

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 12 de marzo de 2013.

No. 103

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "WEISSMAN ERTEL, MIGUEL con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad" (Ficha No. 822/09).

RESULTANDO:

I) Que compareció el Sr. Miguel WEISSMAN demandando la nulidad del acto dictado por el Sr. Director General de Rentas No. 406/2009 de fecha 25.03.2009.

Por el acto enjuiciado se determinaron tributos por concepto de Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), Impuesto a la Pequeña Empresa (IPE), Impuesto al Patrimonio (IPAT), Impuesto al Valor Agregado (IVA); Impuesto a los Activos de las Entidades Bancarias (IMABA) e Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOSIFI), en cabeza del actor. Asimismo, se sancionó a dicho contribuyente con: a) una multa por la infracción tributaria de mora, más los correspondientes recargos por dicho concepto; b) una multa por la infracción de contravención; y c) una multa por la infracción de defraudación tributaria.

En su demanda, el actor se agravio por razones tanto formales como de fondo.

Arguyó en relación a las primeras, que el procedimiento llevado adelante por la DGI estuvo plagado de irregularidades y denotó

arbitrariedad, ilegitimidad y abuso de poder por parte de la Administración respecto al actor.

Dijo que el 3 de junio de 2003, recibió en su casa personal de Inteligencia, de la Dirección Nacional de Aduanas y un grupo de funcionarios de la DGI y que el ingreso de dicho personal no consta en el expediente administrativo.

Mencionó que, a su entender, existió un manejo con fines espurios del expediente administrativo, al sostener que la Administración enlenteció la tramitación del referido expediente a la espera del resultado de la denuncia penal que oportunamente había radicado, siendo lo relatado, a su juicio, inadmisibles a la luz de los principios de buena fe, legalidad objetiva y buena administración.

Por otra parte relató que la Administración obró sin orden del superior que dotara de legitimidad lo actuado por los funcionarios que acudieron a su domicilio, y citó el Apartado A del artículo 23 del DL No. 15.524 para hacer referencia a la desviación de poder, abuso de poder y exceso de poder.

En relación a la motivación del acto, dijo que no encontró en la Resolución impugnada ni una sola fundamentación jurídica que motivara la decisión objeto de estos autos.

Finalmente, en orden a los vicios procedimentales, invocó la falta de diligenciamiento de prueba que solicitó al evacuar la vista administrativa.

En virtud de los agravios esgrimidos relativos a aspectos formales, concluyó que estos configuraron un actuar arbitrario e ilegítimo de la Administración, a través de la cual se vulneró su derecho de defensa.

Respecto al fondo, cuestionó que se hayan verificado los hechos generadores de los tributos que se determinaron por la resolución que hostiliza. Sostuvo que la DGI al expresar en el acto impugnado, que el actor realiza actividad de prestamista como empresa, en tanto combina capital y trabajo, evadió el principio de realidad que informa todo el ordenamiento jurídico.

Relató que su actividad siempre fue la agropecuaria, hizo referencia a diversos documentos que lo prueban y que jamás denunció a la DGI un domicilio diverso, que hiciera presumir una conducta defraudatoria.

Respecto al IRIC, cuestionó la conclusión de la DGI y arguyó que no es sujeto pasivo de dicho impuesto, ya que para ser un obligado al pago de dicho tributo, debió tener una estructura claramente empresarial, combinado los factores productivos, capital y trabajo. Invocó la inexistencia de tal combinación para negar la configuración del hecho generador del impuesto y que, de haberse probado tal extremo, lo único que generó esta actividad de colocación de capital fueron pérdidas.

En relación al IVA, dijo que no es sujeto pasivo de dicho impuesto, porque no es contribuyente del IRIC. Así, expresó que para que se configurase el hecho generador del IVA, debió también configurarse el hecho generador del IRIC, extremo, que entiende, que no acaeció.

Asimismo arguyó no ser sujeto pasivo del IPE, reiterando que, al no ser sujeto pasivo del IRIC, ya que no existió actividad empresarial, no era tampoco contribuyente del IPE.

Refiriéndose al IP relató que el mismo fue pago y la extinción de las obligaciones por dicho concepto consta en el Expediente de DGI Nro. 2004/05/005/00/03/3849.

