

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 2 de diciembre de 2014.

No. 687

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “MEYER DESANTO, MARIO RAUL con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de Nulidad” (Ficha No. 441/2012).

RESULTANDO:

I) Que compareció Mario Raúl MEYER DESANTO a demandar la declaración de nulidad de la Resolución dictada por el Sr. Director General de Rentas, individualizada con el N° 1599/2011 de fecha 5 de octubre de 2011 (fs. 375 y 375 vuelto de los A.A. en la foliatura a birome azul, en adelante, todas las referencias son a esa foliatura).

Por el acto encausado, en lo que interesa a los efectos de este proceso, se determinaron obligaciones tributarias por concepto de impuesto a las rentas de la industria y comercio (IRIC) e impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE) en cabeza del contribuyente MEYER DESANTO, Mario Raúl y RUPPEL ARRUA, Annali -Sociedad de Hecho.

Por el mismo acto, se declaró que la sociedad de hecho incurrió en las infracciones tributarias de mora, contravención y defraudación, por lo que se le impusieron las correspondientes sanciones. También se declaró solidaria e ilimitadamente responsable por los impuestos determinados y por las sanciones moratorias, y personalmente responsables por las restantes sanciones, a los Sres. Mario Raúl MEYER DESANTO y Annali RUPPEL ARRUA.

En su demanda, el actor indicó en primer lugar, que los indicios señalados por la Administración bajo ningún concepto son determinantes para arribar a la conclusión de la existencia de una sociedad de hecho. En tal sentido, la doctrina más recibida entiende que la sociedad de hecho es aquella que se convino pero no se documentó y, analizada la situación de autos, debe concluirse que la sociedad de hecho existe solo en el imaginario de la DGI.

Expresó que no surge qué fue lo que los integrantes de la sociedad se obligaron a aportar, ni se acredita en qué forma las partes distribuían o soportaban las pérdidas; lo único que la Administración pudo probar es la permanencia de la Sra. RUPPEL ARRUA en la agencia de cobranzas propiedad del compareciente, donde realizaba pagos de empresas que la contrataban en calidad de gestora, pero ello no implica *per se* la existencia de una sociedad de hecho. Por el contrario, aquella no percibía ningún ingreso por la actividad que desplegaba en “Red Pagos”, ni aún por el cobro de las facturas de los clientes para quien ella prestaba funciones como gestora.

Agregó que no existía tampoco la comunión en la asunción de los riesgos que implica el desarrollo de la actividad económica de la supuesta sociedad, y que la DGI tampoco se detuvo a determinar cuál es el patrimonio propio que tendría.

Manifestó, por otra parte, que el organismo procedió a efectuar una determinación de oficio sin demostrar, como era su deber, que no le había resultado posible llegar al conocimiento cierto y directo de los hechos generadores de las obligaciones tributarias determinadas. En el caso, la Administración no solo no ha acreditado tal extremo, sino que además dice

que en ciertas circunstancias, gracias a la información que obtuvo en ocasión de la fiscalización, realizó una liquidación sobre base real, pero no surge del expediente administrativo tal información, por lo que no fue posible efectuar un adecuado control de la liquidación.

La imposibilidad de conocer los elementos analizados y considerados a efectos de determinar la base de cálculo, le impidió desvirtuar y controlar los cálculos realizados por la Administración que concluyeron con la determinación resistida.

Sin perjuicio de ello, añadió que resulta ilegítima la presunción utilizada por la Administración a la hora de hacer la determinación sobre base presunta. El método para el cálculo del tributo aplicado no pudo ser controlado, dado que no surge agregada la información fehaciente a la que se refieren los inspectores, que habría sido utilizada como base para inferir la existencia del adeudo determinado.

Señaló que, en efecto, los inspectores pretenden fundar su liquidación agregando un listado en el cual expresan “Casa de Cambio 1”, “Casa de Cambio 2”, etc., y una columna final de la cual surge un “Promedio”. Dijo que el organismo no se respalda en la información brindada por terceros interconectados con la empresa (clientes del “Red Pagos” y que a su vez realizan operaciones cambiarias), para obtener al menos una idea aproximada del flujo de operaciones diarias y la cantidad de movimientos realizados, sino que recurre a “casas de cambio que deberían tener un comportamiento similar”.

Concluyó al respecto que la imposibilidad de conocer los elementos analizados y considerados a efectos de determinar la existencia y cuantía de las obligaciones, impide desvirtuar los cálculos realizados por la

Administración, y se traduce en la presencia de un acto carente de motivación y, por ende, ilegítimo.

Denunció que el acto impugnado es una “nueva versión” de la Resolución de la Dirección General de la DGI N° 252/2010, que fuera revocada por la Resolución N° 574/2011 dictada por el mismo jerarca. El aquí encausado dispone el importe de una multa por mora, más los recargos que se generen hasta la fecha de cancelación de la deuda por impuestos; sin embargo, no puede exigirse el pago de las penalidades, puesto que los recargos moratorios generados a partir del dictado de la Resolución N° 574/2011, son la consecuencia de la ilegalidad en que incurre la Administración, expresamente reconocida por ella. Concluyó que los recargos que corren a partir de allí son un evento enteramente imputable a la demandada; tal actuación administrativa “no adecuada” debe operar como eximente de responsabilidad del administrado, generando, como mínimo, un estado de protección frente a la aplicación de los recargos.

Finalmente, sostuvo que ha quedado en evidencia a lo largo de todo el expediente que la Administración no ha actuado con imparcialidad, al no haber agregado al mismo la documentación en la que funda sus resoluciones, ni explicitado los procedimientos técnicos aplicados para el cálculo de los tributos. Las actuaciones desplegadas son un hecho claramente visible de violación a los principios de imparcialidad y legalidad objetiva.

En suma, solicitó la anulación de la resolución impugnada.

II) Corrido el correspondiente traslado de la demanda, comparecieron dos letrados en representación de la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA a contestar la demanda.

