

¿Las retenciones judiciales efectuadas por el interventor de caja son o no pagos parciales?

por César Pérez Novaro

1.- Tesis negativa.- La DGI en una controversia concreta¹ afirmó que las retenciones judiciales operadas no son pagos porque no existe una actividad de carácter voluntario en la parte demandada, que se halla sometida a una intervención de caja, que hace efectivo un embargo sobre el bien mueble dinero concebido como flujo de caja. Señala que corresponde la aplicación del orden de imputación establecido por el artículo 388 del Código General del Proceso. Por lo tanto, para la DGI corresponde asimilar las retenciones efectuadas por el interventor al pago del precio verificado en el remate de los bienes del deudor embargados.

2.- Tesis positiva.- Por nuestra parte entendemos como fecha de pago el de la notificación de los decretos de la Sede que otorgaron vista a las dos partes, de los depósitos efectuados por el interventor de caja en el BROU. Se fundamenta en el principio del debido proceso que otorga efectos al pago cuando el que lo recibe toma conocimiento del mismo.

El orden de imputación de los pagos parciales debe efectuarse a la cancelación de los adeudos por impuesto², porque los pagos parciales deben imputarse primero a la deuda tributaria y luego a los accesorios legales sancionatorios (multa por mora y recargos capitalizables). Si las retenciones judiciales efectuadas por el interventor de caja, no se hicieron dentro de un régimen de facilidades de pago convenido con el sujeto acreedor tributario, son indudablemente pagos que siguen las reglas del modo de extinción tributario del pago.

3.- Sentencia de Primera Instancia.- El Juzgado Letrado de Primera Instancia de 14º Turno, por interlocutoria 852/2017 le otorgó razón a la DGI pues tratándose de una ejecución de bienes por incumplimiento del deudor, no corresponde aplicar la normativa prevista para las hipótesis de pago voluntario y por ende, no resulta aplicable el artículo 20 del Texto Ordenado 1996³.

4.- Sentencia de Segunda Instancia.- El Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 3º Turno revocó por sentencia 2/2018 tal resolución judicial, considerando que el artículo 20 del Título 1 del Texto Ordenado 1996 de la DGI comprende a todos los pagos con excepción de los previstos en la

1 **LUU**, Año LXXIX, tomo 156, julio agosto 2018, p. 25 y ss.

2 **Texto Ordenado 1996, título 1º artículo 20** “*Los pagos por adeudos tributarios a la Dirección General Impositiva (exceptuadas las cuotas por facilidades) serán imputados en primer término a la cancelación de la deuda por impuestos.*”

3 **LUU**, Año LXXIX, tomo 156, julio agosto 2018, p. 22 y p. 23.

norma legal, señalando que donde el legislador no distingue no debe hacerlo el intérprete, no correspondiendo distinguir entre un pago voluntario o no en la intervención judicial de caja⁴.

Advierte el Tribunal en alzada que encontrándose el proceso en la vía de apremio, la ejecutante no debe dilatar el valor cancelatorio de los pagos parciales que el deudor realiza a través de las detracciones y depósitos que efectúa el interventor de caja.

Señala que el artículo 3 de la ley 18.788 no aplica a la imputación de los pagos parciales, donde el acreedor transitando la vía de apremio ya cuenta con un derecho de crédito firme. La imputación del pago parcial debe ser inmediata al conocimiento de aquél por parte de la DGI. Lo contrario sería reconocerle al acreedor tributario, sin norma legal expresa, el derecho o la facultad de imputar la fecha de los pagos parciales efectuados por su contraparte, agravando la situación del deudor por su propia inacción procesal, al no solicitar tempestivamente la orden de pago y diligenciarla, incidiendo en la cuantía del crédito fiscal en ejecución, pues los recargos son capitalizables cuatrimestralmente. Si esto se habilitara colidiría con los principios de igualdad de las partes en el proceso y de igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria.

Invoca el Tribunal el principio general del "*turpitudinem*" que impide que la DGI traslade los efectos perjudiciales a los deudores ejecutados.