Finalmente y respecto a los tributos de IMABA e ICOSIFI dijo entender que no era sujeto pasivo del IMABA porque no ingresaba dentro del hecho generador del impuesto.

Concluyó diciendo que el acto dictado por la DGI fue contrario a la regla de derecho, tanto por razones de forma como de fondo. En cuanto a las primeras, el procedimiento administrativo de determinación fue ilegítimo, lo que apareja la nulidad del acto. También la inexistencia de los hechos generadores de los impuestos determinados, determina que deba anularse el acto administrativo de determinación.

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

Al contestar la demanda el organismo realizó algunas consideraciones previas.

Dijo que por Resolución Nro. 094/2008, que no fue impugnada, se rechazó la mayoría de los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente al evacuar la vista conferida en vía administrativa, por ser la prueba pericial inadmisibles, y los demás medios probatorios, por ser improcedentes e inconducentes. Estimó que al no haberse impugnado ésta resolución por el contribuyente, adquirió la calidad de firme, no correspondiendo a su entender el agravio respecto del rechazo de la referida prueba en vía administrativa, el cual no formó parte del acto administrativo impugnado, cuya nulidad se solicitó en el presente proceso.

Asimismo señaló que el actor, si bien se agravió respecto de la determinación de los tributos, no lo hizo respecto a los montos y períodos liquidados. Tampoco lo hizo respecto de la imputación de las infracciones

de mora, contravención y defraudación que surgen del acto administrativo impugnado, por lo que a su respecto, el mismo adquirió la calidad de firme, quedando fuera del objeto de la acción de nulidad.

Ya en relación a los aspectos formales argüidos en la demanda, dijo que el procedimiento administrativo fue ajustado a derecho.

Que en la inspección que dio origen al procedimiento, los inspectores actuantes documentaron en acta los hechos relevantes producidos durante las mismas, con trascendencia a los efectos de una eventual determinación tributaria, según lo dispuesto por el artículo 45 del Código Tributario. Con respecto al agravio que esgrimió el actor, dijo que éste no explicó los motivos por los cuales expresó que no se documentaron los hechos tal como sucedieron en la realidad y que esto no tuvo base en los antecedentes administrativos. Por otra parte dijo que las referidas actas fueron labradas en presencia del actor y firmadas por éste sin realizar observaciones.

En relación a la falta de orden de inspección por la que se agravio el actor, dijo que no existe norma legal que establezca dicho requisito, que no es un requisito de solemnidad, sino que es un documento de carácter interno (que incluso lo orden puede en ocasiones ser verbal). Su emisión persigue el contralor y asegurar el orden de las actuaciones en trámite. Citó las Resoluciones de DGI Nros. 50/980, 3/980, 445/980 y 1561/009 y mencionó que las mismas fueron dictadas para el ordenamiento interno de las tareas administrativas y de fiscalización en su caso.

Concluyó respecto al punto, que la inobservancia de Resoluciones que regulan estas órdenes no genera consecuencias jurídicas en el ámbito de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes (en todo caso

acarrea la responsabilidad disciplinaria del funcionario omiso). Señaló que la confección de tales órdenes con fecha posterior al inicio de tales actuaciones, en modo alguno vulneró las garantías del administrado, quien ejerció su derecho de defensa en varias oportunidades presentando los descargos que entendió pertinentes.

En relación a la afirmación del actor, que dijo agravarse por un atraso de las actuaciones a la espera de las resultancias penales, mencionó que el éste no hizo referencia ni al origen ni a la ubicación del atraso y que por el contrario la Administración siguió en todo momento el trámite debido.

En cuanto a la motivación del acto administrativo impugnado, entendió que no asiste razón al actor, ya que la fundamentación surge no solo de la propia resolución, sino también de las actuaciones administrativas que la preceden en el expediente administrativo.

Ya vinculado al fondo, confirmó el criterio utilizado para la determinación tributaria y dijo que esta fue ajustada a derecho.

