida cautelar se halla la apreciación de la resolución fundada¹¹. La tesis amplia recibe amplio apoyo doctrinario¹².

Esta es la interpretación que invoca la sentencia en comentario y con la cual estamos plenamente de acuerdo.

8 **MAZZ, Addy:** *“El Derecho Procesal Tributario. El capítulo 4º del Código Tributario”* en Revista Tributaria Nº 158, 2000, p. 634 y ss; *“Curso de Derecho Financiero y Finanzas”*, FCU, t. 1 vol. 2, 2007, p. 434 y ss; y *“Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, actualizado”* La Ley Uruguay, 2012, p. 278; **RODRIGUEZ VILLALBA, Gustavo:** *“Los decretos sobre capitalización de recargos. ¿Derogación o decaimiento?”* en Revista Tributaria Nº 121, 1994, p. 340; **BERRO, Federico:** *“La aplicación de los recargos por mora luego de la ley 16.320”* en Revista Tributaria Nº 126, 1995, p. 186.

9 **GIORGI, Héctor:** *“El contencioso administrativo de anulación”* Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República, Montevideo, 1958, p. 29.

10 **BERRO, Federico:** *“Competencia del Poder Judicial para decidir sobre actos administrativos ilegales. Comentarios sobre el nuevo texto del artículo 312 de la Constitución”* en Revista Tributaria Nº 140, 1997, p. 579 y ss.

11 **BLANCO, Andrés:** *“Facultades del Poder Judicial para desaplicar los actos administrativos ilegales, con especial referencia a los procesos ejecutivo y cautelar tributarios”* en Revista Tributaria Nº 185, 2005, p. 185.

12 **MONTERO TRAIHEL, José Pedro:** *“Alcance de los elementos básicos del proceso cautelar tributario: el Periculum in mora y el fumus bonus iuris y los demás elementos que pueden afectar la validez de la solicitud de medidas cautelares del artículo 87 del Código Tributario”* en Revista Tributaria Nº 185, 2005, p. 199.

GOMEZ LEIZA y PATRITTI identifican en este debate una premisa implícita referida a la aplicación de actos administrativos que entienden que no se halla justificada. Con CASSINELLI MUÑOZ señalan que el acto administrativo que resuelva presentarse ante el órgano jurisdiccional es separable conceptual y materialmente del acto procesal correspondiente, esto es, de la demanda cautelar que consume y agota la ejecución del acto administrativo, lo que obviamente se verifica sin la participación del Juez. Es un acto que se cumple por consumación y por ello produce el agotamiento de los efectos jurídicos de la volición administrativa. Por ello no resulta atendible hablar de desaplicación de un acto administrativo por parte del Juez¹³.

Este nuevo enfoque del debate doctrinario, tiene por finalidad evitar la falsa oposición entre aplicar y desaplicar un acto administrativo por parte del Juez, fue el que también seguimos con PESCADERE, pues el legislador en el artículo 87 del Código Tributario exige de la Administración la emisión de una manifestación de voluntad que resulta necesaria para el concreto acto procesal, que no es otro que la demanda cautelar. Por lo tanto, el juez no juzga la voluntad de la Administración Tributaria y por ello no supone considerar que el acto administrativo deba ser aplicado o desaplicado¹⁴.

La función del juez es aplicar o no aplicar el artículo 87 del Código Tributario si constató la verificación fáctica de los dos presupuestos legales. Si falta alguno de ellos, no debe progresar la pretensión cautelar de la Administración Tributaria.

Esta es la única forma de cumplir con la tutela jurisdiccional efectiva. Por ello, acierta la sentencia en comentario cuando critica a la tendencia jurisprudencial que renuncia de antemano al ejercicio de la función inherente a todo juez.

La tesis amplia a la que se adscribe la sentencia en comentario recibe en nuestro medio forense amplio apoyo doctrinario¹⁵ lo que contrasta

13 **GOMEZ LEIZA, José y PATRITTI, Marcelo:** *“Acto administrativo y límites de las facultades de los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial en el proceso cautelar tributario”* AAVV Memoria de las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Procesal, Paysandú, FCU, 2013 p. 227 y ss.; **PATRITTI, Marcelo y GOMEZ LEIZA, José:** *“Enfoque procedimental y procesal de la controversia tributaria en la República Oriental del Uruguay”* en Revista Tributaria Nº 259, 2017, p. 595 donde ambos reiteran su interpretación.

14 **PEREZ NOVARO, César y PESCADERE, DIEGO:** *“Algunas cuestiones...”* op.cit. 2013 p. 265.

15 **MAZZ, Addy:** *“Código ...”* op. cit. p. 280; **VALDÉS COSTA, Ramón:** *“Instituciones de Derecho Tributario”*, Depalma, 1992, p. 275/276, **BLANCO, Andrés:** *“Facultades del Poder Judicial para desaplicar...”* op. cit. p. 185; **PÉREZ NOVARO, César:** *“El Rol del juez ...”* oo. cit. 2005, p.191 y ss; **MONTERO TRAIBEL, José Pedro:** *“Alcance de los elementos básicos ...”* op. cit. 2005, p. 201; **SHAW, José Luis:** *“El Modelo de Código Tributario para América Latina y las Garantías de los Procedimientos”* Revista Tributaria Nº 216, p. 438; **GOMÉZ LEIZA, José y PATRITTI, Marcelo:** *“Acto Administrativo ...”* op. cit. 2013,

con la orfandad que exhibe la tesis esgrimida por la DGI, descartada la opinión atribuida a VALDÉS COSTA.