Ante la falta de norma legal expresa que regule la imputación de los pagos parciales en la vía de apremio, hace aplicable la integración analógica, recurriendo a las normas particulares sobre cada materia⁵, establecida en el artículo 20 del Título 1 del Texto Ordenado 1996.

5.- Los principios generales en juego.- A nuestro juicio tres son los principios generales de derecho que informan esta cuestión: **a)** el principio de legalidad, que constituye un verdadero e indiscutible dogma en el Derecho Tributario⁶; **b)** el principio de la autonomía del Derecho Tributario Material, que reconoce que la legislación tributaria puede

4 Más ampliamente, **PEREZ NOVARO, César**: "*La imputación de los pagos parciales en la vía de apremio de un proceso ejecutivo tributario. Nota de jurisprudencia a las sentencias Nº 852/2017 del Juzgado Letrado de 1ª Instancia en lo Civil de 14ª Turno y Nº 2/2018 del TAC de 3ª Turno*" *LUU*, Año LXXIX, tomo 156, julio agosto 2018, p. 21 y ss.

5 **Código Tributario, artículo 5 inciso 1º** "*La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones.*"

6 **PEREZ NOVARO, César**: "*Modos...*" op. cit. Nº 58 p. 68. El principio de legalidad rige para todos los modos de extinción de todas las obligaciones en general, es de aplicación preceptiva también en el derecho tributario, por las propias peculiaridades de la obligación tributaria, donde la ley no sólo actúa en la génesis del tributo al describir el presupuesto de hecho, sino que también determina la forma en que la obligación tributaria se extingue.

resolver por sí misma, a texto expreso todos los problemas propios, sin más limitación que su subordinación a la Constitución⁷; **c)** el principio general del turpitudine, que impide que alguien pueda ampararse en su propia culpa; **d)** el principio de igualdad de recepción constitucional. Adviértase como diversos principios generales iluminan desde distintos ángulos una determinada situación jurídica tributaria y cuyos resultandos convergen en una sola solución.

La norma legal tributaria expresa, sea ésta general o particular, tiene siempre preeminencia por sobre cualquier otra norma legal de otra rama jurídica, pues el intérprete debe atender a la naturaleza y a los fines perseguidos por el legislador tributario, aplicando las soluciones legales aplicables tributarias expresas en las causas jurisdiccionales en respeto a dicho principio general autonómico que se fundamenta en proteger las peculiaridades que ostenta el vínculo jurídico tributario⁸.

En el modo de extinción de la obligación tributaria del pago, carece de incidencia jurídica la voluntad de ambas partes, pues lo normal en materia tributaria es que una vez pagada la obligación, el sujeto activo no otorgue una carta de pago solemne que declare tal extinción. Esto no impide la verificación del efecto extintivo de la obligación tributaria⁹, pues el valor cancelatorio del pago es propio o inherente a la naturaleza del acto de pagar por parte del deudor, surtiendo efecto ipso jure de acuerdo a la ley¹⁰.

El criterio adoptado por el Derecho Civil respecto de la imputación de los pagos parciales imputándolo en primer lugar a los intereses¹¹, es

7 **VALDES COSTA, Ramón:** *“El Derecho Tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la Teoría General del Derecho y las demás ramas jurídicas”* FCU, Montevideo, p. 35; **JARACH, Dino:** *“El hecho...”* op. cit. p. 132 nota al pie Nº 182 que destaca la independencia de la formación de los conceptos del Derecho Tributario frente al Derecho Civil; **PEREZ NOVARO, César:** *“Modos...”* op. cit. Nº 49 p. 62 y Nº 50 p. 63. Existiendo norma tributaria expresa, el intérprete carece de discrecionalidad para utilizar otra norma legal que pertenece a otra rama jurídica.

8 **PEREZ NOVARO, César:** *“Modos...”* op. cit. Nº 45 a Nº 50 p. 57 a p. 63

9 **JARACH, Dino:** *“Curso Superior de Derecho Tributario”*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, t. 1, 1957, p. 231. En la gran mayoría de los casos las obligaciones se extinguen sin que la Administración llegue nunca a otorgar carta de pago. El contribuyente es libre de aplicar la ley y está sujeto a la voluntad de la ley y no a la de otros hombres. No se aplica el sistema europeo donde se espera el acto de determinación del Fisco; **MONTERO TRAIBEL, José Pedro:** *“Derecho...”* op. cit. p. 86.