En contestación a lo que afirmó el actor respecto a que se dedicaba a la actividad agropecuaria, dijo que el Sr. WEISSMAN puede desarrollar más de una actividad, por lo que la primera afirmación y la documentación agregada (pago de IP, presentación de certificado único) resultan irrelevantes respecto a las actuaciones inspectivas que motivaron el acto administrativo impugnado y la presente acción de nulidad.

Así, dijo que el actor desarrolló una actividad comercial financiera (que surge de la documentación incautada y de las declaraciones del actor) que no denunció a DGI, y en consecuencia, no presentó declaraciones

juradas ni efectuó los pagos de los tributos generados en virtud de la referida actividad, la cual es totalmente independiente de la agropecuaria.

Sostuvo que la determinación de tributos por concepto de IRIC e IPE fue adecuada, y controvertió el criterio del actor en relación a la existencia de empresa, en tanto entidad que combina los factores de capital y trabajo.

Dijo que en el caso de autos resultó, a la luz del material probatorio tomado en cuenta para la determinación, que consta en los antecedentes administrativos, que se probó la actividad empresarial que combina capital y trabajo. Sin perjuicio de la utilización del factor capital, que era evidente, la utilización del factor trabajo también era significativo. Así, por ejemplo, es evidente la existencia del trabajo en la captación de clientes, en el estudio sus antecedentes y situación económica, en la confección de la documentación que respalda el préstamo, en la constitución de garantías hipotecarias o prendarias con sus respectivas inscripciones, el seguimiento y control de pagos así como gestiones judiciales a los efectos del cobro a morosos.

En lo relativo al IPE por las mismas consideraciones que a su juicio probaron la existencia de una estructura empresarial, entendió que la determinación del tributo también fue correcta.

Respecto al hecho generador del IVA y del IP, se basó en idénticos argumentos para sostener que el mismo acaeció, luego de configurarse el del IRIC. Y en relación al IP, dijo que el alegato realizado por el actor, vinculado al pago de este tributo, se refirió a otra empresa integrada por el actor cuya actividad es agropecuaria, no teniendo relación alguna con este proceso.

Finalmente remitió a sus argumentos en relación a la calificación de empresa a efectos del IRIC, para sostener la legitimidad de la determinación respecto del ICOSIFI y del IMABA. Respecto al último impuesto, arguyó que en el caso, la actividad de la empresa consistía tanto en la administración de créditos como en la realización de préstamos en dinero, por lo que no dudó en atribuirle, por la realización de tal actividad, la configuración no solo del aspecto material, sino también subjetivo del hecho generador del impuesto.

Concluyó diciendo que el agravio del actor deberá desestimarse por carecer de todo fundamento jurídico, por cuanto la determinación de tributos fue basada en documentación aportada por la propia empresa, y culminó abogando por la confirmación del acto administrativo impugnado por haber sido dictado en un todo conforme a derecho.

III) Que se abrió el juicio a prueba por 60 días a través del Decreto No. 2529/2010 (fs. 36). En esta instancia el actor solicitó prueba por informes, pericial y testimonial e intimó a la DGI a la agregación de los antecedentes administrativos, la que se produjo y luce de fs. 39 a 212. Por su parte la demandada presentó prueba de fs. 209 a 212 y agregó los antecedentes administrativos fs. 1 a 187 (carpeta rosada), según luce certificado al fs. 213.

IV) Que alegaron de bien probado ambas partes por su orden, fs. 217 a 219 el actor y 222 a 227 vuelto la demandada.

V) Que, conferida la vista a la Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, emitió el Dictamen No. 44/2012 que luce a fs. 229, donde aconsejó la confirmación del acto impugnado.

VI) Se citó a las partes para sentencia por Decreto No. 1276/2012 de fecha 12.3.2012, la que se acordó en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO :

I) Que, en la especie, se han acreditado los extremos legales habilitantes requeridos por la normativa vigente (arts. 4 y 9 de la Ley N° 15.869) para el correcto accionamiento de nulidad.