En su escrito señalaron, en primer lugar, que las actividades de auditoría respecto de la contribuyente se iniciaron en agosto de 2007; concluidas las mismas, se procedió al dictado de la Resolución N° 252/2011, oportunamente impugnada por la accionante, cuyos agravios fueron recogidos parcialmente por la Administración, que ordenó revocar dicho acto por razones de legalidad.

Sostuvieron que el actor, de manera totalmente desleal, pretende desconocer todos los elementos que admitió en vía administrativa, tales como la existencia de la sociedad de hecho entre él y la Sra. RUPPEL, y la realización de operaciones de cambio, hechos que expresamente reconoció en más de una oportunidad, e incluso en su escrito de demanda.

Manifestaron que el procedimiento administrativo se llevó a cabo con estricto apego a la normativa, cumpliéndose las vistas de precepto, procediéndose a realizar una determinación de oficio ante la falta de iniciativa del contribuyente.

Añadieron que la parte actora alega una supuesta falta de motivación del acto atacado, pero no fundamentó su agravio, el cual resulta hasta poco serio y carente de todo asidero.

Expresaron que la inscripción de oficio de la sociedad de hecho existente entre la Sra. RUPPEL y el Sr. MEYER, se realizó en aplicación de lo dispuesto en el inc. 2° del art. 6° del C.T., que consagra el principio de realidad, conforme al cual, debe concluirse que las dos empresas unipersonales, la de MEYER y la de RUPPEL, constituyen una unidad económico-administrativa.

Adujeron que el accionante, desconociendo flagrantemente el principio de primacía de la realidad y la especialidad de la materia

tributaria, pretende trasladar a este ámbito conceptos de Derecho Privado, específicamente los que regulan el Derecho Societario. El Derecho Privado reconoce el efecto jurídico de las formas lícitas que puedan haber elegido las partes, pero no puede reconocerse que mediante formas oblicuas se soslayen los efectos fiscales que el Derecho Tributario ha adjudicado a la forma normal de lograr dicho fin privado. En el caso, constituye un extremo corroborado por los Informes de la Asesoría Letrada de la DGI que se estructuró un sistema para evadir tributos, mediante el abuso de las formas jurídicas.

En cuanto a los elementos para que exista la sociedad, señalaron que está más que acreditado que entre MEYER y RUPPEL existió un acuerdo de voluntades para llevar adelante su actividad empresarial. En relación a los aportes, el primero aportó el local que constituye el domicilio fiscal y, la segunda, se hacía cargo de algunos gastos, aportando los clientes para los cuales actúa como gestora, y controlaba a los empleados; inclusive se probó la existencia de un acuerdo sobre distribución de utilidades, que surge de los dichos de los socios, consistente en 75% de las ganancias para RUPPEL y 25% para MEYER.

Concluyeron entonces que existía una sociedad de hecho entre el compareciente y la Sra. RUPPEL, que tenía como giro la realización de operaciones de cambio, que operaba en forma completamente irregular, incumpliendo sus obligaciones legales en detrimento de los derechos del Fisco a la percepción de los tributos, todo lo cual se realizó en forma dolosa, lo que ameritó la tipificación de la infracción de defraudación y la imposición de las correspondientes sanciones.

En lo atinente a la determinación de oficio, afirmó que procede la misma, en forma preceptiva, una vez constatada una circunstancia objetiva como es la omisión de cumplir con los deberes formales impuestos a los sujetos pasivos. La Sociedad de Hecho MEYER – RUPPEL no se inscribió en el Registro de Contribuyentes, no denunció el acaecimiento del hecho generador, no lleva documentación, nunca presentó declaraciones juradas de impuestos, ni abonó sus obligaciones tributarias. Ante la total irregularidad en que se encontraba la sociedad de hecho y la carencia de documentación que permitiera un conocimiento cierto y directo de la realidad, se practicó una determinación mixta: sobre base real en el período 3/12/2007 a 18/12/2007, y sobre base presunta en el resto del período inspeccionado.

Indicaron que el organismo debió inducir la existencia y cuantía de la obligación, mediante las presunciones a que refiere el art. 66 del C.T., basadas “en hechos y circunstancias debidamente comprobadas, normalmente vinculados o que tienen conexión con el hecho generador”, los que solo dejarán de aplicarse “si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria”, lo cual el contribuyente no hizo en modo alguno.

En cuanto a la constatación de que la contribuyente desarrolla como giro principal operaciones de cambio, recordaron que los socios admitieron expresamente tal circunstancia, destacando incluso que fue a partir de 2007 que dicha actividad pasó a integrar el objeto principal de la empresa, habiendo comenzado las operaciones a mediados de 2002, y en forma firme a partir de 2003, lo cual nunca fue denunciado ante las oficinas de la DGI como lo preceptúa la ley. Asimismo, narraron que el actor manifestó que

no documentaba las operaciones de cambio y nunca aportó ningún tipo de información que hiciera posible tal determinación; a su vez, todos los clientes de la empresa interrogados por los inspectores fueron contestes en cuanto a que el Cambio -tal como era conocida en la zona la empresa- solo emitía un ticket de calculadora.

Señalaron que el accionante plantea interrogantes en forma retórica, en lugar de controvertir la determinación en términos concretos y aportar los elementos que permitan una determinación de sus obligaciones tributarias de manera alternativa a la que se verificó en autos. Añadieron que la Administración no asumió nada, la contribuyente realiza operaciones de cambio de lunes a sábado, en un promedio de 32.000 dólares diarios de lunes a viernes, y de 7.000 los sábados, según las declaraciones coincidentes de ambos socios, con actividad muy superior en el mes de diciembre.

Arguyeron que las restantes empresas de la zona que giran en el rubro de la contribuyente, arrojan determinado *spread* de ganancia, lo cual también constituye un hecho cierto, relevado por los inspectores actuantes; tales empresas aparecen en el expediente como “Casa de Cambio 1”, “Casa de Cambio 2”, etc. No se reveló la identidad de las titulares de la información en virtud de que la información proporcionada, se encuentra amparada en el secreto tributario.

