

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 13 de agosto de 2013.

No. 442

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “KRELL FERMAN, LAURA Y OTROS con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad” (Ficha No. 541/11).

RESULTANDO:

I) Que comparecieron Laura KRELL FERMAN y Horacio OREIRO PADULA por sí y Alberto VARELA, en representación de “LA LIGA SANITARIA S.A.” y “LA SANITARIA S.A.”, a demandar la nulidad de la Resolución dictada por el Sr. Director General de Rentas N° 2465/2010, de fecha 17.12.2010 (fs. 381-382 de los A.A. en foliatura a birome azul, en adelante, todas las referencias a los antecedentes son a esa foliatura).

Por el acto encausado, en lo que interesa a los efectos de este proceso, se determinaron obligaciones tributarias en cabeza de “LA LIGA SANITARIA S.A.” por concepto de Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) saldo y anticipos; Impuesto al Valor Agregado (IVA); Impuesto al Patrimonio (IPAT) saldo y anticipos e Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA) anticipo.

Además, se impuso a dicha sociedad una multa por mora y una multa por la infracción tributaria de defraudación por \$ 1.054.770, declarándose asimismo responsables del adeudo tributario y de las sanciones moratorias impuestas a los Sres. Laura KRELL FERMAN y

Horacio OREIRO PADULA. Finalmente, por la misma volición, se declaró que “LA SANITARIA S.A.” incurrió en la infracción tributaria de defraudación, imponiéndole una multa de \$ 1.054.770.

En su memorial de agravios, luego de detallar el cumplimiento de los presupuestos de admisibilidad de la acción anulatoria los accionantes se manifestaron en los siguientes términos.

En primer lugar, adujeron que tanto los comparecientes como la D.G.I saben que “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANITARIA S.A.” son un conjunto económico. Sin embargo, y pese a las contundentes pruebas de tal extremo, la DGI se ha negado a admitir su existencia. Y ello lo ha hecho frente a la evidencia de la consolidación de las operaciones de ambas empresas, de la que surge que no existió pérdida de renta fiscal.

Relataron que durante la fiscalización realizada por la DGI a “LA LIGA SANITARIA S.A.”, dispuesta a raíz del pedido de un certificado de crédito, la Administración tributaria pudo comprobar que ambas empresas estaban funcionando conjuntamente en forma absolutamente transparente. En ese momento la D.G.I., reconoció que existía un conjunto económico entre ambas empresas, tal como surge del informe de su Departamento Jurídico de fecha 4 de mayo de 2009.

Sin embargo, luego, pretendió liquidar impuestos en cabeza de cada una de las integrantes en forma separada, lo que determinó que le atribuyera una deuda artificial a “LA LIGA SANITARIA S.A.”. Debieron pasar más de tres años desde el inicio de la inspección para que DGI concretara su pretensión y dictara el acto de determinación que ahora resisten con su accionamiento.

Dijeron también que desde el inicio de la actuación han sido coherentes con su discurso de que constituyen un conjunto económico, y que han pagado los impuestos teniendo en cuenta esa realidad económica. “LA LIGA SANITARIA S.A.” y “LA SANITARIA S.A.” han pagado por separado lo mismo que les hubiera correspondido pagar de haber actuado como una sola empresa. Tributaron como el conjunto económico que son.

La DGI desconoció la realidad económica subyacente tras las formas jurídicas y entendió que las dos empresas eran dos entidades separadas, lo que le llevó -erróneamente- a determinar adeudos, separadamente, en cabeza de cada una de ellas. Expresaron que ese equivocado proceder de la Administración fue reconocido en Sede Penal, durante el proceso que se inició con la denuncia penal por el delito de defraudación tributaria presentado por la D.G.I. En dicho proceso, tanto la Fiscal actuante como la Sra. Juez Letrado, reconocieron que no existía defraudación ni deuda tributaria.

Insistieron en que “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANITARIA S.A.” constituyen un conjunto económico, puesto que presentan una serie de elementos que resultan demostrativos de tal extremo. Así: a) ambas sociedades utilizan el mismo nombre de fantasía: “La Liga Sanitaria” y el mismo logo; b) desarrollan su actividad en el mismo domicilio sito en Chaná 2053; c) tienen el mismo giro; d) tienen el mismo domicilio constituido; e) tienen los mismos representantes; y d) utilizan la misma página web.

Seguidamente detallaron las razones por las que se emplearon, para una misma actividad empresarial, dos vehículos societarios diferentes. Narraron que “LA SANITARIA S.A.” es una

empresa familiar que presta servicios sanitarios desde larga data. La mayor parte de su negocio consiste en clientes fijos, que pagan una cuota mensual, lo que les confiere derecho a requerir determinados servicios.

En marzo de 2005, se resolvió pasar la parte de la facturación correspondiente a esos clientes fijos -que constituye la porción más significativa- a “LA LIGA SANITARIA S.A.”. Dicho cambio fue en los papeles, puesto que los empleados y equipos quedaron en “LA SANITARIA S.A.” se pasó exclusivamente la facturación. Y tal traspaso fue solamente por unos meses, hasta que “LA LIGA SANITARIA S.A.”, finalmente, dejó de funcionar.

La razón de dicho movimiento fue que los accionistas de “LA SANITARIA S.A.” temían que alguno de sus acreedores comerciales pudiera obtener una intervención de caja, y al verse privada del flujo de caja más significativo (el ingreso que le proporcionaban sus clientes fijos), la sociedad se viera obligada a cerrar. La operativa de “LA SANITARIA S.A.” tiene un alto componente de sueldos, pues emplea a más de 150 trabajadores. Si se quedaba sin su flujo de caja o este resultara debilitado no podía pagar los sueldos y se veía obligada a cerrar.

Para evitar la muerte por asfixia de la empresa fue que se pasó parte de la facturación -la correspondiente a los clientes fijos- a “LA LIGA SANITARIA S.A.”. Los detalles de la operativa que viene de narrarse y sus razones, fueron puestas de manifiesto desde el inicio de la inspección por la directora de “LA LIGA SANITARIA S.A.”, tal como consta en las actas correspondientes del expediente administrativo.

La única finalidad de la transferencia de parte de la facturación de “LA SANITARIA S.A.” a “LA LIGA SANITARIA S.A.”

fue evitar la muerte de la empresa, para poder seguir trabajando y así honrar sus deudas. Y fue de ese modo que finalmente, la empresa pudo extinguir todo su pasivo comercial, que se arrastraba desde la crisis de 2002.