II) En obrados, se demanda la nulidad de la Resolución N° 406/2010 dictada por el Director General de Rentas, de fecha 25 de marzo de 2009, por la cual: se aprobó la actuación inspectiva realizada al contribuyente WEISSMAN ERTEL, Miguel, declarándose que el mismo debió abonar determinadas sumas por concepto de IPE, IRIC, IPAT, IVA, IMABA e ICOFISI (Num. 1°); se declaró que la empresa incurrió en mora, imponiéndosele multa y recargos (Num. 2°); se declaró que también incurrió en contravención, aplicándose por tal concepto otra multa (Num. 3°); se declaró que también incurrió en defraudación, aplicándose una multa equivalente a tres veces el monto de los tributos que pretendió defraudar (Num. 4°) (fs. 368 A.A.)

La resolución fue notificada personalmente con fecha 1° de abril de 2009 (fs. 370 A.A.), habiéndose interpuesto, el día 14 de mismo mes, los correspondientes recursos de revocación y jerárquico (fs. 375 ibídem).

Transcurridos doscientos días desde la interposición de los recursos, sin resolución expresa de los mismos, se produjo, con fecha 30 de octubre de 2009, la denegatoria ficta.

Luego, la demanda de nulidad de autos fue incoada en tiempo y forma, el día 18 de diciembre de 2009 (fs. 2 de autos).

III) Los argumentos que sustentan las partes, se encuentran explicitados en el capítulo de RESULTANDOS a los cuales corresponde remitirse, *brevitatis causae*.

IV) Por Dictamen N° 44/2012, a fs. 229, el Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo aconsejó la confirmación del acto procesado.

V) El Tribunal, en decisión adoptada por mayoría de sus miembros naturales, se apartará de lo aconsejado por la Procuraduría del Estado en lo Contencioso Administrativo, pronunciándose por el amparo parcial de la demanda incoada, en mérito a las consideraciones que se realizan a continuación.

VI) **Antecedentes.**

Según resulta de los antecedentes administrativos agregados al presente expediente, la actuación inspectiva concerniente al accionante tuvo su origen en la visita que se realizara en su domicilio el día 3 de junio de 2003, inspección de la que formaron parte funcionarios de la Dirección General Impositiva, Dirección Nacional de Aduanas y Dirección Nacional de Inteligencia del Ministerio del Interior.

En dicha oportunidad, se recabó información sobre las actividades del actor, se incautó documentación sobre sus operaciones, de todo lo cual se dejó constancia en el acta de inspección respectiva (fs. 5 A.A.). A partir de dicha actuación, la D.G.I. determinó el inicio de un procedimiento de fiscalización de la actividad financiera que, a juicio de aquella, venía desarrollando el accionante, la cual nunca había sido declarada ante la Administración fiscal.

Posteriormente, se practicó una liquidación provisoria de tributos por parte del equipo inspectivo (IPE, IRIC, IVA e IPAT), que posteriormente sería ampliada para incluir tributos no incluidos en la primera liquidación, tales como el IMABA y el ICOFISI (fs. 183 y 238 A.A.).

El día 23 de diciembre de 2004 el Director General de Rentas dictó la Resolución N° 699/2004, por la cual se aprobó una estimación provisoria de los tributos adeudados, solicitándose ante el Juzgado competente la adopción de medidas cautelares contra el actor, así como la formulación y presentación de la correspondiente denuncia penal por la presunta comisión de un delito de defraudación tributaria (fs. 211 A.A.).

Una vez trabadas las medidas cautelares e iniciada la acción penal, el actor compareció ante la D.G.I. peticionando que se le confiriera vista de las actuaciones, lo que así se hizo por parte de la Administración (fs. 242 y 253 A.A.). La vista fue evacuada oportunamente por el contribuyente, quien cuestionó en tal ocasión diversos aspectos del procedimiento administrativo, así como otros de fondo, solicitando a su vez el diligenciamiento de prueba documental, por informe y pericial (fs. 288 A.A.).

Se expidió al respecto la Sección Técnico Tributario del Departamento Jurídico, rechazando las consideraciones sustanciales realizadas por el administrado (fs. 306 A.A.).

Luego, se produjo el dictamen de la Sección Apoyo Contencioso del Departamento Jurídico, en el que se sugirió la apertura de un término de prueba de diez días a fin de que el contribuyente agregara el Certificado Único emitido el 12 de agosto de 1992, y el rechazo de los restantes medios probatorios ofrecidos (fs. 316 A.A.).