10 **PEREZ NOVARO, César:** *“Modos...”* op. cit. Nº 164 p. 176. La deuda queda extinguida ipso jure por la forma en que operan todos los modos de extinción de la obligación tributaria.

11 **Código Civil, artículo 1477** *“El que debe un capital con intereses no puede, sin consentimiento del acreedor, imputar al capital la paga que verifica. La paga por cuenta del capital e intereses se imputa a éstos en primer lugar. Sin embargo, si declarando el deudor que pagaba por cuenta del capital, consintiese el acreedor en recibir bajo esa calidad, no podrá después oponerse a la imputación”.*

notoriamente diferente del que fuera recibido legalmente en materia tributaria en nuestro país¹², donde si los pagos parciales fueron realizados fuera del régimen de facilidades de pago, la imputación debe realizarse preceptiva y prioritariamente a la cancelación de los impuestos adeudados.

Al imputarse la paga a la deuda por tributos se interrumpe la generación de los recargos por mora, sin perjuicio de la ulterior actualización de los que queden impagos¹³.

La imputación de los pagos parciales efectuados fuera de un régimen de facilidades de pago, que fue legalmente dispuesta para los adeudos con la DGI, ha sido aplicada también a otro sujeto activo diferente (BPS), puesto que su regulación legal no tiene una solución específica. Por lo cual debe utilizarse la integración analógica, considerando a la disposición aplicable a la DGI¹⁴ como la norma tributaria análoga¹⁵, pues en el ámbito de cualquier modo de extinción de obligaciones tributarias y de sanciones pecuniarias, supera la prohibición de la utilización de la analogía, pues no es ni creación de tributos, ni de exoneraciones ni de infracciones y sanciones¹⁶.

VALDÉS COSTA, fue el primero en advertir esta extensión del ámbito de aplicación de la imputación de los pagos parciales a sujetos activos diferentes a la DGI, respecto de los cuales no existe norma legal expresa, invocando el principio de igualdad ante las cargas públicas, el que estaría violado si se aceptaran regímenes o soluciones diferentes¹⁷.

12 MAZZ, Addy: *"La Contribución Inmobiliaria"* FCU, 1998, p. 132.

13 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. 319; PEREZ NOVARO, César: *"Modos..."* op. cit. N° 150 p. 169.

14 Texto Ordenado 1996, título 1º artículo 20 cuyo texto obra en nota al pie N° 2.-

15 Código Tributario, artículo 5 inciso 2º *"En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines."*

16 Código Tributario, artículo 5 inciso 1º *"La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones"*.

17 VALDÉS COSTA, Ramón: *"Curso de Derecho Tributario"* Depalma, Temis, Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, 2ª edición, 1996, p. 362 quien considera aplicable el artículo 5 inciso 2º del Código Tributario a los demás sujetos activos, gobiernos departamentales, Banco de Previsión Social y otros organismos para los cuales no existe norma tributaria.

El TCA recibió expresamente este valioso criterio doctrinario¹⁸ que amplía el ámbito de aplicación de esta norma análoga, que resulta aplicable a otros sujetos activos tributarios y paratributarios, puesto que en base a los principios de legalidad y de autonomía del Derecho Tributario Material, según el cual debe priorizarse la norma análoga tributaria por sobre otras soluciones legales establecidas en otras ramas jurídicas, en consonancia con el principio de igualdad ante las cargas públicas, el que se violaría si las soluciones legales no fueren homogéneas para todos los sujetos activos, agrediendo el mismo trato de sus deudas tributarias a las que tienen derecho todos los sujetos pasivos.

Adviértase que para una misma o una semejante situación jurídica, debería establecerse una idéntica solución legal, siempre y cuando esas situaciones presenten una relevante semejanza entre sí¹⁹ lo que en el caso entiendo que se verifica, pues ambas situaciones jurídicas refieren a la imputación de los pagos parciales de obligaciones tributarias²⁰.