El desdoblamiento artificial de “LA SANITARIA S.A.” en dos sociedades, tuvo consecuencias en la esfera tributaria, pero no implicó una pérdida de renta fiscal para la D.G.I. En efecto, por un lado “LA SANTIARIA S.A.” quedó con todos los empleados y los gastos que generaba la operativa, obteniendo muy pocos ingresos (solamente los que generaban los trabajos puntuales que hacía), por lo tanto tuvo una pérdida artificialmente alta. Por otro lado, “LA LIGA SANITARIA S.A.” obtenía cuantiosos ingresos, producto de cobrar los pagos mensuales -la parte más significativa de la facturación- y no tenía gastos. Por este motivo, tuvo una renta artificialmente alta.

A efectos de que ese desfasaje ocasionara consecuencias tributarias de hicieron dos cosas: i) la sociedad que se quedó con todos los gastos (“LA SANITARIA S.A.”) le facturó los servicios que le prestaba a la sociedad que se quedó con la facturación más significativa (“LA LIGA SANITARIA S.A.”); y ii) la sociedad que se quedó con la facturación más significativa (“LA LIGA SANITARIA S.A.”) solicitó la devolución de IVA pagado en exceso.

Por este mecanismo se lograba que ambas sociedades pagaran en conjunto las mismas sumas de impuesto que le correspondía pagar a la unidad de negocios que conformaban. Por lo tanto, como se demostró, el adeudo fiscal que la DGI reclama no existe, puesto que ambas

sociedades pagaron, por separado, lo mismo que hubiesen pagado en caso de haber actuado conjuntamente.

El balance consolidado de “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANTIARIA S.A.” demostró que no existe adeudo con la DGI, y que ambas empresas pagaron, por separado lo mismo que les hubiese correspondido pagar si no hubiera existido el desdoblamiento artificial.

El balance consolidado es aquel que refleja contablemente la situación económica de dos o más entidades vinculadas que conforman, en los hechos, una misma empresa. Por lo tanto, para su confección es necesario prescindir de las operaciones entre las entidades vinculadas y tomar en consideración exclusivamente las relaciones de las empresas del grupo con terceros. De esta forma se liquidan los impuestos de las dos sociedades como lo que son en realidad: una sola empresa. Solamente a partir de ese balance consolidado es posible determinar si ha existido una pérdida de renta fiscal.

Si las sociedades por separado pagaron lo mismo o más que lo que debieron pagar en caso de haber actuado como una sola entidad no existirá pérdida de renta fiscal y nada se debe reclamar. Hicieron asimismo caudal de antecedentes jurisprudenciales de este órgano jurisdiccional en los que se ha sostenido este razonamiento, el cual es la consecuencia lógica de la afirmación de la existencia de dos entidades que, en la realidad, son una única empresa.

La DGI se negó a hacer un balance consolidado y a considerar el balance consolidado que le fue presentado. En Sede Penal, la Sra. Juez actuante designó como perito al Cr. Juan Antonio PÉREZ PÉREZ, profesor Grado 5 de la Facultad de Ciencias Económicas de la

Universidad de la República, que determinó que no había generado adeudo alguno con la DGI. El experto concluyó que ambas entidades, por separado, abonaron los mismos impuestos que habrían pagado en la hipótesis que hubiesen estado formalmente unidas. En definitiva, la DGI no recibió un solo peso de menos.

Al no existir deuda tributaria no pudo existir defraudación. La tipificación de la infracción de defraudación es totalmente equivocada, y pusieron el acento en las conclusiones a las que se llegó en el presuntorio penal, que terminó en archivo y con la conclusión de que no había existido delito. El pasaje de la facturación de una sociedad a la otra no estuvo presidido por el propósito de obtener un beneficio tributario, y mucho menos, de defraudar al Fisco.

Adujeron que la DGI tiene el deber de prescindir de las formas jurídicas y debe atender a la realidad económica subyacente. El principio de la realidad económica es un camino de doble mano, y puede ser invocado tanto por el Fisco como por el contribuyente, por lo tanto, estaba facultado a solicitar que se prescindiera de las formas jurídicas inapropiadas que había empleado.

Asimismo, revelaron una serie de hechos acaecidos durante el procedimiento administrativo y el proceso penal, que demuestran un obrar arbitrario de la DGI. A guisa de ejemplo, denunciaron demoras injustificadas en el dictado del acto de determinación, falta de colaboración de la Administración, desconocimiento de las resoluciones de la justicia penal entre otras.

Recordando la jurisprudencia del TCA y adujeron como conclusión, que en el caso se demostró que “LA SANITARIA S.A.” y “LA

LIGA SANITARIA S.A.” constituyen un conjunto económico. Los peritos, luego de efectuar un balance consolidado de ambas sociedades, llegaron a la conclusión de que las sociedades pagaron por separado lo mismo que les correspondía pagar si hubieran tributado como una única empresa. Ello fue profundamente analizado en sede penal, donde se emitió una sentencia en la que se establece que, no solo que no hubo defraudación, sino que tampoco existió pérdida de renta fiscal alguna.

Finalmente, solicitaron la imposición de las máximas condenas procesales, atento a que la conducta de la DGI resulta contraria a la buena fe procesal, maliciosa y con un alto grado de temeridad.

II) Corrido el traslado de rigor, compareció la Dirección General Impositiva debidamente representada a defender la legitimidad del acto encausado.

En su contestación, la representante de la DGI negó que pudiera aplicarse el principio de la realidad, puesto que “LA LIGA SANITARIA S.A.” y “LA SANITARIA S.A.” no constituyen en los hechos una única empresa. No constituyen una unidad económico-administrativa.

Se trata de empresas independientes que manejaron su operativa para evitar el pago del IRIC, aprovechando las pérdidas acumuladas que arrastraba LA SANITARIA S.A. Transcribió *in extenso* los informes del equipo inspectivo y de la Sección Técnico Tributario de la DGI. En particular este último, en el que se descarta la alegada separación artificial de las dos empresas alegada por los interesados en vía administrativa.

Adujo la demandada que el hecho de organizar una nueva empresa para preservar un activo -propósito que tuvo la creación de “LA LIGA SANITARIA S.A.”- implica una realidad económica innegable. Esta última sociedad constituye una entidad con una justificación económica, consistente en preservar activos frente a posibles demandas de los acreedores. Esa nueva forma de operar apareja un costo fiscal para “LA LIGA SANITARIA S.A.” que es el que la DGI pretende hacer valer con la determinación tributaria encausada.

Expresó que llama la atención como constantemente se critica desde la doctrina a la DGI por hacer un empleo abusivo de la figura del conjunto económico,-cuya existencia suele ponerse de manifiesto por parte de la Administración en base a indicios- y en este caso, se pretenda que esos mismos indicios que se suelen criticar, sirvan para demostrar la existencia de un conjunto económico. Los indicios como medio de prueba de un conjunto económico son siempre denostados, pero en este caso, resultan santificados.