El Director General de Rentas, por Resolución N° 094/2008 de fecha 16 de enero de 2008, aprobó el dictamen antedicho, dispuso la apertura del período de prueba con el fin ya indicado, y rechazó la prueba pericial por ser inadmisibles y los restantes medios probatorios por ser improcedentes e inconducentes (fs. 325 A.A.).

Agregada la prueba documental, y luego de un nuevo dictamen del Departamento Jurídico (fs. 359 A.A.), se procedió al dictado del acto encausado, por el cual se determinaron tributos (IPE, IRIC, IVA, IPAT, IMABA e ICOFISI), se tipificaron las infracciones de mora, contravención y defraudación, y se aplicaron las multas y recargos consecuentes (fs. 368 A.A.).

VII) Ausencia de orden escrita anterior al inicio de la inspección. Vicio formal ininfluyente.

El accionante dedujo, en primer término, diversos agravios relacionados con el procedimiento administrativo que culminara con el dictado del acto impugnado. Los mismos dicen relación con la ausencia de una orden de inspección previa al inicio de las actuaciones, la falta de documentación de parte de las actuaciones desarrolladas, la demora intencional en la tramitación del procedimiento, y el no diligenciamiento del material probatorio propuesto en la evacuación de vista.

VIII) En cuanto al primero de dichos cuestionamientos formales, señaló el actor que el procedimiento se inició el día 3 de junio de 2003 sin orden de inspección, lo cual a su criterio violentó severamente el principio de legalidad que debe orientar el accionar de los funcionarios públicos.

Al respecto, emerge de los antecedentes que la orden de inspección recién fue documentada el día 5 de diciembre de 2003, esto es, seis meses después de iniciado el procedimiento inspectivo (fs. 517 A.A.); sin embargo, ello no determina necesariamente que la actuación se haya realizado sin que exista orden de inspección emitida por los jefes, sino simplemente que la misma no constaba previamente por escrito.

Se trata, evidentemente, de una actuación desprolija por parte de la Administración, pero a juicio de la Sala, tal irregularidad no resulta invalidante del procedimiento seguido ni de la resolución finalmente adoptada.

Sobre el particular, resultan plenamente compatibles los conceptos vertidos por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, cuando señala que *“La finalidad de la orden de inspección es la de asegurar que un procedimiento no se inicie al arbitrio de un funcionario determinado de la Administración Tributaria, sino que responda a una orden impartida por su jefe. La constancia escrita de esta orden tiende entonces a garantizar internamente la inexistencia de abusos funcionales y, externamente, a asegurar al inspeccionado el carácter oficial del procedimiento que se le inicia.*

En el caso es palmario que la documentación de dicha orden no resultó en un todo adecuada a lo internamente prevenido, lo cual no ha implicado, sin embargo, menoscabo alguno del derecho de defensa de la impugnante. Porque más allá de la falencia formal anotada, sustancialmente no caben dudas que el procedimiento de autos no fue iniciado a instancias de los funcionarios en forma arbitraria, sino que existieron instrucciones precisas de sus jefes en el sentido de controlar,

conjuntamente con personal de la Dirección Nacional de Aduanas y la Dirección Nacional de Inteligencia, la regularidad de la conducta desplegada por el impugnante” (fs. 230 vto. de autos).

IX) Asimismo, cabe tener presente que respecto a las irregularidades de orden formal, el Tribunal ha entendido de modo sistemático que “no toda irregularidad formal padecida en el iter administrativo vicia irremediabilmente de nulidad el acto administrativo dictado a su término. Incuestionablemente para que ello ocurra es necesario que la violación de que se trate irroge un grave perjuicio al administrado, porque la consecuencia de la nulidad no debe declararse cuando el vicio deviene ininfluyente” (Cfme. Sentencia N° 90/2009, entre muchas otras).

De conformidad con los conceptos transcritos, puede concluirse que, en el caso de autos, si bien existió cierta irregularidad en el procedimiento respecto de la documentación de la orden de inspección, no se detectan elementos que hagan presumir que los funcionarios inspectores de la D.G.I. hayan actuado a su propio arbitrio, o con desviación de poder. Tampoco se advierte que tal situación haya irrogado perjuicio alguno al administrado en relación a su derecho de defensa, desde que el mismo compareció en reiteradas oportunidades a efectuar los descargos y estimar las apreciaciones que entendió pertinentes. Por todo lo cual, se estima de rechazo el agravio formulado.