Sostuvieron que, en aplicación de lo dispuesto en el art. 66 literal E) del C.T., la determinación practicada a la sociedad de autos se fundó en hechos y circunstancias debidamente comprobadas, vinculadas con el hecho generador, en tanto al flujo de clientes y el promedio de operaciones de cambio declarada por los socios, se le aplicó el *spread* promedio de

ganancias obtenido a través de la consulta a diferentes empresas que desarrollan la misma actividad en el mismo ámbito geográfico. En definitiva, el razonamiento realizado parte de hechos ciertos, claros, inequívocos, precisos, directos, constatados por los funcionarios de la Administración, no tratándose de presunciones sino de hechos fehacientemente comprobados.

Dijeron que deberán descartarse, por infundadas, las afirmaciones del demandante en cuanto a una pretendida violación de los principios de legalidad e imparcialidad.

Por último, respecto a los recargos generados por una supuesta actuación ilegal y errónea de la Administración, insistieron en que la misma actuó en todo momento de forma ajustada a Derecho. La circunstancia de que se haya revocado la anterior Resolución N° 252/2010, no es óbice para pretender, ahora, liberarse de las sanciones correspondientes a su conducta contraria a Derecho, consistente en no pagar tributos que legalmente corresponden. Deben soportar las consecuencias jurídicas de haber incurrido en mora. La forma en que se llegó al dictado de la resolución impugnada no incide en modo alguno en los recargos por mora, cuya naturaleza es resarcitoria, y que constituyen la consecuencia legal del incumplimiento de la contribuyente.

En suma, solicitaron la confirmación de la resolución resistida.

III) Abierto el juicio a prueba, la actora no propuso el diligenciamiento de medios probatorios y la demandada, incorporó como prueba la documentación luciente a fs. 45 a 56. La prueba fue oportunamente agregada y certificada (ver nota de la oficina actuaria de fs. 64)

A los autos se agregaron oportunamente los antecedentes administrativos, que lucen en una pieza en 420 fojas.

IV) Alegaron las partes de bien probado (fs. 66 a 83 y 86 a 89 vuelto respectivamente).

V) Pasados los autos al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, emitió el Dictamen N° 623/2013 luciente a fs. 92 a 93 vuelto, por el que aconsejó desestimar la demanda incoada.

VI) Por Decreto N° 9809/2013 (fs. 95) se citó a las partes para sentencia, pasando los autos a estudio de los Sres. Ministros, quienes la acordaron y dictaron en legal forma.

CONSIDERANDO:

I) Se demanda en autos la declaración de nulidad de la Resolución dictada por el Sr. Director General de Rentas, individualizada con el N° 1599/2011 fechada el 5 de octubre de 2011 (fs. 375 y 375 vuelto de los A.A. en la foliatura a birrome azul, en adelante, todas las referencias son a esa foliatura).

Por el acto encausado, en lo que interesa a los efectos de este proceso, se determinaron obligaciones tributarias por concepto de impuesto a las rentas de la industria y comercio (IRIC) e impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE) en cabeza de la contribuyente MEYER DESANTO, Mario Raúl y RUPPEL ARRUA, Annali – Sociedad de Hecho.

Por el mismo acto se declaró que la sociedad de hecho incurrió en las infracciones tributarias de mora, contravención y defraudación, por lo que se le impusieron las correspondientes sanciones. Asimismo, la volición impugnada declaró solidaria e ilimitadamente responsable por los

impuestos determinados y por las sanciones moratorias, y personalmente responsables por las restantes sanciones, a los Sres. Mario Raúl MEYER DESANTO y Annali RUPPEL ARRUA.

II) Los requisitos necesarios para la admisibilidad del presente accionamiento han sido debidamente cumplimentados, por lo que el Tribunal ingresará a la consideración de la cuestión sustancial planteada.

En efecto, consta que la volición encausada le fue notificada al actor el día 17.10.2011 (fs. 378-379 de los A.A.). En tiempo útil, el día 21.10.2011, interpuso los correspondientes recursos administrativos de revocación y jerárquico en subsidio (fs. 380-381 de los A.A. y, en especial, nota de cargo de esta última foja).

La denegatoria ficta quedó configurada el 15.5.2012, al cumplirse los 200 días contados desde el siguiente al de la interposición de los recursos administrativos (art. 5 de la Ley No. 15.869 en la redacción dada por el art. 40 de la Ley No. 17.292).

La demanda de nulidad fue interpuesta en plazo el día 8.6.2012, tal como consta en la nota de cargo de fs. 26 *infolios*.

III) El memorial de agravios del actor y los argumentos de la defensa se hallan debidamente reseñados en los RESULTANDOS, a los que cabe remitirse *brevitatis causae*, sin perjuicio de volver puntualmente sobre ellos en el momento de efectuar su análisis concreto.

Basta con recordar aquí, muy sucintamente, que las cuestiones controversiales son las siguientes: i) la legitimidad de la recalificación que hizo la DGI, al declarar la existencia de una sociedad de hecho entre el actor y la Sra. RUPPEL ARRUA; ii) la legitimidad de la determinación de las obligaciones tributarias realizada y iii) la procedencia de los recargos

por la infracción tributaria de mora durante el período en que el procedimiento se extendió por causas que, a juicio del actor, son imputables a la Administración.

Estando cumplidos los presupuestos necesarios para examinar la cuestión de mérito, el Tribunal ingresará a su estudio pormenorizado. No obstante lo cual, en forma previa, se reseñará lo medular del procedimiento administrativo que derivó en el dictado del acto de determinación tributaria que se resiste con el presente accionamiento, con el propósito de intentar facilitar la comprensión de las cuestiones fácticas y jurídicas involucradas en la presente litis.

IV) **Antecedentes administrativos. Los aspectos medulares del procedimiento que precedió el dictado del acto enjuiciado.**

El acto residenciado es el corolario de un procedimiento administrativo tributario, que se inició con la fiscalización por parte de la DGI en el mes de agosto de 2007 a la actividad de los actores en la ciudad de Young (ver orden de inspección y primeras actas de la actuación a fs. 6 y siguientes de los A.A.).