Es plausible este fundamento basado en la aplicación de los referidos principios generales de derecho, pues la sentencia constituye un ejemplo concreto de la utilización de los principios generales como instrumento para encontrar la solución legítima, de acuerdo a la Regla de Derecho²¹, a una determinada situación jurídica y como fundamento válido de una decisión judicial²².

18 TCA, **sentencia 225/1997** Considerando V) por considerarse violatorio del principio de legalidad al no existir norma legal tributaria expresa que apoye la imputación en base a la regulación legal civil.

19 **BOBBIO, Norberto**: *“Teoría del ordenamiento jurídico”* Temis, Bogotá, 1987, p. 235/236. Una semejanza relevante se verifica cuando de los dos casos considerados es posible extraer una cualidad común a ambos, que sea al mismo tiempo constituya la razón suficiente por la cual al caso regulado se le ha atribuido aquella consecuencia jurídica y no otra. Es necesario que los dos casos, el regulado y el no regulado, tengan en común la ratio legis, para que el razonamiento por analogía sea lícito en el derecho.

20 **PEREZ NOVARO, César**: *“Modos...”* op. cit. Nº 353 p. 357.

21 **Decreto-Ley 15.524 artículo 23 literal A)** “considerándose tal, todo principio de derecho o norma constitucional, legislativa, reglamentaria o contractual”. Destacamos que la referencia a todo principio comprende a los que han sido reconocidos por normas jurídicas y también a los que fueron recibidos implícitamente.

22 **VAN ROMPAY, Leslie**: *“Reflexiones sobre los principios generales de derecho”* en Anuario de Derecho Civil Uruguayo, FCU, t. 30, 2000, p. 730. Ante la inevitable existencia de vacíos o lagunas legales, pues es imposible que la norma legal contemple los vertiginosos cambios sociales, los jueces deben resolver las contradicciones que se generan entre las normas, entre éstas y las circunstancias del caso concreto a resolver, buscando el derecho vigente para el supuesto fáctico que confirma el núcleo de la contienda, teniendo por ello en cuenta los principios fundamentales que informan el ordenamiento jurídico, sin limitarse a la mera aplicación mecanicista, propia de una técnica silogística ya superada que asemejaría la función jurisdiccional a la de un simple ordenador. El juez es tributario de la ley y del derecho en el sentido de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico.

Los principios generales de derecho, son los únicos instrumentos disponibles para dar pleno sentido a las instituciones jurídicas y para articular éstas en el sistema general del ordenamiento jurídico²³.

El Tribunal agrega al fundamento anterior, otro principio general de singular relevancia, invocando el adagio del "*turpitudine*" o "*nemo auditur propriam turpitudine allegans*" formulándose con el adagio de que nadie puede ampararse en su propia culpa²⁴, que impide que la DGI traslade los efectos perjudiciales de su omisión procesal a los deudores ejecutados, razonando la Sede que un privilegio de tal naturaleza hubiera requerido de texto legal expreso que no existe.

La referencia a este antiguo principio general que nació en el Derecho Romano completa una rica y fecunda plataforma de principios generales aplicables a una misma situación jurídica, los que coadyuvan con el fundamento de derecho positivo establecido a texto expreso en la norma legal tributaria.

La versatilidad del *turpitudinem* es inherente y propia de todo principio general de derecho, se revela como fundamento del principio de protección en materia de nulidades, para intereses jurídicos lesionados como consecuencia del apartamiento de las formas, como medio de impugnación procesal. Nadie puede ampararse en la nulidad si ha celebrado el acto nulo sabiendo o debiendo saber el vicio que lo invalidaba²⁵.

Se trata de un conocido adagio de que nadie puede ampararse en su propia culpa para proyectar consecuencias gravosas sobre un tercero ("*nemo audiatur propria propriam turpitudinem allaegans*"), el que tiene plena aplicación en materia tributaria por constituir un principio general de derecho²⁶.

23 GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo: "*Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho*" en Revista de Administración Pública Nº 40, España, 1963, p. 194/195. En toda decisión judicial se reproduce necesariamente en mayor o menor medida el proceso de creación o producción del Derecho, entrañando una decisión originaria sobre el orden jurídico. Al aplicarla el juez no debe en absoluto prescindir de un enjuiciamiento directo del caso a partir de los principios generales de derecho.