X) **No se acreditó la existencia de actuaciones sin documentar, ni el alegado retraso intencional del procedimiento.**

Con respecto a la invocada falta de documentación de la diligencia de ingreso a su domicilio particular, no se comparte el agravio, en tanto emerge a fs. 5 y ss. de los antecedentes administrativos el acta respectiva,

de fecha de 3 de junio de 2003, suscrita tanto por los funcionarios de D.G.I., como por el propio Sr. WEISSMAN, quien en dicha oportunidad no realizó observación alguna a lo actuado.

Las actas obrantes a lo largo del expediente han sido labradas, en todos los casos, conforme a las previsiones de los arts. 44 y 45 del Código Tributario, por lo cual, el agravio expresado por el accionante no resulta de recibo.

XI) Por su parte, en relación a lo afirmado por el actor respecto a que la Administración, a través de un “manejo espurio”, habría enlentecido la tramitación del procedimiento administrativo a la espera de las resultancias de la acción penal, cabe señalar que tal aserto no ha sido acreditado por parte del contribuyente.

Por el contrario, el tiempo que insumió el procedimiento es el propio de una tramitación administrativa corriente, sin que existan siquiera indicios en el propio expediente respecto a una posible especulación con las resultancias del proceso penal, ni razón alguna que haga pensar en la existencia de desviación o abuso de poder. Por lo cual, el agravio será igualmente descartado.

XII) **No existió ilegitimidad en el rechazo de los medios probatorios ofrecidos en la evacuación de vista.**

Conforme emerge del relato de antecedentes, el contribuyente solicitó, al serle conferida la vista de precepto, el diligenciamiento de prueba documental, por informe y pericial (fs. 288 A.A.). Al respecto, se expidió el Director General de Rentas por Resolución N° 094/2008, de fecha 16 de enero de 2008, disponiendo la apertura de un término de prueba de diez días con el fin de que el contribuyente agregara el

Certificado Único emitido el 12 de agosto de 1992, y rechazando la prueba pericial por ser inadmisibles y los restantes medios probatorios por ser improcedentes e inconducentes (fs. 325 A.A.).

En la presente demanda de nulidad, el actor invoca como agravio el rechazo de tales medios probatorios, sosteniendo que con el mismo se vio vulnerado su derecho de defensa.

El Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo consideró que los medios de prueba en cuestión fueron desestimados por la Administración mediante un acto previo, expreso y fundado, el que revistió autonomía en relación al encausado. Subrayó que, por consiguiente, dicha volición debió haber sido impugnada separadamente, conforme lo dispuesto en el art. 71 inc. 2º del Decreto N° 500/991. Por ello, a su entender, al no haberse resistido oportunamente por parte del interesado, el rechazo de la prueba devino firme y no puede erigirse ahora en objeto de agravio.

XIII) La Corporación no tiene el honor de compartir, en este punto, lo dictaminado por la Procuraduría.

Estima la Sala que la resolución por la cual se rechazaron los medios de prueba propuestos por el contribuyente es un acto coligado a aquel que es objeto de la acción de nulidad. En consecuencia, aquella volición resulta perfectamente enjuiciable ante esta jurisdicción, pero ello no es óbice para que quien se considere perjudicado por el rechazo de la prueba pueda invocar tal extremo como agravio, al momento de impugnar el acto final del procedimiento.

Como explica CAJARVILLE, con su habitual maestría: *“Los actos que, integrando el procedimiento administrativo causan efectos*

agravantes ajenos al procedimiento mismo, llamados por la doctrina actos “coligados”, pueden ser impugnados mediante acción de nulidad en virtud de ese agravio, independientemente de la incidencia que puedan tener en el acto final al que tiende el procedimiento que integran. No puede entenderse que esa impugnación jurisdiccional esté excluida por el inciso final del art. 24 del Decreto-ley No. 15.524, porque esa interpretación sería contraria al art. 309 de la Constitución que consagra el derecho a impugnar mediante acción de nulidad todo acto administrativo que viole un derecho subjetivo o lesione un interés directo personal y legítimo, y jamás puede optarse por una interpretación inconstitucional de una ley que admita otra interpretación conforme a la Carta.