La Administración tributaria inició actuaciones inspectivas en el domicilio fiscal compartido de las empresas unipersonales pertenecientes a Mario MEYER DESANTO y Annali RUPPEL ARRUA, sito en la ciudad de Young, de acuerdo a la Orden de Inspección que luce a fs. 6 de los A.A. y las correspondientes actas de inspección de fs. 7 y 9 de los A.A.

La empresa unipersonal del Sr. MEYER DESANTO explotaba el local comercial de “Red Pagos” y la de la Sra. RUPPEL ARRUA tenía como giro el de gestoría. Luego de la instrucción, que incluyó una serie de

interrogatorios a los titulares, los empleados e incluso a algunos clientes de las empresas involucradas, se realizó el informe inspectivo que luce a fs. 121 a 128 de los A.A.

Los inspectores actuantes pusieron al descubierto la existencia de una sociedad de hecho no inscripta, constituida entre las empresas unipersonales de los Sres. MEYER y RUPELL, dirigida por ambos, cuyo objeto era la realización de operaciones cambiarias. Para ello aprovechaban la infraestructura de un mismo local donde funciona una agencia de “Red Pagos” –cuyo titular es la unipersonal de MEYER- y la gestoría (cuya titular es la unipersonal de RUPELL). Se procedió a la inscripción de oficio de la sociedad de hecho, en base a lo declarado por los socios, quienes manifestaron que habían comenzado actividades hacia el año 2002 y que efectivamente, en el local se realizaban operaciones de cambio.

En el informe se consignó que, según declaraciones de los socios titulares, la empresa no posee contabilidad ni presenta ningún tipo de registros auxiliares. De acuerdo a declaraciones de los socios se realizaban operaciones de cambio por aproximadamente U\$S 32.000 diarios en promedio de lunes a viernes, y de U\$S 7.000 los días sábados.

Para determinar el *spread* o margen bruto obtenido, los inspectores actuantes recurrieron a las cotizaciones empleadas por otras casas de cambio de la zona.

Concluyeron que la sociedad de hecho adeuda tributos por concepto de IRIC e IRAE, los cuales fueron inicialmente estimados en un monto total de \$ 6.874.940, más las multas y recargos correspondientes (ver informe inspectivo de fs. 121 a 128 de los A.A.).

Pasó el expediente a consideración del Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal de la DGI, que emitió el informe luciente a fs. 149 a 152 de los A.A., en el que dictaminó que la contribuyente sociedad de hecho MEYER DESANTO, MARIO RAUL y RUPPEL ARRUA, ANNALI adeuda obligaciones tributarias en concepto de IRIC e IRAE, ha incurrido en mora, contravención y defraudación, por lo que debían aplicársele las correspondientes sanciones.

Se confirió vista de las actuaciones a los interesados (fs. 182-189 de los A.A.), la que fue evacuada por el escrito presentado con fecha 20 de agosto de 2009, que obra glosado a fs. 198-200 vuelto de los A.A.

Seguidamente se sucedieron diversos informes técnicos, hasta que se dicta la Resolución del Director General de Rentas N° 252/2010 de fecha 9 de febrero de 2010, por la cual se aprobó la actuación inspectiva realizada. Se le determinaron a la sociedad de hecho contribuyente, tributos por concepto de IRIC e IRAE, se le tipificaron las infracciones de mora, contravención y defraudación con sus correspondientes sanciones, y se declaró la responsabilidad solidaria o personal -según los casos- de los Sres. MEYER y RUPPEL (fs. 241-242 de los A.A.).

Interpuestos los recursos administrativos correspondientes contra la referida volición (fs. 262-264 de los A.A.) la Administración tributaria procedió a revocar el acto impugnado, pues consideró que los contribuyentes debían tomar vista del informe de los inspectores actuantes de fecha 26 de octubre de 2010, confeccionado durante la instrucción del recurso de revocación (fs. 316-319 de los A.A.). En dicho informe, los inspectores explicitaron debidamente los criterios y métodos empleados para efectuar la determinación tributaria de marras, explicaciones que no

constaban en el expediente cuando los interesados lo tuvieron en vista (véase la Resolución del Director General de Rentas N° 574/2011 de fecha 8 de abril de 2011 glosada a fs. 341 de los A.A. por la que se revocó el acto originalmente dictado).

Dando cumplimiento con lo resuelto, se confirió una nueva vista del expediente -con el referido informe ampliatorio de los inspectores actuantes- la cual fue evacuada por el accionante en escrito agregado a fs. 358-363 de los A.A. Los descargos fueron analizados en el informe de la Dra. María del Carmen MONTANS del Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal de la DGI (fs. 366-368 de los A.A.), en el cual, básicamente, se mantuvieron los argumentos expresados anteriormente.

Finalmente, el Director General de Rentas procedió al dictado del acto enjuiciado en los presentes obrados.

V) **Análisis de los agravios.**

En lo sucesivo, corresponde examinar los agravios articulados por el actor en el mismo orden en que fueron planteados.

Inicialmente, se examinará la recalificación que hizo la DGI al declarar la existencia de una sociedad de hecho entre el Sr. MEYER DESANTO y la Sra. RUPPEL. Luego se abordará el agravio que denuncia la ilegitimidad de la determinación tributaria. Como se advertirá al final, no resultará necesario ingresar en el agravio que denuncia la ilegitimidad de la pretensión de la DGI de percibir los recargos moratorios por el período que media entre el dictado del primer acto de determinación (revocado de oficio) y el acto enjuiciado en obrados.

V.I) La existencia probada de una sociedad de hecho entre el actor y la Sra. RUPPEL dedicada a la actividad cambiaria. Legitimidad de la recalificación hecha por la DGI.

Sobre este punto, a efectos de abordar con precisión el agravio, corresponde precisar que el actor no cuestiona la facultad que la DGI ostenta de recalificar las formas jurídicas adoptadas por los particulares cuando no condicen con la realidad, conforme a lo dispuesto en el art. 6º inciso segundo del CT. Lo que concretamente controvierte, es la existencia de la sociedad de hecho, que adujo que solo existe en la imaginación de la DGI.

