

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 20 de agosto de 2024.

No. 376

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados:

“ con INTENDENCIA DEPARTAMENTAL DE DURAZNO. Acción de nulidad” (Ficha No. 153/2022).

RESULTANDO:

I) En el presente proceso, la accionante , dedujo pretensión anulatoria (fs. 5 - 12) contra sendos actos administrativos dictados por la Intendencia Departamental de Durazno que determinaron adeudos por el tributo “Aviso y Propaganda” recaudado por el Gobierno Departamental indicado. Los actos impugnados fueron los siguientes: a) **Resolución No. 4567/2018** de 16 de abril de 2018; b) **Resolución No. 11.990/2019** de 3 de diciembre de 2019, dictadas ambas por el Intendente Departamental de Durazno; y c) el acto tácito de determinación tributaria contenido en el **Comunicado del 2 de Setiembre de 2021** cursado por el Director General de Hacienda.

II) Conferido traslado, la Administración demandada opuso la excepción formal de falta de agotamiento de la vía administrativa en relación a las resoluciones Nos. 4567/2018 y 11.990/2019; y contestó la demanda defendió la validez de los actos por los que se determinó el impuesto a los avisos y propaganda (fs. 19 - 21).

III) Por Sentencia No. 762 de 1/XI/2022 el Tribunal declaró que *“la pretensión anulatoria no pudo incoarse válidamente por*

no haberse cumplido con el presupuesto previo del agotamiento de la vía administrativa en las resoluciones números 4567/2018 y 11.990/2019, acogiendo la cuestión formal planteada, y respecto del Comunicado de 9 de agosto de 2021, declarando en este último caso debidamente agotada la vía administrativa” (fs. 36 a 38).

IV) Por Decreto No. 774/2023 se abrió a prueba por el plazo de 10 días (fs. 60). La parte actora ofrece la prueba documental que se agrega por Decreto 1352/2023 (folio de tapa rosada, en 67 fojas), y se hace lugar a la intimación solicitada. La parte demandada cumple con la intimación presentando la documental agregada por Decreto 2540/2023 (folio de tapa rosa en 85 fojas). También se incorporaron por cuerda separada los antecedentes administrativos (folio de tapa verde en 124 fojas).

V) Por Decreto 3443/2023 se dispusieron los autos para alegatos, haciéndolo las partes por su orden (parte actora fs. 79 - 82, parte demandada fs. 76 y 77).

VI) La Sra. Procuradora del Estado en lo Contencioso Administrativo se pronunció mediante el Dictamen No. 611/2023, aconsejando la anulación de la determinación tributaria contenida en el Comunicado de 6/VIII/2021 -acto tácito- (fs. 85 - 86 vta.).

VII) Puestos los autos para sentencia por Decreto No. 5772/2023, previo pase a estudio de los Sres. Ministros en forma sucesiva, se acordó en legal y oportuna forma (fs. 88).

CONSIDERANDO:

I) Control formal del accionamiento.

Como consecuencia de la Sentencia No. 762 de 1/XI/2022, el objeto de la acción anulatoria resulta circunscripto a uno de los tres actos administrativos impugnados: el acto tácito consistente en el “*Comunicado de 2 de setiembre de 2021*” cursado por el Director General del Departamento de Hacienda (fs. 90 A.A.), por el que se liquida una deuda por el tributo “Aviso y propaganda” por un importe de \$ 900.451. Los restantes actos administrativos (resoluciones 4567/2018 y 11.990/2019) resultan excluidos de este pronunciamiento por no haberse agotado correctamente la vía administrativa a su respecto.

Así, y en la especie, se han satisfecho debidamente los presupuestos legales habilitantes de la acción de nulidad, por lo que la Corporación analizará el mérito de la contienda (Arts. 4 y 9 de la Ley No. 15.869).

El acto impugnado le fue notificado a la actora en fecha 2 de setiembre de 2021 (fs. 90 A.A.). Los recursos de reposición y apelación fueron interpuestos en plazo el día 6 de setiembre de 2021 (fs. 1 y 2 A.A.).

En tanto no recayó resolución expresa de la Administración, la vía administrativa se agotó fictamente en fecha 25 de marzo de 2022. La demanda de nulidad fue presentada en tiempo útil el 4 de abril de 2022, según nota de cargo de fs. 5 infolios.