En la realidad se creó una nueva empresa, a la que se le traspasaron los activos principales de LA SANITARIA S.A. (los abonos mensuales), con un propósito civil: evitar que los acreedores de la empresa endeudada se pudieran cobrar con esos activos. Y esta nueva empresa desarrolló su propia actividad, prestando el servicio a sus abonados, siendo irrelevante a estos efectos que los servicios fueran prestados a través de la contratación de terceros (“LA SANITARIA S.A.”).

Existió un propósito de negocios innegable en la separación de ambas empresas, por lo que esta separación no fue artificial. Los elementos señalados por los actores como indicios de la existencia de

una única empresa resultan desvirtuados por ese propósito empresarial. La intención en los hechos o empírica (*intentio facti*) coincide en la especie con la intención jurídica (*intentio iuris*). La existencia de propósitos ajenos a la materia fiscal es la que explica la prestación parcial de servicios por medio de otra sociedad, dicho extremo descarta la existencia de una forma jurídica inapropiada y, por lo tanto, la aplicación del art. 6 del Código Tributario.

Siendo dos empresas independientes no corresponde la consolidación de sus balances, por tal motivo, resulta irrelevante la actuación realizada por el perito designado en sede penal. Sin perjuicio de lo cual, controvertió la eficacia probatoria del peritaje del Cr. PÉREZ PÉREZ, puesto que partió de estados contables que no fueron previamente auditados, ni por la DGI ni por el propio perito.

También defendió la imposición de la multa por defraudación impositiva. Dijo que el elemento objetivo de la infracción tributaria de defraudación se verificó en el hecho de que la facturación realizada por “LA LIGA SANITARIA S.A.”, por un monto mayor a los gastos realmente efectuados, a efectos de disminuir el pago de impuestos. El propósito de la emisión de una factura adicional, en diciembre de 2005, fue el de evitar que las dos empresas pagaran el IRIC que les hubiese correspondido abonar.

Rechazó la alegada existencia de arbitrariedades. Dijo que su representada obró con absoluto apego a los principios constitucionales y respetó las garantías del debido proceso en todo momento. Expresó que colaboró con la Sede actuante en el proceso penal,

y que la actora pierde de vista la condición de tercero que el denunciante tiene en dicho proceso.

También señaló que el procedimiento tuvo una extensión razonable en atención de la complejidad que tenía la temática involucrada y a la necesidad de la Administración de llegar a la verdad material. La actora compareció múltiples veces a hacer sus descargos, los que fueron debidamente examinados, respetando el debido proceso en todo momento.

Manifestó que la DGI no cambió de posición sobre la existencia de un conjunto económico. Desde el informe inicial del equipo inspectivo se dijo que ambas empresas eran independientes, y dicha posición se mantuvo a lo largo del procedimiento.

Adujo también que las conclusiones a las que se arribó en el proceso penal no pueden extrapolarse enteramente al ámbito no penal. En dicho proceso, los órganos del Poder Judicial consideran cuestiones que no pueden ponderarse en un procedimiento administrativo, especialmente, razones de política criminal como el principio de mínima intervención. Lo que un órgano jurisdiccional decida en el ámbito de su competencia no condiciona lo que decida otro actuando en el ámbito de su competencia, que tiene plena jurisdicción sobre su asunto.

Por último rechazó la pretensión de la actora de que se condene en costas y costos a su representada. Adujo que la conducta de la Administración no puede calificarse como maliciosa. La DGI ha actuado de buena fe, con el convencimiento de que le asiste razón, por lo que no proceden las condenas causídicas.

III) Que se abrió el juicio a prueba por el Decreto No. 8672/2011 (fs. 42), y en dicha estación procesal, se produjo la prueba que luce agregada y certificada a fs. 55.

IV) Que alegaron de bien probado ambas partes, fs. 59 a 63 vuelto la actora y 69 a 75 la accionada.

V) Que, conferida la vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, emitió el Dictamen No. 646/2012 que luce a fs. 78 a 81, por el que el dictaminante aconsejó amparar la demanda incoada.

VI) Se citó a las partes para sentencia por Decreto No. 10185/2012 de fecha 11.12.2012 (fs. 83), la que se acordó en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO:

I) Que en la especie, conforme a lo establecido por la normativa vigente (arts. 4 y 9 de la ley 15.869), se han satisfecho debidamente los presupuestos esenciales habilitantes para el correcto accionamiento de nulidad.

II) Que la Corporación, por unanimidad y, compartiendo el dictamen del Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se pronunciará por el acogimiento de la pretensión anulatoria incoada, en mérito a los fundamentos que se explicitarán.

II.1) Se impugna en autos la Resolución No. 2465/2010, dictada por el Sr. Director General de Rentas el día 17.12.2010 (fs. 381-382 de los A.A.).

Por el acto encausado, en lo que interesa a los efectos de este proceso, se determinaron obligaciones tributarias en nombre de “LA

LIGA SANITARIA S.A.” por concepto de Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) saldo y anticipos; Impuesto al Valor Agregado (IVA); Impuesto al Patrimonio (IPAT) saldo y anticipos e Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA) anticipo.

Además, se impuso a dicha sociedad una multa por mora y una multa por la infracción tributaria de defraudación por \$ 1.054.770, declarándose asimismo responsables del adeudo tributario y de las sanciones moratorias impuestas a los Sres. Laura KRELL FERMAN y Horacio OREIRO PADULA.

También, por la misma volición se declaró que “LA SANITARIA S.A.” incurrió en la infracción tributaria de defraudación, imponiéndole una multa de \$ 1.054.770.

II.2) Dicha volición fue útilmente impugnada por LAURA KRELL, HORACIO OREIRO, “LA LIGA SANITARIA S.A.” y “LA SANITARIA S.A.”, mediante la interposición de los recursos de Revocación y Jerárquico, en subsidio (fs. 393/393v de los A.A.). Y, no habiéndose expedido a su respecto la Administración accionada dentro de los plazos legalmente previstos, operó su denegatoria ficta el 5 de agosto de 2011 (arts. 5 y 6 de la Ley N° 15.869, en la redacción dada por el art. 41 de la Ley N° 17.292).

II.3) Luego, la demanda anulatoria de infolios, debe reputarse deducida en tiempo y forma el 1° de setiembre de 2011 (nota de cargo de fs. 20 *infolios*).

III) Los argumentos sustentados por las partes litigantes, se encuentran ampliamente detallados en el capítulo de *Resultandos* de este pronunciamiento definitivo, al cual corresponde remitirse *brevitatis causae*.

IV) Conforme surge de los antecedentes agregados a la causa, el procedimiento que desembocó en el dictado del acto de determinación enjuiciado, se inició luego que la contribuyente “LA LIGA SANITARIA S.A.” gestionara y obtuviera un certificado de crédito por IVA COMPRAS en exceso.