Es necesario examinar detenidamente los elementos que constataron los inspectores, para poder abordar debidamente el punto controversial.

De los antecedentes administrativos, surge con claridad que los inspectores constataron que las empresas unipersonales, propiedad de los Sres. MEYER DESANTO y RUPPEL ARRUA, funcionaban como una sociedad de hecho para la realización de operaciones cambiarias no declaradas. A juicio del Tribunal resultó debidamente probado por la Administración Tributaria que el hoy accionante Sr. MEYER –propietario de un Red Pagos o local de cobranzas- acordó con la Sra. RUPPEL realizar operaciones de cambio de moneda en el local comercial del primero, que constituía el domicilio fiscal de ambas empresas unipersonales y que otorgaba un comodato para su uso por parte de la gestoría, a cambio de que la Sra. RUPPEL asumiera íntegramente los gastos de OSE y de algunos de papelería (véanse las declaraciones del accionante Sr. MEYER de fecha 25.3.2008 a fs. 33 de los A.A).

También emerge de las declaraciones de la Sra. RUPPEL que lucen a fs. 37-38 de los A.A, que hacía operaciones de cambio en Montevideo por cuenta y orden de sus clientes. En esa misma declaración, dijo que las operaciones de cambio se hacían desde 2003, poco tiempo después de que MEYER comenzara a explotar el “Red Pagos”.

Textualmente dijo la Sra. RUPPEL: “*...antes del mes de noviembre de 2007 se realizaban operaciones de cambio por entre 5.000 y 7.000 dólares por día. En los meses de noviembre y diciembre aumentaron considerablemente las operaciones, porque el Sr. Meyer y la compareciente salieron a buscar clientes, ya que el Sr. Meyer se aprestaba a comenzar los trámites para oficializar la casa de cambio. El arreglo que existió siempre entre el Sr. Meyer y yo es que me quedaba con el 75% de las ganancias por las operaciones de cambio y Meyer con el restante 25%.*” (fs. 37-38 de los A.A.).

El propio MEYER en su declaración también reconoció que las ganancias se repartían en esa proporción. En el acta labrada el 28.3.2008, el accionante expresó claramente cuál era el acuerdo al que había arribado con la Sra. RUPPEL en lo relativo a la distribución de los dividendos que resultaran de las operaciones cambiarias realizadas.

Manifestó que desde que comenzó a realizar operaciones de cambio lo hizo **en sociedad con la Sra. Annalí RUPPEL**, repartiendo las utilidades de la siguiente forma: 25% para él y 75% se lo lleva la Sra. RUPPEL (fs. 41 de los A.A.).

A su vez, es ilustrativa la descripción dada por MEYER DESANTO sobre la operativa y su documentación. Dijo el actor en el acta labrada el 25.2.2008 que: “*...las planillas en las que figuran nombre e importes*

positivos y negativos corresponden a saldos deudores o acreedores con personas o empresas, clientes de la gestoría de la Sra. Annalí Ruppel o con casas de cambio con las que ella opera por cuenta y orden de sus clientes. Las otras planillas corresponden a operaciones de compra y venta de dólares realizadas por la gestoría de la Sra. Annalí Ruppel.” (fs. 35 de los A.A).

En la misma acta, preguntado acerca de cómo se documentan las operaciones, contesta: *“Emitimos una tirilla de calculadora. El ingreso por operaciones de cambio surge por diferencia en los cierres diarios de caja al hacer el arqueo...”* (fs. 35 de los A.A.).

De tales declaraciones se desprende que el dinero que se cobraba por las operaciones cambiarias no declaradas se mezclaba con la misma caja del local de cobranzas, sin poder llevarse un registro contable-documental suficientemente claro e independiente como para determinar qué fondos pertenecían a tal o cual empresa.

De los elementos relevados durante la fiscalización surge plenamente probada la existencia de una sociedad de hecho entre las empresas unipersonales de los Sres. MEYER y RUPPEL para llevar a cabo operaciones de cambio de moneda. Los propios integrantes de la sociedad de hecho, espontáneamente, dijeron ante los inspectores que la actividad de cambio de moneda la hacían en sociedad (de hecho).

Ante esta situación, el aplicador de la norma tributaria tiene el deber de ajustarse a la realidad y dictar el acto en cabeza de aquel sujeto que, en los hechos, verificó los hechos generadores de las obligaciones tributarias. En este caso, la sociedad de hecho del actor y la Sra. RUPPEL, cuya existencia quedó probada, fue la que generó las obligaciones tributarias por

la realización continuada de operaciones de cambio, por lo que nada cabe objetar del obrar administrativo en este punto (art. 6º inciso 2º del CT). La recalificación resulta, a juicio del Colegiado, inobjetable.

El intérprete tributario debe calificar los hechos ateniéndose a la realidad y, en este caso, la realidad indicaba la existencia de una sociedad de hecho que fue la que llevó adelante la actividad cambiaria y verificó los hechos imponibles de los impuestos determinados.

En definitiva, los elementos recabados por los inspectores, son más que suficientes para demostrar la existencia de la sociedad de hecho, por lo que el agravio debe ser repelido.

V.II) Sobre la determinación tributaria y su ajuste a Derecho (prenotados).

La parte fundamental de la embestida del actor contra el acto de determinación, se centra en cuestionar la forma en que la DGI determinó las obligaciones tributarias. Y, como se verá al final del análisis, a juicio del Tribunal, apartándose de lo dictaminado por el Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, le asiste totalmente la razón.

Para examinar este agravio con la seriedad debida, resulta necesario repasar, en primer lugar, la forma en que se hizo la determinación y, luego, examinar por separado la fase de la determinación realizada sobre base cierta de la fase realizada sobre base presunta.