Desde el punto de vista formal, se han cumplido las exigencias que, según la normativa vigente habilitan el examen de la pretensión anulatoria (Constitución arts. 317 y 319 y Ley No. 15.869 de 22.6.87 arts. 4 y 9).

II) El Tribunal por unanimidad, acompañando lo aconsejado por la Sra. Procuradora del Estado en lo Contencioso Administrativo, procederá, por los argumentos que se explicitarán, a amparar la demanda y anular el acto impugnado en estos obrados.

III) Agravios esgrimidos contra el acto tácito de determinación tributaria.

La actora en su demanda primeramente releva los fundamentos normativos empleados por la Intendencia Departamental para determinar el Impuesto de Avisos Permanentes. Señala que este impuesto fue creado por el Decreto 55/985 de la Junta Departamental de Durazno, modificado luego por el Decreto 1664/001. La determinación realizada por la Administración de este impuesto, afirma, la agravia por un doble orden de causales de nulidad del acto, sustanciales y formales.

III.1) *Vicios sustanciales.* En primer lugar, postula que el relevamiento de cartelería, avisos y propaganda fue realizado por una empresa privada (Tributos del Uruguay S.R.L.), que realizó mediciones de carteles para los años 2017 a 2019, sin surgir del expediente, en cambio, mediciones correspondientes a los años 2020 y 2021. Asimismo, sostiene que la empresa realizó metrajes claramente desproporcionados, en su relevamiento reiteró avisos para un mismo domicilio y en otros casos omitió la debida identificación del domicilio. Por lo cual las mediciones efectuadas por la empresa no se condicen con la realidad, lo que conduce a una exorbitante liquidación de impuestos. La determinación requiere de una medición anual del metraje de los avisos, por lo que la ausencia de medición devela la ausencia de motivación del acto.

Añade que, siendo el relevamiento de cartelería efectuado por una empresa privada, la información obtenida no constituye un documento público, razón por la cual no goza de presunción de verdad.

III.2) *Vicios formales.* En segundo lugar, afirma que el acto administrativo es también ilegítimo por cuestiones formales. El Gobierno

Departamental delegó en una empresa privada la medición de avisos para el cálculo de tributos, sin mayor control, lo que le correspondía a la Intendencia a través de sus cuerpos inspectivos. De esta forma, la delegación de una potestad de inspección a una empresa privada afecta las garantías del debido proceso e inficiona de ilegitimidad al acto.

Finalmente se agravia por cuanto el acto tácito fue dictado por el Director General del Departamento de Hacienda, cuando tal potestad es atribuida por los artículos 275 de la Constitución y 35 de la Ley No. 9.515 al Intendente Municipal, no existiendo delegación de atribuciones.

IV) **La defensa planteada por la demandada, Intendencia Departamental de Durazno.**

La demandada en su contestación resiste la pretensión anulatoria deducida, sosteniendo que el acto requiere el pago del impuesto a los avisos y propaganda regulado por el Decreto Departamental No. 55, en la redacción dada por el Decreto No. 1664, que constituye una fuente del Gobierno Departamental.

En el caso, los avisos relevados cumplen una finalidad publicitaria identificando el producto de la demandada, sin tratarse de una mera información al consumidor. Los avisos si bien son colocados por los locales comerciales, fueron proveídos por la empresa accionante para ser ubicados en lugares visibles.

En relación al relevamiento por una empresa privada, su designación se efectuó previo procedimiento licitatorio no objetado por el Tribunal de Cuentas. Por esta razón, estando facultada la Intendencia para determinar tributos no se advierte violación de normas o principios de derecho tributario.

V) **Acto administrativo impugnado.** Como ya se indicara, el objeto de este proceso resulta circunscripto al acto tácito identificado como “Comunicado de 2 de setiembre de 2021” (fs. 90 A.A.), por el cual el Director General del Departamento de Hacienda comunica a la accionante que *“mantiene una deuda con la Intendencia Departamental de Durazno por el tributo AVISO Y PROPAGANDA, correspondiente al período de 1ª cuota 2017 hasta 2ª cuota 2021. A la fecha asciende a \$ 900.451 con multas y recargos incluidos”*, requiriendo su pago con advertencia de iniciar la vía judicial correspondiente.