La Administración examinó la documentación correspondiente y concluyó que el otorgamiento de dicho certificado, que le fue efectivamente entregado, en realidad, no hubiese correspondido ser expedido. Por esa razón, emitió la correspondiente orden de inspección para lograr recuperar el crédito e inició una actuación inspectiva tendiente a fiscalizar a la contribuyente “LA LIGA SANITARIA S.A.”

Como surge del informe inspectivo de fs. 127 a 130 de los A.A., las inspectoras constataron en su actuación que se habían emitido una serie de facturas mensuales por montos significativos a otra sociedad denominada “LA SANITARIA S.A.”.

Las inspectoras consignaron en su informe, que consultaron a la directora de “LA LIGA SANITARIA S.A.” por dichas facturas, quien les contestó que por el período 1.3.2005 – 31.12.2005, la empresa había facturado los abonos mensuales, en tanto “LA SANITARIA S.A.” continuó facturando los trabajos puntuales. Las facturas emitidas por “LA LIGA SANITARIA S.A.” a “LA SANITARIA”, constituían más del 90% de su facturación, según lo contestado por la directora en el acta correspondiente (el detalle de las facturas emitidas se encuentra a fs. 178 de los A.A.).

A su vez, también se constató que en el mes de diciembre de 2005, “LA LIGA SANITARIA S.A.” emitió dos facturas por

servicios prestados a “LA SANITARIA S.A.” por montos importantes. En tanto, el resto de los meses de ese mismo año, había emitido una sola factura mensual. Se consultó a la empresa por la razón de la emisión de esa segunda factura, a lo que su directora contestó que correspondía a un ajuste del año, mientras que la primera correspondía a la operativa normal de la empresa. A su vez, la directora expresó que, para evitar que la operativa pudiera ser interpretada como un vaciamiento de “LA SANITARIA S.A.”, se renegoció el porcentaje.

Las inspectoras concluyeron que la operativa descripta respondía a un propósito distinto al declarado. Aseveraron que, como “LA SANITARIA S.A.” tenía pérdidas acumuladas, se resolvió transferirle las utilidades de “LA LIGA SANITARIA S.A.” que era la sociedad que tenía la facturación más significativa. De ese modo se evitaba el pago del IRIC por parte de esta última compañía.

La modalidad operativa determinó que, “LA LIGA SANITARIA S.A.”, a pesar de obtener utilidades por la facturación, no debiera pagar IRIC, en virtud de las pérdidas acumuladas que tenía “LA SANITARIA S.A.” (es decir, arrastró las pérdidas anteriores, lo que determinó que no tuviera que pagar IRIC). Por su parte, tampoco tuvo que pagar IRIC “LA SANITARIA S.A.”, puesto que no obtuvo renta. Las inspectoras también aseveraron que los representantes de las empresas utilizaron las sociedades del modo que les convenía, a efectos de evitar el pago de impuestos.

En definitiva, el argumento de las inspectoras fue que se trataba de dos empresas que tenían su propia individualidad, pero fueron controladas y utilizadas por sus directores a efectos de evitar el pago de

impuestos (en especial de IRIC). En base a ese supuesto se hizo la reliquidación de impuestos en cabeza de “LA LIGA SANITARIA S.A.”.

Al evacuar la vista previa conferida, “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANITARIA S.A.” refutaron el razonamiento de las inspectoras. Arguyeron en su defensa que, producto de una complicada situación económica a raíz de la crisis de 2002 y ante el temor de que “LA SANITARIA S.A.” pudiera ser embargada por acreedores comerciales, ésta sociedad decidió pasar, en el año 2005, parte de sus activos más valiosos a “LA LIGA SANITARIA S.A.”.

Así, la facturación de la clientela fija pasó a “LA LIGA SANITARIA S.A.”, quedando “LA SANITARIA S.A.” con los gastos de funcionamiento, sueldos, consumos y materiales.

El pasaje de la facturación de una sociedad a la otra, no tuvo por finalidad la evasión de impuestos, sino evitar que una eventual intervención de caja de acreedores comerciales asfixiara a la “LA SANITARIA S.A.”, impidiéndole seguir adelante. Dijeron que finalmente “LA SANITARIA S.A.” pudo honrar su pasivo con los acreedores comerciales, por lo que la temida intervención de caja no se produjo.

Al estructurar esa operación, se cuidó especialmente que el pasaje de la facturación de una sociedad a la otra no generara un problema impositivo. Por lo tanto, el pago de impuestos realizado por las dos sociedades actuando en forma independiente, fue exactamente el mismo que hubiese existido de no haber seguido funcionando una sola de las sociedades. En otras palabras, el pasaje de la facturación más significativa a “LA LIGA SANITARIA S.A.”, no se hizo con el propósito de obtener un ahorro fiscal ni de defraudar a la D.G.I, sino poner fuera del

alcance de los acreedores el activo más valioso de “LA SANITARIA S.A”:
su facturación fija mensual.

Alegaron que entre las dos sociedades existe un conjunto económico, por lo que se imponía realizar un balance consolidado de ambas empresas. Solamente luego de ese balance consolidado sería posible concluir si existe una deuda con el Fisco. El balance consolidado es la consecuencia lógica que tiene la existencia de una empresa dividida artificialmente en dos, solamente a partir de ese balance, en el que se fundan los resultados de ambas entidades como lo que son en realidad (una única empresa) se puede determinar si existe deuda. Para ello es necesario prescindir de las operaciones entre las dos entidades que conforman el conjunto económico y así será posible llegar a la conclusión cierta sobre la existencia de un adeudo fiscal.

Los descargos de los interesados fueron analizados por los servicios jurídicos de la DGI, pero éstos no compartieron ese enfoque. En particular, los argumentos esgrimidos en la evacuación de vista fueron considerados en el informe del Departamento Jurídico – Sección Técnico Tributario de la División Técnico Fiscal que luce a fs. 356 a 358 de los A.A.

Dicho informe resulta ser sumamente relevante porque, conjuntamente con el del equipo inspectivo, constituye el principal sustento técnico de la determinación realizada.

En ese informe, se dijo que el punto clave a dilucidar consistía en determinar si las sociedades “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANITARIA S.A.” conformaban, tal como lo alegaron los interesados al evacuar la vista previa, una unidad económico-

administrativa. El profesional informante concluyó que, contrariamente a lo alegado por los administrados, se estaba frente a dos empresas independientes.