Si se examinan con atención los antecedentes, es posible advertir que la determinación de las obligaciones por concepto de IRIC, fue realizada enteramente sobre base presunta, en tanto, la determinación de las obligaciones por concepto de IRAE, fue realizada en parte sobre base cierta y, en parte, sobre base presunta.

Como se intentará demostrar en lo sucesivo, a juicio del Tribunal fue ilegítima la determinación tributaria realizada. Y tal contrariedad a Derecho es posible apreciarla, tanto en la fase de la determinación realizada sobre base cierta como en la que se realizó sobre base presunta.

Como bien lo denunció el accionante en su demanda y lo demostró en su muy documentado alegato, el obrar de la Administración al hacer la determinación, resultó incontrolable por lo que se sumió en indefensión a los interesados.

Si se repasan los antecedentes, se advierte con claridad que para hacer la determinación se empleó información de terceros que resultó inaccesible para los interesados. Además, el quedó en situación de absoluta indefensión por la omisión de la Administración de incorporar al expediente administrativo los elementos documentales a partir de los cuales cuantificaron las obligaciones sobre base cierta.

Ello determina que la resolución encausada deba ser anulada íntegramente en la fase de cuestionamiento, y que resulte innecesario ingresar en al examen de los demás agravios.

V.II.I. La determinación sobre base presunta y el criterio empleado para su realización.

Surge con claridad de los antecedentes, que los inspectores no pudieron acceder a la documentación necesaria para realizar una determinación sobre base cierta por todo el período fiscalizado.

En efecto, el informe inspectivo de fecha 23.7.2008 luciente a fs. 121-128 de los A.A., da cuenta que los propios interesados declararon que no llevaban contabilidad ni registros auxiliares. Según consignan los inspectores, apenas pudieron tener acceso a las planillas donde constaban

los movimientos correspondientes a unos pocos días del mes de diciembre del año 2007 (del 3.12.2007 al 18.12.2007).

El Sr. MEYER, les informó que las planillas correspondientes a meses anteriores fueron retiradas por la Brigada Antidrogas, en el marco de una investigación seguida a un cliente. Si bien, como consta en el informe, los inspectores concurrieron ante la Policía y accedieron a la información incautada, no hallaron entre la documentación las mencionadas planillas. En definitiva, les resultó imposible acceder a respaldos documentales de los movimientos de la actividad cambiaria, correspondientes a la mayor parte del período inspeccionado.

También surge de los informes de los inspectores -en especial del realizado el 26.10.2010 luciente a fs. 316-319 de los A.A.- que en función de la imposibilidad de acceder a documentación probatoria sobre los hechos generadores de las obligaciones tributarias por la totalidad del período fiscalizado, se hizo una determinación de las que la doctrina denomina mixta, es decir, en parte sobre base cierta, y, en parte, sobre base presunta (así, por todos, véase SHAW, José Luis: “Derecho Tributario Formal”, Revista Tributaria, T. VII, N° 38, pág. 394).

Por el período por el que se contaba con la información sobre el volumen y magnitud de la totalidad de las operaciones en los registros obtenidos durante la inspección (3.12.2007 -18.12.2007), la determinación se hizo en base a esa información, es decir, sobre base cierta.

Por el restante período, la determinación se hizo sobre base presunta. La cuantificación de las obligaciones correspondientes a este segundo período, se hizo -sobre base presunta- tomando en cuenta los montos promedio de operaciones declarados por los propios interesados. En efecto,

los integrantes de la sociedad manifestaron coincidentemente que realizaban operaciones de cambio por un total promedio de 32.000 dólares diarios de lunes a viernes y, 7.000 diarios, los días sábados (véanse las declaraciones de MEYER a fs. 40-42 de los A.A y de RUPELL a fs. 44 de los A.A así como el informe inspectivo a fs. 124 de los A.A.).

Basándose en esas cifras, se llegó al monto total estimado de ingresos brutos de la empresa por tales operaciones, deduciéndose luego los gastos que fueron declarados por la sociedad y, considerando el *spread* o margen bruto promedio que obtienen otras casas de cambio de la misma zona geográfica (ver informe inspectivo, en especial a fs. 124-125 de los A.A.).

Como se explica en el informe complementario del Cr. Ariel BURSTIN de fs. 312 de los A.A.: “*Los montos imponible surgen de los montos promedio de operaciones de cambio declarados por los contribuyentes, a los que se les aplicó el spread promedio requerido a las casas de cambio de la región consultadas en aplicación del literal E) del artículo 68 (rectius: 66) del Código Tributario.*”

Es decir que, a partir del volumen de operaciones confesado por los propios interesados y tomando en cuenta el *spread* promedio de las casas de cambio de la región, se cuantificaron las obligaciones determinadas.

En lo sucesivo, como se adelantó, se analizará por separado el ajuste a Derecho de la fase de la determinación realizada sobre base presunta de la realizada sobre base cierta.

V.II.II. Sobre la necesidad de la determinación sobre base presunta y su ajuste a Derecho.

El Tribunal, por unanimidad de sus integrantes naturales, entiende que el agravio que denuncia la ilegitimidad de la determinación sobre base presunta realizada resulta de recibo.

En lo inicial, corresponde precisar que la necesidad de la Administración de pasar a la determinación sobre base presunta resultó debidamente justificada, por lo que en este punto no se comparte el cuestionamiento del promotor.

Tal como se relató en el numeral precedente, ante la ausencia casi total de elementos documentales para efectuar una determinación tributaria sobre base cierta (excepto por el brevísimo lapso transcurrido entre los días 3 y 18 de diciembre de 2007), la Administración tributaria procedió a realizar una determinación sobre base presunta. A la luz del material probatorio disponible, le era imposible determinar tributos sobre base cierta, por inexistencia total de registros contables o de documentación relacionada con las operaciones cambiarias en cuestión.

Consta en los antecedentes que los inspectores hicieron las gestiones para intentar llegar a conocer la verdad material y acceder a los registros documentales presuntamente existentes, pero les fue imposible hallarlos. Tampoco el actor incorporó ningún elemento documental que permitiera cuantificar las obligaciones en función de su verdadera magnitud, por lo que nada cabe objetar a la decisión de la Administración Tributaria de pasar a realizar la determinación sobre base presunta.