Ni siquiera podría apoyarse la DGI en una referencia que realizó TORELLO al proceso de amparo pues no se trata de procesos comparables¹⁶.



3.- El fumus bonis iuris.-

Consideramos criticable la interpretación jurisprudencial que ubica el humo del buen derecho en la resolución fundada acredita que emana del órgano autorizado a cumplir con el presupuesto procesal previsto en el artículo 87 del Código Tributario. Suponer que en esa resolución se halla la prueba del humo del buen derecho es presumir su legitimidad, lo que mereció las duras críticas de DURAN MARTINEZ¹⁷ y de las que se apartó con firmeza la jurisprudencia más reciente del TCA¹⁸.

La verosimilitud del derecho o la apariencia del derecho requiere de un examen probabilístico o de una valoración concordante entre lo que va a resolverse en sede cautelar, con el resultado previsible del proceso ejecutivo tributario o del proceso contencioso anulatorio, donde se resuelva definitivamente el objeto controversial de carácter principal planteado en las relaciones jurídicas entabladas entre los sujetos activo y pasivo.

Se trata de un pronóstico que ese juez debe efectuar sobre la supervivencia o no que pudiere ostentar la imputación que efectúa la Administración en dichos procesos posteriores, mensurando las probabilidades de éxito que pudiere tener la pretensión administrativa. El Juez cautelar debe apreciar si no se verifican los

p. 230; PÉREZ NOVARO, César; PESCADERE, Diego: *“Algunas cuestiones ...”* op. cit. 2013, p. 265.

16 TORELLO, Luis: *“Exposición del Dr. Luis Torello”* en AAVV *“El Poder y su control”* Revista Uruguaya de Derecho Constitucional y Político, 1989, p. 183.

17 DURAN MARTINEZ, Augusto: *“Otra vez sobre la inexistente presunción de legitimidad del acto administrativo”* en AAVV *“Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano”* 2009, 15ª año, Konrad Adenauer Stiftung, p. 861 y *“La presunción de legitimidad del acto administrativo. Un mito innecesario y pernicioso”*, en Revista de Derecho, Universidad Católica, p. 135.

18 TCA, sentencias 427/2010; 345/2011; 415/2012; 420/2012; 466/2012; 509/2012; 539/2012; 567/2012 y 711/2014.

supuestos de exclusión de los adeudos respecto de los obligados tributarios comprendidos en el proceso cautelar, tales como una hipótesis exoneratoria, la nominalización de los adeudos y el plazo de fiscalización en el caso del BPS, la determinación de base presunta que se aparte del procedimiento establecido por la ley¹⁹.

En cuanto a la defraudación la sentencia señala que la finalidad defraudadora debió surgir con claridad, apuntando con acierto a la falta de prueba de cargo de tal extremo.

• • •

4.- La recolección de la carga de la prueba de cargo por la Administración.-

Las omisiones padecidas por los equipos inspectores en materia de recolección de la prueba de cargo tiene por virtud del principio constitucional de la presunción de inocencia, que hace recaer sobre la Administración la carga procesal correspondiente²⁰.

El juez del proceso cautelar, tal como realizó la sentencia en comentario, tiene que verificar por sí mismo el cumplimiento de esta carga procesal, pues su falta es causa de rechazo de la pretensión cautelar de la Administración, tal como realizó la sentencia en comentario.

• • •

5.- La suspensión de los certificados de estar al día.-

SHAW señala que el Código Tributario ha sufrido serios embates por parte de las autoridades fiscales propiciando iniciativas que rompían el equilibrio inclinando la balanza hacia una situación de sujeción de los particulares más propia de una relación de poder que de una relación jurídica de carácter obligacional, con el loable afán por

19 PEREZ NOVARO, César y PESCADERE, DIEGO: "Algunas cuestiones..." op. cit. 2013 p. 268 y ss.

20 PEREZ NOVARO, César: "El principio que prohíbe la autoincriminación en el Derecho Tributario Formal Uruguayo" en Revista Tributaria N° 257, 2017, p. 247.

combatir el flagelo de la evasión, lo que se verificó con el artículo 463 de la ley 17.930²¹.

El no contar con el certificado único provoca serios trastornos en el funcionamiento de las empresas contribuyentes, por la cantidad de imposibilidades de realizar determinadas actividades a texto expreso comprendidas.

SHAW señala que estas limitaciones son resueltas discrecionalmente por la DGI, en la medida en que dicha suspensión del certificado de estar al día apareja inexorablemente el cese de las actividades del contribuyente, dejando en manos de la DGI la facultad de coaccionar a los contribuyentes para que acepten pagar los importes que ella pretenda²².

La sentencia en comentario apunta en un sentido diferente y también muy válido, pues las consecuencias de un decreto judicial de traba de medidas cautelares, son consideradas a través de estas graves consecuencias sobre el patrimonio y el funcionamiento de la empresa, lo que lleva a un aumento de la cautela y de prudencia que debe tener el Juez con la finalidad de no poner en riesgo la incolumidad de la empresa.

21 SHAW, José Luis: *"Inconstitucionalidad"* op. cit. p. 675. Basta acreditar el fumus bonis iuris y no un derecho reconocido con la fuerza de la cosa juzgada.

22 SHAW, José Luis: *"Inconstitucionalidad"* op. cit. p. 677.