En especial, se adujo que el propio contribuyente -en realidad su directora- había sostenido que “LA LIGA SANITARIA S.A.” había comenzado a operar a efectos de preservar los activos de “LA SANITARIA S.A.” contra el -eventual- accionamiento judicial de sus acreedores. Por lo tanto, la conformación de una nueva empresa para organizarse y preservar un activo forma parte de la realidad económica. El origen de “LA LIGA SANITARIA S.A.” no es artificial, sino que tiene una justificación de índole económica (la preservación de activos frente a posibles demandas de los acreedores). Por lo tanto, esa nueva forma de llevar adelante el emprendimiento, mediante el empleo de dos sociedades que se reparten la labor original, forma parte de la nueva realidad económica de la empresa. Y, tal modalidad de trabajo trae aparejado un costo fiscal para “LA LIGA SANITARIA S.A.” Dicho costo fiscal implica que deba pagar el IRIC por la renta neta obtenida en el año 2005 y que no pueda arrastrar pérdidas de ejercicios anteriores de la otra sociedad. En definitiva, concluyó que fue correcta la reliquidación de impuestos realizada en cabeza de “LA LIGA SANITARIA S.A.” por parte de la División Fiscalización.

El Departamento Jurídico de la DGI emitió luego un informe letrado, en el que básicamente comparte lo expresado, tanto en el informe del equipo inspectivo de la División Fiscalización como en el informe de la Sección Técnico Tributario de la División Técnico Fiscal que

viene de referirse y sugirió el dictado del acto de determinación (informe de fs. 359 de los A.A.).

No obstante, cabe señalar que, en otros dictámenes anteriores dentro del mismo procedimiento, el Departamento Jurídico había dado a entender que algunos elementos en los que la actora fundó su defensa, efectivamente se presentaban (fs. 153-158 de los A.A.).

Así las cosas, fue que se dictó el acto de determinación que se encausa en obrados.

V) Tras el análisis detenido del subcausa, el Tribunal, por unanimidad de sus miembros integrantes, se pronunciará por el acogimiento de la pretensión anulatoria incoada, en mérito a las consideraciones que se expondrán a continuación.

V.1) En primer lugar y, en lo que refiere a la existencia o no de un conjunto económico entre “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANITARIA S.A.”, la Corporación entiende conveniente realizar una precisión terminológica inicial. Y, ello por cuanto, aun cuando la parte actora alude a la figura del conjunto económico para describir la relación existente entre las dos sociedades multicitadas -“LA LIGA SANITARIA S.A.” y “LA SANITARIA S.A.”- resulta evidente, a entender del Tribunal, que lo que procuró demostrar en puridad, es la existencia de una unidad-económico administrativa.

Veamos:

La existencia de un conjunto económico en materia tributaria supone la existencia de dos o más entidades a las que se les reconoce individualidad. En cambio, cuando se alude a una unidad económico-administrativa, se alude al fenómeno que se presenta cuando en

los hechos aparezcan, formalmente, varias entidades, que son en realidad “pantallas” bajo el manto de las cuales funciona una única empresa. En los casos en que hay una unidad económico-administrativa hay en puridad una única empresa, que actúa mediante varios vehículos jurídicos (en general societarios o asociativos en general).

El Tribunal, siguiendo los designios de la doctrina más prestigiosa, ha distinguido conceptualmente, en la Sentencia 453/2011, estas dos figuras. En dicha sentencia se dijo:

*“Corresponde comenzar por deslindar conceptualmente lo que es una **unidad económico-administrativa**, cuya existencia la DGI sí puede declarar, en aplicación del art. 6, inciso segundo, del C.T. del conjunto económico en materia tributaria.*

*Como señala Serrana DELGADO, por **unidad económico-administrativa** cabe entender a un número de personas físicas o jurídicas que aun cuando cuentan con una única capacidad contributiva propia y con un único propósito de negocios se presentan en las formas jurídicas como si fueran independientes o poseyeran autonomía comercial y por ende tributaria. Cuando se concluye (por parte de la Administración Tributaria primero y posteriormente por el juzgador) que se está frente a un solo sujeto pasivo de la obligación tributaria que se ha desdoblado artificialmente, se lo considera como un único centro de imputación a los efectos fiscales. Asoman ya en esta definición aquellos requisitos que tienen que estar presentes para poder concluir que se está en presencia de una unidad económico-administrativa, más allá de que en las formas jurídicas o en los papeles aparezca una pluralidad de personas jurídicas, de sociedades comerciales que se presentan como autónomas.*

Normalmente, siendo la Administración Tributaria el aplicador por excelencia, recurrirá a la presencia de indicios, que son tradicionalmente considerados como hechos para considerar que está en presencia de una unidad económico-administrativa. Por ejemplo los siguientes: 1. Cambios en la actividad comercial de una empresa, procediendo ésta a la descentralización productiva. 2. La presencia de más de una persona jurídica con operaciones comerciales entre ellas. 3. La similitud de giros comerciales, o la presencia de giros amplios en alguna de ellas. 4. Coincidencia de los domicilios fiscales y constituidos, etc.-

*En cambio el **conjunto económico presupone la presencia de más de una empresa**, entendiendo por empresa una unidad productiva que combina capital y trabajo.*

Si lo que tan sólo “existen” son formas jurídicas, o personas jurídicas, no estaremos en presencia de un conjunto económico, porque los conjuntos con un único elemento son plausibles en matemática (como el conjunto vacío, que tiene un único elemento, precisamente el vacío), pero no en Derecho. Cuando lo que tenemos son sólo papeles, formas jurídicas, documentos, no hay una pluralidad de empresas.

La figura del conjunto económico se da para el caso de empresas vinculadas, que operan con una cierta organización y que normalmente responden a una empresa “madre” (DELGADO, Serrana: “La realidad económica y las formas jurídicas en el Derecho Tributario: un intento de disección epistemológica desde las dicotomías”, ponencia presentada al seminario Economía y Derecho (Andrés BLANCO y Oscar SARLO: Coordinadores), Facultad de Derecho de la Universidad de la República, Octubre-Noviembre de 2008, págs. 9 a 12).

*Esta misma distinción es realizada por FERRARI, quien señala que corresponde diferenciar conceptualmente entre unidad económico-administrativa empresarial, del conjunto económico previsto para el BPS (en particular para la Caja de Industria y Comercio) por el art. 32 de la Ley No. 13.426. Este último tiene como finalidad asegurar la solvencia de los contribuyentes, pero partiendo de la base de la existencia de sociedades distintas. Señala que no corresponde confundir unidad económico-administrativa con conjunto económico del que habla la Ley No. 13.426, porque los requisitos de prueba para acreditar la existencia de una y otra figura son distintos, y en ciertos casos opuestos. La Ley No. 13.426 parte de la existencia de entidades existentes, que pueden reconocerse separadamente aunque vinculadas, mientras en el caso de la unidad económico-administrativa tenemos una única empresa que, abusando de las formas jurídicas se presenta bajo el ropaje de varios vehículos jurídicos distintos, solo en apariencia (FERRARI, Mario, en *Revista Tributaria*”, *Revista Tributaria*, T. XXXVIII, No. 222, pág. 409).”*

V.2) Pues bien, realizada esta aclaración terminológica, cabe señalar entonces que, desde el inicio mismo de la inspección, se constató que existía una fuerte interrelación entre “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANITARIA S.A”, lo que demostraba que la segunda era, en puridad, un desdoblamiento artificial de la primera sociedad. Además, también desde el comienzo de la actuación se puso de manifiesto que ese desdoblamiento no perseguía un propósito tributario, sino comercial, tendiente a obstaculizar el poder de persecución de los acreedores sobre el flujo de caja de los pagos de los clientes fijos. Y ello porque este ingreso constituía un activo de carácter vital para la “LA SANITARIA S.A.”.