El art. 66 del CT le habilitaba a la DGI a hacer la determinación sobre base presunta, puesto que si bien la ley prioriza que la determinación tributaria se efectúe sobre base cierta y, a partir del conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de las

obligaciones tributarias, también le habilita a pasar a la determinación presuntiva cuando ello no es posible. Claramente establece el art. 66 del CT en su inciso tercero que:

“Se entenderá que existe imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos previstos por la ley como generadores del tributo, en los casos de inexistencia total o parcial o de no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestre que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad” (el subrayado pertenece a la redacción).

La ley habilita la determinación sobre base presunta en aquellos casos en que no sea posible conocer, de manera cierta y directa los hechos que constituyen los presupuestos de hecho generadores de la obligación tributaria. Como enseña el Prof. Andrés BLANCO, la determinación sobre base cierta es la que se hace exclusivamente en base a la documentación y, la determinación sobre base presunta, es la que se hace prescindiendo, en todo en parte, de la documentación y/o de la contabilidad del sujeto pasivo. En esta última modalidad, las “presunciones” de la ley son criterios que se proponen a la Administración para efectuar la cuantificación del tributo sin contar, total o parcialmente, con la documentación del sujeto pasivo (así: BLANCO, Andrés: “Estudios críticos sobre Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, FCU, Montevideo, 2013, pág. 152).

En el caso en examen, es evidente que la Administración no podía hacer la determinación sobre base cierta por todo el período fiscalizado,

porque la documentación del contribuyente –por la mayor parte de ese lapso- era inexistente.

Ahora bien, si por un lado es cierto que la Administración estaba habilitada a pasar a la determinación sobre base presunta, el criterio que empleó no resulta ajustado a Derecho. So pretexto de cumplir con el deber de guardar reserva de la información impuesto por el art. 47 del CT, la DGI empleó información que al contribuyente le resultó absolutamente imposible controlar y ello, en definitiva, termina inficionando la actuación.

En el informe en que se explicita la forma de cuantificación de las obligaciones, se expresa que: *“Los montos imponibles surgen de los montos promedio de operaciones de cambio declarados por los contribuyentes, a los que se les aplicó el spread promedio requerido a las casas de cambio de la región consultadas...”* (fs. 312 de los A.A.). Seguidamente luce un cuadro en el que se detalle el spread de cada una de las cuatro casas de cambio consultadas (las que se mencionan como “Casa de Cambio 1”, “Casa de Cambio 2” etc), y luego un promedio aplicado finalmente, para hacer la cuantificación.

La actora lanza contra este proceder un certero cuestionamiento, cuando argumenta que le resultó imposible controlar el procedimiento, porque el origen de esa información empleada es totalmente desconocido. Esa información no figura en ninguna parte del expediente.

La DGI alega que se consultó a casas de cambio de la región porque, en la zona del litoral, el mercado cambiario tiene un comportamiento particular. Sin embargo, no es posible saber exactamente de dónde se obtuvieron los datos de las “Casa de Cambio 1”; “Casa de Cambio 2” etc.

Si se emplea información de terceros, es necesario que ésta se transparente, pues de otro modo, resulta imposible el control del obrar administrativo. Esto fue de algún modo reconocido expresamente por el legislador al regular el régimen de precios de transferencia en el IRAE, en el que se prevé el empleo de información de terceros y se releva a la Administración del deber de guardar reserva en estos casos, cuando se emplea para hacer una determinación, información obtenida por el Fisco (en ejercicio de sus facultades) de terceros.

En efecto, el art. 45 del Título 4º del Texto Ordenado 1996 establece, bajo el *nomen iuris* “Secreto de las actuaciones” lo siguiente:

“La restricción establecida por el art. 47 del Código Tributario, no será aplicable respecto de la información vinculada a terceros que resulte necesaria para la determinación de los precios referidos en los artículos anteriores, cuando la Administración deba oponerla como prueba en causas que se tramiten en vía administrativa o jurisdiccional.”

Esta solución legal demuestra que, cuando se emplea información de terceros para una reliquidación tributaria -en el caso previsto en el precepto citado por aplicación del régimen de precios de transferencia- es necesario permitir a aquel sujeto frente a quien se hace valer esa información vinculada a terceros, su conocimiento acabado. Y, sobre todo, es necesario que pueda conocer la identidad del tercero, so pena de quedar en situación de total indefensión, como ocurrió en la emergencia.

En el caso que nos ocupa: ¿cómo podría el interesado haber controlado que las casas de cambio consideradas por la DGI fueran efectivamente de la región como se alegó? Ciertamente resultaba imposible controvertir tal extremo.

La información manejada por los inspectores tenía un origen absolutamente insondable, lo que se da de bruce con la posibilidad de controlar el obrar administrativo.

Como bien lo apunta el actor en su alegato: “...no surge *la fuente de la cual se extraen los coeficientes empleados, salvo la referencia a entelequias denominadas “Casa de Cambio 1, Casa de Cambio 2...”* (fs. 67 infolios, el destacado luce en el original).

La modalidad empleada por la Administración para hacer la determinación sobre base presunta, escamoteando el acceso a los datos de los terceros titulares de la información empleada, según las posibilidades de defensa del contribuyente. La DGI, si no pretendía revelar la identidad de los titulares de la información considerada para hacer la determinación presuntiva porque entendía que estaba protegida por el secreto tributario, debió recurrir a otros indicios o a alguno de los otros procedimientos que el art. 66 del C.T., en sus distintos literales, suministra para hacer la determinación sobre base presunta, posibilitando el control por parte de los administrados y respetando, en definitiva, sus garantías.

En definitiva, asiste razón al actor en su cuestionamiento a la información empleada por la DGI para hacer la cuantificación, extremo que volvió incontrolable el obrar administrativo y determina la nulidad de la determinación sobre base presunta realizada.