Es claro que la “comunicación” contiene una manifestación de voluntad de la administración, por la que determina tributos y exige su pago bajo apercibimiento. Por tanto, puede calificarse como un acto tácito de determinación tributaria. Bartolomé Fiorini señalaba que *“la forma implícita proviene de aquellos actos que no se han manifestado pero cuya realización material o su lógico consecuente demuestra que existen”*, y agrega que *“los actos de formas implícitas acontecen como cumplimiento de normas generales de contenido individual que rigen en forma permanente”* (Manual de Derecho Administrativo. T. I. Ed. La Ley. Año 1968. Pág. 338).

VI) **El impuesto a la propaganda y avisos.** El acto administrativo determina adeudos en concepto de impuesto a la publicidad, incluido entre las fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales por el artículo 297 de la Constitución. El numeral 7º identifica como fuente impositiva a *“Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases”*, con las excepciones que enumera el propio texto y las que establezca el Poder Legislativo.

El hecho imponible consiste en la publicidad, esto es, la existencia de avisos, anuncios o imágenes a efectos de atraer la atención del público. Como bien señala Gustavo Rodríguez Villalba *“la difusión de anuncios de cualquier índole, destinados a la atracción de la atención pública, constituye una fuente de tributación local”* (La potestad tributaria de los gobiernos departamentales. Ed. F.C.U. Año 1999. Pág. 227).

Así reconocido este impuesto como fuente de recursos que los Gobiernos Departamentales pueden “decretar y administrar”, la Junta Departamental de Durazno lo reguló por Decreto con fuerza de ley en su jurisdicción No. 55/985 del 15/XI/1985, siendo modificado ulteriormente por el Decreto No. 1664/001 del 6/IV/2001. El artículo 24 del Decreto No. 55/985 con la modificación indicada, consagra bajo el título de *“Avisos y propaganda”*, la siguiente modalidad de tributación de los *“avisos permanentes”*, que se define como aquél que se instala sin plazo predeterminado:

“a) Inciso “A”: Por avisos en carteles metálicos o similares, con frente a los caminos o carreteras nacionales o Departamentales, pagarán por metro cuadrado o fracción, al año, doscientos cuarenta pesos uruguayos (\$ 240).

b) Inciso “B”: Por avisos en paredes o tableros en los edificios de comercios, industrias y obras de construcción, pagarán por metro cuadrado o fracción, al año, ciento ochenta pesos uruguayos (\$ 180).

c) Inciso “C”: Por avisos en comercios e industrias que sobresalgan de la línea de edificación, pagarán por metro cuadrado o fracción, al año, doscientos cuarenta pesos uruguayos (\$ 240)”.

El hecho imponible, así descrito por la norma departamental, consagra un tributo cuya cuantificación dependerá de la modalidad y ubicación del aviso o anuncio (metálico frente a caminos o carreteras; en paredes o tableros de locales comerciales o industriales, etc.) y de la dimensión que ocupan medida en metros cuadrados o fracción.

Se trata, por tanto, de un hecho generador basado en una situación de hecho, que se verifica *“desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden”* (art. 24 inc. 2º num. 1º del Código Tributario). Esta característica del impuesto, exige que la Administración acredite de manera idónea los aspectos fácticos que integran la descripción normativa del hecho, pues constituyen los motivos de hecho del acto de determinación tributaria. En este tipo de hipótesis de incidencia, la verificación de todos los extremos del supuesto fáctico, integran la propia motivación del acto, por lo cual la Administración tiene la carga tanto de explicitar los motivos de hecho como de dar cuenta de su acaecimiento.

En el caso concreto, el supuesto de hecho del impuesto a los avisos y propaganda que la Intendencia Departamental determina, no se encuentra acreditado, en tanto, como bien se advierte en la demanda, no surgen de los antecedentes administrativos relevamiento de cartelería correspondiente a los años 2018, 2020 y 2021. En el expediente obra detalle de anuncios en la vía pública correspondientes a los años 2017 (fs. 20 a 24 A.A) y 2019 (fs. 56 a 61); no así de los años indicados, cuando el acto impugnado liquida adeudos hasta el año 2021 inclusive. Por tanto, se liquida un período respecto del cual se carece de prueba en relación a la cartelería gravada.

Incluso cabe reprochar los informes de relevamiento de publicidad de los años 2017 y 2019, en tanto los mismos tampoco detallan el tipo de cartel ni su metraje, ni contienen registros fotográficos de todos los anuncios cribados. Por tanto, tampoco puede considerarse que justifiquen de manera suficiente el presupuesto de hecho del impuesto correspondiente a los años 2017 y 2019.