A juicio del Tribunal, resulta particularmente interesante reparar en el acta que los inspectores labraron al inicio mismo de la inspección fiscal a la directora de “LA LIGA SANITARIA S.A.”, la Sra. Laura KRELL (fs. 44 de los A.A.). Al ser consultada por la existencia de dos sociedades y por las relaciones entre éstas dijo:

“Esto ocurrió solo en los ejercicios 2005-2006, por riesgos comerciales de La Sanitaria S.A. ante pasivos financieros y juicios en los que había sido demandada, al haberse solucionado el tema a partir de enero/07 La Sanitaria S.A. volvió a tener toda la actividad que tenía antes. La Sanitaria S.A. nunca dejó de tener actividad y la que es la que tiene los contratos con el Estado y algunas otras empresas.”

(...)

“La Liga Sanitaria S.A. entre el 01/03/05 y el 31/12/05 facturó los abonos mensuales que pudo hacer y La Sanitaria S.A. continuó facturando trabajos puntuales. (...) La Sanitaria S.A. le facturaba a La Liga Sanitaria S.A. durante el 2005 un porcentaje de la facturación de abonos ya que era la que sustantivamente prestaba el servicio.”

Más adelante, la directora fue interrogada sobre la factura emitida en diciembre de 2005, que fue la que dio lugar a la reliquidación realizada. Allí, explicó la existencia de dicha factura en los siguientes términos:

“Para evitar que la operativa pudiese ser interpretada como un intento de vaciamiento de La Sanitaria S.A. Si la Liga Sanitaria S.A. tenía una utilidad por ejemplo de US\$ 100.000 se podría llegar a interpretar que se habían sustraído del patrimonio de La Sanitaria S.A. esos US\$ 100.000, en perjuicio de los acreedores.” (fs. 45 de los A.A.).

Un punto en el que, desde el inicio, la directora dejó en claro, fue que la operativa no respondía a un propósito de evadir impuestos y menos aún de defraudar a la DGI. En su declaración expresó:

“El objetivo no fue sustraerle utilidades a La Sanitaria S.A. ni tampoco generarle utilidades ficticias sino preservar los activos intangibles (léase facturación por los abonos mensuales) de la casa de comercio.” (fs. 46 de los A.A.).

Estas declaraciones de la directora, realizadas al inicio de la inspección, son perfectamente consistentes con la argumentación desarrollada a lo largo del procedimiento administrativo y también durante el curso de este proceso. “LA LIGA SANITARIA S.A.” fue una sociedad que, en puridad, es un desdoblamiento artificial de “LA SANITARIA S.A.”, a la que esta última pasó un valioso activo que temía que fuera alcanzado por los acreedores comerciales. La constitución de “LA LIGA SANITARIA S.A.” se hizo con un propósito comercial y no tributario. Entiende el Tribunal que esto quedó fehacientemente probado a lo largo del procedimiento administrativo y, es uno de los fundamentos que determina que la demanda deba ser amparada, ya que el supuesto en que la DGI basó la reliquidación fue en la independencia de estas dos sociedades.

V.3) Las inspectoras de la DGI, sin embargo, no entendieron así las cosas y consideraron que se trataba de dos empresas separadas. Textualmente en su informe final señalaron:

“De acuerdo a la realidad económica, La Liga Sanitaria S.A. es una empresa independiente de La Sanitaria S.A. y no se debería haber realizado esta última factura -se refiere a la factura de diciembre de 2005- ya que lo que se hizo fue traspasar utilidad de La Liga

Sanitaria S.A. a La Sanitaria S.A. esta última tenía pérdidas acumuladas con esta maniobra ninguna de las dos pagó el impuesto a la renta correspondiente”. (fs. 129 de los A.A.).

Según el parecer de las inspectoras, la operativa entre las dos sociedades se hizo con el propósito de aprovechar las pérdidas que tenía “LA SANITARIA S.A.” y evitar el pago del IRIC.

Sin embargo, la tesis de las inspectoras, de sostener que las dos sociedades eran empresas independientes se puso en tela de juicio por el propio Departamento Jurídico de la DGI. Así, en el informe suscrito por la Dra. MARZIALI NAYA de fs. 153-158, al examinar las coincidencias evidentes entre las dos sociedades (identidad de nombre comercial, de giro, de representantes, de domicilio constituido y fiscal), se puso de manifiesto que estos elementos hacían posible concluir que existía una unidad económico-administrativa entre ambas sociedades (véase en especial el pasaje de fs. 157 de los A.A.).

Y, también la propia Administración, al dictar la resolución fundada por la que decidió pedir la adopción de medidas cautelares ante el Poder Judicial, puso al descubierto estas coincidencias. En el Considerando III) de la mencionada resolución -fs. 187 vuelto de los A.A.- se expresa:

“Que ambas empresas “La Liga Sanitaria S.A. y “La Sanitaria S.A.” tiene el mismo domicilio constituido y fiscal, idéntico giro, y existe coincidencia de por lo menos uno de sus representantes, siendo llamativo a la vez, que las facturas encontradas cuyas copias lucen agregadas en obrados, tienen impreso en calidad de membrete, el logo correspondiente a “La Liga Sanitaria” y su nombre, y el nombre y logo de

“La Sanitaria S.A.”, luciendo debajo, el correo electrónico de una y la página web de la otra.”

Este extremo también es reiterado en el posterior dictamen del Departamento Jurídico que luce a fs. 202 de los A.A., donde la misma letrado reitera que: *“...surgen indicios de los que podría deducirse que LA LIGA SANITARIA SOCIEDAD ANÓNIMA Y LA SANITARIA S.A., conforman una unidad económica administrativa, sin perjuicio de lo cual corresponde verificar la veracidad de los mismos y el ajuste a la verdad material del vínculo entre ambas contribuyentes.”*

VI) Pues bien; a juicio del Tribunal, el punto clave pasa por determinar si la actividad desarrollada por “LA LIGA SANITARIA S.A.” puede considerarse un desdoblamiento artificial de “LA SANITARIA S.A. Tal conclusión permitiría, aplicación del principio de la realidad mediante (art. 6 inciso 2º del CT), entender que estamos ante una única empresa y es dicha tesis por la que aboga la actora.