24 COUTURE, Eduardo J.: "*Fundamentos de Derecho Procesal*" Depalma, Buenos Aires, p. 397; PEREZ NOVARO, César: "*Modos...*" op. cit. Nº 163 p. 175 nota al pie Nº 724. Este principio general ha sido invocado por la jurisprudencia nacional, demostrando una versatilidad que lo hace aplicable a diversas situaciones jurídicas, entre las cuales se hallan las tributarias. TAC 5º, sentencia 706/2011; TCA, sentencias 238/1997; 479/1997 733/1997; 416/2009; 717/2010; 1005/2010; TAC 3º, sentencias 140/2008 Considerando IV); 69/2010 Considerando IV); 07/2014 Considerando III); 330/2007 Considerando IV); 306/2010 Considerando V).

25

26 REYES TERRA, Alberto: "*El principio de la buena fe en la práctica judicial civil*", FCU, 1969, p. 60; COUTURE, Eduardo: "*Fundamentos del Derecho Procesal Civil*", Ediciones Depalma Buenos Aires, 1974, p. 397; TCA, sentencias 238/1997; 479/1997; 733/1997; 979/1998 principio de ética jurídica universal; 22/1999 Regla que, en materia de nulidades, aparece consagrada en el denominado PRINCIPIO DE PROTECCIÓN, según el cual no existe nulidad susceptible de ser declarada cuando el vicio causante de la misma deriva de la actitud o

El artículo 6 de la ley N° 19.631 establece la suspensión del devengamiento de los recargos cuando se anulen total o parcialmente los actos de determinación emitidos por la DGI, desde que se haya producido el vicio que motivara la anulación hasta que se recomponga el acto y se notifique. Esta norma legal también se halla informada por este principio general de derecho²⁷, lo que demuestra su vigencia como principio general de derecho tributario, al cual el intérprete puede convocar en los casos de vacíos normativo autorizados por el artículo 5 del Código Tributario.

En suma, hemos querido destacar el alto valor de fundamentos jurídicos que exhibe esta sentencia de segunda instancia, por su indudable trascendencia práctica, dada la alta frecuencia con la que el sujeto activo DGI recurre al instituto de la intervención de caja en la vía de apremio de los procesos ejecutivos tributarios donde es actora.

8.- Conclusiones.-

A.- Las retenciones judiciales efectuadas por los interventores judiciales de caja, fuera de un régimen de facilidades de pago, son pagos que siguen las reglas del modo de extinción del pago previsto en el Código Tributario.

B.- En materia tributaria, por las peculiaridades del vínculo tributario, la voluntad de las partes no tiene los mismos efectos jurídicos que en el derecho privado.

C.- Los principios generales de derecho son de aplicación directa para la resolución de las causas sometidas a la Jurisdicción, especialmente cuando no existen soluciones legales especiales y expresas, como lo demuestra la sentencia del TAC 3º en comentario. Son una herramienta fundamental en materia tributaria.

D.- La regulación de la imputación de los pagos parciales, fuera del régimen de facilidades de pago, en materia tributaria es aplicable no sólo a la DGI sino a todos los sujetos activos tributarios o paratributarios, si no existen normas legales expresas que la regulen, mediante la utilización de la integración analógica, considerando como norma análoga tributaria al artículo 20 del Título 1 del T.O. 96.

conducta del interesado en tal declaración; 792/2000; 733/2002; 717/2010 1005/2010; 622/2012; 696/2014; 629/2015 Nadie puede escudarse en su propia culpa.

27 LOPEZ, Héctor: *“Texto, contexto y fuentes de inspiración de la ley 19.631”* CADE, Impuestos y Fiscalidad t. IV Noviembre 2018, disponible en Base de Datos CADE Módulo Jurídico.

E.- La parte ejecutante no debe ampararse en su propia culpa, al omitir o retardar el libramiento de la orden de pago de los depósitos efectuado por el interventor judicial de caja, y el cumplimiento de la obligación tributaria, debe ubicarse en la fecha en que tomó conocimiento de la retención del interventor judicial.