Las falencias indicadas afectan la motivación relativa al presupuesto de hecho del acto de determinación, esto es, de las circunstancias de hecho que condujeron al dictado del acto. Juan Pablo Cajarville indica que *“presupuesto del dictado de un acto administrativo, es el concreto acaecimiento del supuesto de hecho al cual aquella norma atributiva de competencia imputa abstractamente, como consecuencia jurídica, el dictado del acto de que se trate”*, de manera tal que *“si los hechos operantes como supuesto normativo, o motivos del acto administrativo, no existen o no son como la Administración pretende, el acto estará viciado por inexistencia de los motivos”* (Invalidez de los actos administrativos. In: Sobre Derecho Administrativo. T. II. Ed. F.C.U. Año 2007. Págs. 34 y 35).

En definitiva, en el caso, la Intendencia Departamental de Durazno no acreditó el supuesto fáctico que integra el hecho generador del impuesto a los avisos y propaganda, cuyo acaecimiento configura el tributo; razón por la cual el acto administrativo de determinación adolece de ausencia de motivación en cuanto a su presupuesto de hecho, lo que apareja su invalidez.

VII) Para esta redactora, incluso, el acto impugnado se encuentra afectado en su propia gestación, en tanto la Administración delegó en un sujeto privado una potestad propia sin el presupuesto de

derecho habilitante para ello, esto es, sin una norma atributiva de competencia que la faculte.

El artículo 297 de la Constitución atribuye a los Gobiernos Departamentales la “*administración*” de los recursos que le son reconocidos. Por esta razón “*compete a las administraciones tributarias departamentales la ejecución de ese cometido, en su jurisdicción, considerado en forma unánime por la doctrina como esencial del Estado (o del gobierno territorial), mediante la percepción de los ingresos, ejerciendo controles que aseguren el cumplimiento, y disponiendo las medidas necesarias para la versión y aplicación de tales recursos*” (Rodríguez Villalba, Gustavo. Op. Cit. Pág. 172). Justamente, por revestir la gestión tributaria el carácter de cometido esencial la Administración dispone de potestades más intensas, que pueden afectar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Entre estas potestades se encuentran las de fiscalización e inspección, encaminadas a la aportación de las probanzas que, en definitiva, constituirán los elementos de juicio a considerar por órgano decisorio al dictar el acto de determinación tributaria. Estas facultades de comprobación implicarán operaciones de estudio, relevamiento, aritméticas y hasta de calificación, que conducen a la subsunción de los elementos fácticos obtenidos a través de la actividad administrativa, bajo los supuestos legales a los que la norma tributaria atribuye determinados efectos.

En consecuencia, la delegación de tales potestades de fiscalización en un sujeto privado sólo resulta procedente cuando exista una norma habilitante, esto es, el presupuesto de derecho que le atribuya a la

Administración competencia para encomendar el ejercicio de las mismas a un sujeto de derecho privado.

En el caso no surge relevado tal presupuesto, en tanto la Intendencia no identifica el mismo en su contestación, ni surge de los antecedentes administrativos agregados. Tampoco las Bases de la Licitación Abreviada No. 31/2017 por la que se seleccionó a la empresa “Tributos del Uruguay S.R.L.” identifican la disposición específica que habilita tal atribución de potestades a un agente ajeno a la Administración, que no ejerce función administrativa.

VIII) En definitiva, por las razones expuestas, a lo establecido en el artículo 309 de la Constitución de la República, y artículos 23, 24 y 25 del Decreto-Ley No. 15.524, el Tribunal,

FALLA:

Ampárase la pretensión anulatoria y, en su mérito, declárase la nulidad del acto administrativo impugnado.

Sin especial condena procesal.

Intímase a la parte actora a que, en el plazo de 60 días a partir de ejecutoriada esta sentencia, retire la documentación por ella agregada al expediente, bajo apercibimiento de procederse a su destrucción (Art. 1º de la Acordada Nro. 34/2023: art. 371 de Ley Nro. 20.075).

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la suma de \$46.000 (pesos uruguayos cuarenta y seis mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dr. Balcaldi, Dr. Corujo, Dra. Klett, Dra. Rossi (r.), Dr. Cal.

Dr. Ricardo Marquisio (Sec. Letrado).