Por el contrario, si consideramos que “LA LIGA SANITARIA S.A.” tiene sustancia suficiente como para que tengamos que reconocer que se trataba de otra empresa, con su propio propósito de negocio (o *business purpose* como se dice en la jerga tributaria), asistirá la razón a la DGI.

Como se adelantara *ut supra*, a juicio del Tribunal, los indicios relevados por la propia Administración Tributaria en los informes que vienen de referirse, dejan en claro que ambas sociedades funcionaban, en los hechos, como una única empresa. Todo indica que lo único que hacía “LA LIGA SANITARIA S.A.” hacia fines del 2005 (momento que interesa para este proceso), era administrar los pagos mensuales y facturar a “LA

SANITARIA S.A.”. Esta última empresa era la que, en la realidad, llevaba a cabo las tareas sustanciales. La tarea llevada a cabo por “LA LIGA SANITARIA S.A.” resulta insustancial para que pueda afirmarse que se trataba de otra empresa. Por el contrario, todo indica que era, efectivamente, un desdoblamiento artificial de “LA SANITARIA S.A.”.

Y, es por tal motivo, que el Tribunal no comparte el enfoque del informe de la Sección Técnico Tributario de fs. 356-358 de los A.A., suscrito por el Cr. Daniel FEO, el que aunado al informe de las inspectoras, diera sustento a la volición de DGI que se enjuicia.

El señalado informe dice textualmente:

“El propio contribuyente en actas ha sostenido que La Liga Sanitaria S.A. comenzó a operar a los efectos de preservar activos de La Sanitaria S.A. contra el accionamiento judicial de sus acreedores.

Entonces cabe preguntarse: ¿no forma parte de la realidad económica el hecho de organizar una nueva empresa para preservar un activo? A nuestro juicio la respuesta es que sí.

Por lo tanto el origen de La Liga Sanitaria S.A. no es artificial, tiene una justificación de índole económica (preservación de activos frente a posibles demandas de los acreedores) y por lo tanto esa nueva forma de trabajar a través de dos sociedades que reparten la labor original, forma parte de la nueva realidad económica de la empresa que trae aparejado un costo fiscal para La Liga Sanitaria S.A.”

A entender de la Sala, en dicho informe hay un malentendido conceptual entre lo que puede calificarse como forma jurídica y lo que constituye sustancia o realidad económica.

Contrariamente a lo afirmado, luego de la creación de “LA LIGA SANITARIA S.A.” en la realidad económica o, vale decir también, en la sustancia, nada cambió. La empresa siguió trabajando en el mismo local comercial, con los mismos empleados, en el mismo giro.

Formalmente, parte de sus servicios pasaron a ser facturados por la nueva sociedad, creada solamente a ese efecto y con un propósito ajeno al fiscal. Pero la aparición de esa sociedad que facturaba los abonos mensuales, es un aspecto formal y no sustancial; resulta claro entonces que, la sustancia (realidad económica) resultó incambiada. Se canalizó la misma *intentio facti*, mediante distinta *intentio iuris*, pero en puridad, ésta *intentio iuris* no resultaba ajustada a la realidad, que permaneció incambiada. Simplemente se empleó un nuevo vehículo societario para canalizar la misma operativa, desdoblando artificialmente parte de la operativa de “LA SANITARIA S.A.” en “LA LIGA SANITARIA S.A.”.

En la dogmática uruguaya, Alberto FAGET llama a este fenómeno como inadecuación de la forma jurídica. Este fenómeno se presenta cuando las partes realizan un negocio determinado y le dan una apariencia que no condice con esa realidad, lo cual distorsiona la calificación de ese negocio por parte del intérprete. En estos casos, el interés empírico o práctico perseguido por las partes del negocio no coincide con la forma adoptada por las mismas partes, la cual oculta la realidad económico-negocial, constituyendo una forma inadecuada. En tal caso, el intérprete tributario puede y debe prescindir de la forma jurídica inadecuada y calificar la situación jurídica en base a la realidad económica subyacente (art. 6 inciso 2° del CT).

En otras palabras, en estas situaciones, en que no existe correspondencia entre la *“intentio facti”*, es decir, entre la finalidad práctica que las partes se proponen con el negocio y la *“intentio iuris”*, es decir la figura jurídica que escogen para viabilizar sus propósitos, el intérprete debe prescindir de las formas jurídicas y determinar la obligación tributaria en base a la realidad económica (Cf. FAGET, Alberto: “La forma jurídica inadecuada y el fraude a la ley fiscal”, Revista Tributaria, T. VIII, No. 42, págs. 197 y siguientes. Del mismo autor: “El “disregard of legal entity” en el Derecho Tributario”, Revista Tributaria, T. XX. No. 116, págs. 373 y 374.

Mediante la inadecuación de la forma jurídica se viola directamente la ley, ocultando la realidad a través de una falsa imagen. El art. 6º inc. 2º del Código Tributario ordena al intérprete atender a la realidad económica, cuando esta aparezca en contradicción con la forma jurídica presentada por los particulares.

En adición a lo anterior, cabe señalar como lo hacen Gianni GUTIERREZ y Mario FERRARI en su obra *“Conjuntos Económicos - enfoque tributario”*, que la aplicación del principio de la realidad no es una prerrogativa exclusiva del Fisco, sino un deber de todo intérprete (art. 6 inciso 2º del C.T.). El contribuyente puede invocar en su favor la discordancia entre la realidad y las formas jurídicas y, dicha prerrogativa ha sido reconocida reiteradamente por la jurisprudencia del Tribunal (Cfme. GUTIERREZ PRIETO, Gianni y FERRARI REY, Mario: *“Conjuntos Económicos”*, especialmente págs. 85-86 y 116-117, ORT – Amalio Fernández, Montevideo, 2010).

En definitiva, por todo lo dicho, a juicio del Tribunal le asiste razón a la parte actora cuando asevera que “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANITARIA S.A.” formaban una unidad económico-administrativa.

VII) Pues bien; habiéndose presentado los elementos de prueba que permiten en forma indubitable concluir que “LA LIGA SANITARIA S.A.” fue un desdoblamiento artificial de “LA SANITARIA S.A.”, la consecuencia de esta conclusión, es que debía hacerse un balance consolidado, como se hizo por orden de la Sra. Juez durante el presumario penal.

En efecto, como lo ha señalado reiteradamente este Tribunal, cuando se demuestra, sea por parte del Fisco o, como en este caso, por parte de los contribuyentes, que varias entidades separadas artificialmente son en realidad una única empresa (una unidad económico-administrativa), la consecuencia necesaria es la realización de un balance consolidado. Solamente un balance que funda los estados contables de todas las entidades, desconsiderando las operaciones *intercompany* podrá demostrar si, en los hechos, los pagos hechos por separado por las entidades fueron menores o mayores a los realmente generados por la unidad económico-administrativa.