Sin perjuicio de ese accionamiento directo por el agravio propio que cause, la ilegitimidad de esos actos “coligados” si revistiera trascendencia, puede invocarse también en la impugnación jurisdiccional del acto final, como vicio de procedimiento, por supuesto siempre que el acto final causara agravio propio” (Cfme. CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo. Procedimiento Administrativo. Idea. Montevideo. 1997. Pág. 62).

XIV) En el caso de *infolios*, pese a que el rechazo del diligenciamiento de los medios de prueba se materializó en el dictado de un acto administrativo expreso, el cual no fue recurrido ni impugnado ante esta sede por parte del administrado, tal circunstancia no determina que haya precluido su oportunidad para hacer valer el vicio que, a su juicio, inficiona el acto final.

En consonancia con ello, corresponde analizar si el rechazo de las probanzas oportunamente ofrecidas por el contribuyente fue realizado conforme a Derecho.

Al respecto, considera este Colegiado que los referidos medios de prueba fueron correctamente rechazados por la D.G.I., la cual expuso adecuadamente las razones de dicho rechazo tanto en la resolución dictada al respecto (fs. 325 A.A.), como en el dictamen jurídico que le antecedió y le sirvió de fundamento (fs. 316 A.A.).

En cuanto a la prueba por informe, ofrecida en los literales a) b) y c) del ítem B.1 del capítulo probatorio de su escrito de evacuación de vista (fs. 300 A.A.), resulta claro que la misma era innecesaria, tal como fue calificada por la asesora letrada Dra. ACOSTA CASCO en su informe (fs. 317 y 318 A.A.). En efecto, los extremos de la cuantificación provisoria del crédito fiscal emergían ya de los antecedentes administrativos, y los datos sobre el legajo del Registro Único de Contribuyentes estaban ya incorporados al expediente, por lo que dichos medios probatorios fueron, con total acierto, rechazados por inconducentes.

Por su parte, la solicitud de incorporación de un testimonio de las actuaciones penales, para la cual se solicitó el libramiento de un oficio a la sede penal (ítem B.2 del capítulo probatorio referido, a fs. 300 A.A.), también resultaba inconducente, dada la independencia de las actuaciones penales y administrativas, como bien concluyó la Asesoría Letrada en el informe previamente referenciado (fs. 318 A.A.).

Finalmente, también es inobjetable la decisión de rechazar la prueba pericial ofrecida en el ítem C del referido capítulo probatorio (fs. 300 A.A.), desde que el art. 56 del Código Tributario, que disciplina la prueba

pericial en el procedimiento administrativo tributario, descarta la aplicación de las reglas procedimentales que disciplinan la prueba pericial en los procesos jurisdiccionales. Como enseña nuestra mejor doctrina, la solución del Código está justificada, pues la igualdad entre Administración y contribuyente se alcanza permitiendo que este último pueda agregar los peritajes de su elección (Cfme. VALDÉS COSTA, Ramón; VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo. Código Tributario, anotado y comentado. FCU. Montevideo. 2002. Pág. 398).

En definitiva, la decisión de rechazar parte de las probanzas ofrecidas por el promotor fue inobjetable, por lo que el agravio deducido en tal sentido no será recibido por la Sala.

XV) Motivación del acto administrativo impugnado.

Sostuvo asimismo el actor, en el curso de su demanda, que la resolución impugnada carece de fundamentación jurídica que motive la decisión del Fisco.

Tal agravio debe ser descartado de plano, en tanto emerge del cuerpo del acto en proceso, así como especialmente de sus antecedentes, los fundamentos de la resolución adoptada.

La única salvedad que cabe realizar al respecto tiene que ver con lo atinente a la tipificación de la infracción de defraudación, la cual, a juicio de la Corporación, no estuvo correctamente fundada, ni mucho menos acreditados sus extremos. El punto será ampliado en el capítulo correspondiente.