V.II.III. Ilegitimidad de la fase de la determinación realizada sobre base cierta.

De los antecedentes surge con claridad, que una porción pequeña de la determinación resistida, fue realizada sobre base cierta. Como surge del informe ampliatorio del inspector Cr. BURSTIN luciente a fs. 316-319 de

los A.A., en una de las visitas a la empresa se encontraron planillas donde constaban las operaciones de cambio correspondientes al período 3.12.2007 a 18.12.2007. Por ese período, por el que se contaba con información, la determinación se hizo sobre base cierta, a partir de esa documentación.

Ahora bien, esas planillas que fueron retiradas por los inspectores, no fueron incorporadas al expediente administrativo. Por lo tanto, cuando al contribuyente se le confirió vista de las actuaciones, no pudo controlar adecuadamente la cuantificación de las obligaciones realizada sobre base cierta, porque la documentación a partir de las cuales se hizo, no obraba en el expediente en vista.

La DGI no las incorporó al expediente administrativo, como correspondía (arts. 44 y 45 del CT) y las agregó recién como prueba documental -debidamente testimoniadas- durante este proceso jurisdiccional (fs. 45 a 56 *infolios*).

La prueba rendida por la DGI durante este proceso jurisdiccional, no hace más que dejar de manifiesto la irregularidad en la que incurrió durante el procedimiento administrativo. Adviértase que agrega copias fieles de la documentación original, con lo que, queda claro, que las originales quedaron en poder del equipo inspectivo y, como es evidente, no fueron incorporadas al expediente administrativo. De todo esto hace caudal, con total razón, la parte actora en su fundado alegato (fs. 67 y siguientes *infolios*).

Un repaso del expediente administrativo, demuestra a las claras que existieron inobservancias a las reglas procedimentales que sumieron en indefensión a los interesados, que no pudieron controlar adecuadamente la

fase de la determinación realizada sobre base cierta, porque los elementos documentales en que ésta se basó no se incorporaron al expediente.

Es algo evidente que toda la documentación retirada, debió ser incorporada al expediente, de acuerdo a lo establecido en los art. 43 a 45 del Código Tributario y 34 y siguientes del Decreto 500/991 (en jurisprudencia, por todas, véanse la Sentencia No. 769/91 publicada en Revista Tributaria T. XIX, N° 106, págs. 67 a 70 y la más reciente 187/2012 publicada en Revista Tributaria T. XLI, N° 238, págs. 121 a 134).

La omisión de incorporar tan trascendente elemento de prueba, en el que a la postre se fundamentó la determinación sobre base cierta, es lo que sella la suerte de la accionada en este punto y determina que la pretensión anulatoria deba ser amparada en esta fase de cuestionamiento. En tal sentido, no puede prohibirse ni admitirse que parte del informativo probatorio utilizado y que sirve de sustento y apoyo a la determinación tributaria realizada se encuentre inaccesible para el interesado en el procedimiento administrativo.

Corresponde revalidar en la emergencia lo dicho, ante un caso estrictamente parangonable, en la reciente sentencia N° **26/2014**, en la que se afirmó:

“III.II.I) Irregularidad del procedimiento administrativo por no haber incorporado los elementos documentales en que se fundamentó la determinación de las obligaciones.

(...)

La omisión de la Administración de incorporar al expediente y exhibir a los administrados al conferirles la vista, las cuadernolas incautadas en ocasión de la inspección en las que se basó la

determinación, hizo imposible que los interesados pudieran controlar la forma en que se cuantificaron las obligaciones tributarias, tanto aquellas que se determinaron sobre base cierta como las que se determinaron sobre base presunta.

No se advierte cómo podrían haber controlado las operaciones aritméticas realizadas para cuantificar las obligaciones tributarias sobre base cierta, sin tener a la vista la documentación en las que constaba la existencia y magnitud de las operaciones. (...)

Por cierto, que esas irregularidades procedimentales resultan trascendentes, pues menguaron las posibilidades de defensa de los interesados (art. 7 del Decreto 500/991).

A juicio del Tribunal, que las cuadernolas emanaran del propio contribuyente y, que por lo tanto éste mal podía ignorar totalmente su contenido, no hace decaer el deber de la Administración de ajustar su obrar a la Regla de Derecho.

Y ello particularmente porque, en la emergencia, se trataba de documentación que involucraba datos numéricos concretos de varios meses que, necesariamente, debían tenerse a la vista para poder articular cualquier defensa en forma. No resulta admisible pensar que el actor pudiera tener memoria de todo lo que escrituró durante meses.

Consta que las cuadernolas le fueron incautadas por los inspectores en ocasión de la fiscalización y no le fueron devueltas, por lo que, sin esa documentación a la vista, resultaba imposible controlar la determinación y poder ejercer su derecho de defensa a ese respecto.” (publicada en Consultor Tributario, LA LEY URUGUAY, Año V, Nº 4, Abril 2014,

págs. 124-144; véanse también las sentencias No. 581/2010, publicada en Revista Tributaria, T. XXXVIII, N° 225, págs. 1061 a 1066 y 389/2012).

En la misma línea del precedente jurisprudencial parcialmente transcripto, en el caso que nos ocupa, la determinación realizada sobre base cierta resultó inficionada porque no se incorporaron al expediente los registros a partir de los cuales se hizo la cuantificación de las obligaciones sobre base cierta.

VI) Las irregularidades en la determinación apuntadas determinan que, a juicio del Tribunal, discrepando con lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, corresponda anular íntegramente el acto en la fase de cuestionamiento.

Por los fundamentos explicitados, el Tribunal en atención a lo dispuesto por los arts. 309 y 310 de la Constitución de la República, 43 a 45, del Código Tributario y 35 y siguientes del Decreto 500/991, por unanimidad

FALLA:

Ampárase la demanda incoada y, en su mérito, declárase la nulidad del acto impugnado en la fase de cuestionamiento.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fijanse 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. Tobía, Dr. Harriague, Dra. Sassón (r.), Dr. Gómez Tedeschi, Dr.
Echeveste.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).