Y esa es la consecuencia lógica, puesto que no es lógicamente admisible que alguien sea deudor y acreedor de sí mismo.

Así lo dijo el Tribunal en Sentencia No. 242/2007 de 14.5.2007. Cuando se determina que existe una unidad económico-administrativa se debe considerar, en aplicación del art. 20 del C.T., que los hechos generadores tributarios fueron verificados por esa sola empresa.

Corresponde, por lo tanto, desconsiderar las operaciones realizadas entre las entidades integrantes de la “unidad” y hacer una única liquidación (Revista Tributaria, T. XXXV, N°. 202, págs. 83 y siguientes. Misma posición se sostuvo en la Sentencia No. 246/2012 de 22.5.2012).

Luego que se determina la existencia de una unidad económico-administrativa, se debe determinar si dicha estructura le produjo una pérdida de recaudación al fisco y para determinar esa situación, necesariamente debe confeccionarse un **balance consolidado**.

Un balance consolidado es aquel que refleja contablemente la situación económica de las entidades vinculadas. Para ello, tiene en cuenta las relaciones del grupo con terceros, al tiempo que prescinde de las ventas de bienes y servicios entre las entidades vinculadas y se formaliza bajo el supuesto de que todas las sociedades aisladas han pasado a constituir una sociedad única. De esta forma se liquidan los impuestos como si las sociedades fueran una sola (Cf. GUTIERREZ PRIETO, Gianni: “*Conjuntos económicos: regulación, consecuencias y peligros*”, Revista Tributaria, T. XXXVIII, No. 222, Mayo-Junio de 2011, pág. 402; y Sentencia del TCA No. 242/2007 en Revista Tributaria, T. XXXV, No. 202, págs. 83 a 89).

En la especie, para hacer el balance consolidado, peritaje solicitado como prueba durante el proceso penal, la Sede actuante designó al Prof. Cr. Juan Antonio PÉREZ PÉREZ, quien es Profesor Grado 5 de Legislación y Técnica Tributaria en la Facultad de Ciencias Económicas y Administración de la Universidad de la República. El balance consolidado que realizó el perito designado, determinó que el monto de impuestos que liquidaron y abonaron “LA SANITARIA S.A.” y “LA LIGA SANITARIA

S.A.” por separado no fue inferior al que les hubiese correspondido liquidar y abonar en caso de haber actuado conjuntamente (véanse en tal sentido las actuaciones de fs. 6 de la carpeta rosada de prueba en 54 fojas).

Textualmente afirmó el distinguido especialista:

“Analizados el cálculo efectuado por la Cra. Hounie-Doc B- y las declaraciones juradas preparadas por La Sanitaria y La Liga Sanitaria S.A. que figuran en el expediente, el suscrito concluye que los impuestos que correspondería tributar sobre la base de estados financieros consolidados por el ejercicio 2005 no son superiores a los que se liquidaron sobre la base de los respectivos estados financieros separados.” (fs. 6 de la carpeta de prueba en 54 fojas).

Pues bien; la conclusión del perito hace que se desmorone la tesis de DGI, de que la operativa entre “LA LIGA SANITARIA S.A.” y “LA SANITARIA S.A.” tuvo como propósito evadir impuestos, aprovechando las pérdidas fiscales que tenía esta última sociedad. Por el contrario, a juicio del Tribunal, demuestra la veracidad de las afirmaciones que la directora Laura KRELL realizó al inicio de la inspección, en cuanto a que la operativa observada, no tenía como finalidad sustraerle utilidades ficticias a “LA SANITARIA S.A.” ni generarle utilidades ficticias a “LA SANITARIA S.A.”.

Vale poner el acento también en lo que señaló la Sra. Fiscal Letrado Nacional especializada en Crimen Organizado de 1er. turno, al fundamentar su pedido de archivo de expediente, con lo que se puso fin al presumario penal. Expresó la representante del Ministerio Público que la pericia de PÉREZ PÉREZ:

“...desvanece tanto en cuanto a su materialidad como a la finalidad ínsita en la figura penal de defraudación tributaria, pues se determina finalmente, que con la formación de ambas empresas citadas y por las que se denunciara, no hubo maniobra tendiente a concretar dicho fin y tampoco evasión de la renta fiscal.” (fs. 41 de la carpeta de prueba en 54 fojas).

No cabe sino concordar con la Sra. Fiscal en que no se demostró que el empleo de las dos sociedades respondiera a un propósito de evadir tributos y, mucho menos, de defraudar al Fisco. La constitución de “LA LIGA SANITARIA S.A.”, como se señaló en detalle, estuvo presidida por un propósito bien distinto, de carácter comercial y no fiscal.

VIII) Por lo dicho anteriormente, es que el Tribunal se pronunciará por amparar la demanda, también en lo concerniente a la imputación de la infracción de defraudación tributaria.

En efecto. La inexistencia de un propósito defraudatorio determina que no pueda tipificarse la infracción descrita en el art. 96 del C.T. No se presenta el aspecto subjetivo del tipo infraccional, ya que no se probó, la intención de defraudar.

Basta con este extremo para descartar la imputación y anular la multa impuesta por la infracción de defraudación.

IX) En cuanto a la pretensión de la actora, de que se le impongan a la Administración demandada las máximas condenas procesales en costas y costos, por haber demostrado durante el procedimiento una conducta contraria a la buena fe, el Tribunal entiende que no corresponde hacer lugar a tal solicitud.

Y, ello porque, a entender de la Sala, el caso tiene la complejidad que, por lo general, se presenta en todos los casos en que está en juego la aplicación del principio de la realidad.

En definitiva, a juicio del Tribunal, no existió un actuar malicioso y temerario de la DGI que pueda dar lugar a la imposición de una condena en costos como solicitó la actora.

X) Finalmente, cabe señalar que el amparo de los agravios de la actora determina que deba anularse el acto en lo que hace a la determinación del IRIC; del IVA; del IPAT y de las sanciones por las infracciones tributarias por mora y defraudación.

Sin embargo, en lo que refiere a la determinación de los anticipos de ICOSA, habrá de señalarse que, además de no haber formulado agravio a su respecto la parte accionante, se trata de un tributo que es de carácter estrictamente formal, por lo tanto, solamente en esa fase, el acto habrá de ser confirmado.

Por los fundamentos expuestos, lo establecido por el artículo 309 de la Constitución de la República y, lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, el Tribunal, por unanimidad,

FALLA:

Ampárase la demanda incoada en los términos señalados en el numeral X) de este pronunciamiento definitivo y, en su mérito, anúlase parcialmente el acto administrativo impugnado.

Sin especial condena procesal.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$20.000 (pesos uruguayos veinte mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Preza, Dr. Harriague (r), Dra. Sassón, Dr. Tobía.
Dra. Gianarelli. (Sec. Letrada).