XVI) Actividad como prestamista realizada por el contribuyente. Configuración del hecho generador del IRIC.

Ingresando al fondo de la cuestión debatida, cabe determinar primeramente si la actividad que el accionante realizaba como prestamista, la cual se encuentra plenamente probada en autos, configura o no el hecho generador del hoy derogado Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC).

Para ello debe analizarse si la actividad desarrollada combinaba capital y trabajo de un modo que habilite a concluir, tal como lo hizo la D.G.I. en el acto enjuiciado, que se trataba de una empresa y que las rentas obtenidas encuadraban dentro de las denominadas rentas mixtas, derivadas de la existencia de una unidad productiva que combina ambos factores productivos (art. 2º Literal A) del Título 4º del T.O. 1996).

La dogmática ha destacado que para que las rentas queden comprendidas en el hecho generador del impuesto, tanto el factor productivo capital como el factor productivo trabajo deben ser relevantes y tener trascendencia y protagonismo en la generación de aquellas, existiendo además un extendido consenso, tanto en doctrina como en la jurisprudencia del Tribunal, en cuanto a que el peso de los factores productivos en la renta debe medirse con un criterio cualitativo y no cuantitativo.

Enseña en tal sentido el Prof. SHAW: *“La dilucidación de si en la generación de determinadas rentas la incidencia de uno de los factores productivos es predominante o principal o si, por el contrario, ambos factores tienen relevancia, sólo puede resolverse conceptualmente y no en base a ecuaciones de las cuales resulte una medición cuantitativa de la incidencia de cada factor (...). A nuestro juicio, la determinación de si una renta deriva en forma predominante del capital o del trabajo, o en forma conjunta de ambos factores productivos, depende no del monto del capital*

aplicado o de la cantidad de trabajo utilizado sino de la trascendencia o protagonismo que, desde un punto de vista conceptual o cualitativo, tenga cada factor en el desarrollo de la actividad generadora de la renta. Lo cual obviamente implica -es inevitable- que existan situaciones límites que habrá que resolver caso por caso teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada uno de ellos” (Cfme. SHAW, José Luis. “El Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero. FCU. Montevideo. 1988. Págs. 34 y ss.).

En el mismo sentido, ha expresado PEIRANO que en la generación de todas las rentas interviene tanto un componente de capital como un componente de trabajo, no obstante lo cual, no todas las rentas están alcanzadas por el IRIC, porque la ley reclama que ambos factores tengan una importancia, no equivalente, pero sí trascendente o relevante (Cfme. PEIRANO FACIO, Juan Carlos. “Acción de inconstitucionalidad promovida por el Poder Ejecutivo contra la Ley No. 16.004 (Mesa Redonda)”, en Revista Tributaria. Tomo XVI. N° 90. Págs. 198 a 203).

XVII) Pues bien. Sentadas las premisas teóricas, cabe aterrizar en el concreto caso a estudio para determinar si se configuró o no el aspecto material del hecho generador del IRIC.

Al respecto, estima la Sede que, en el presente caso, se ha comprobado la existencia del factor trabajo de un modo cualitativamente relevante, el cual se combina con el factor capital para la generación de la renta percibida por el demandante.

Ello surge claramente demostrado en los antecedentes administrativos. A vía de ejemplo, emerge de obrados la existencia de una gran cantidad de procesos iniciados por el actor para cobrar coactivamente,

en vía judicial, los préstamos otorgados a sus clientes (fs. 74 a 76 A.A.). Resulta evidente, de acuerdo al volumen de negocios que el accionante tenía como financista, que el mismo requería de la participación activa de varias personas para poder llevar adelante su actividad.

Cabe citar, por su acierto, el siguiente pasaje del informe vertido por el Departamento Técnico Tributario de la D.G.I., en el cual el técnico informante Cr. Daniel FEO manifiesta: *“Si se pasa al análisis del caso planteado en autos, resulta clara la utilización del factor trabajo (propio o proporcionado por terceros: Abogados, Escribanos, etc.) que permiten el desarrollo de la actividad financiera de la empresa.*

No caben dudas que la empresa utiliza el factor trabajo en la captación de los clientes, en el estudio de la situación económica y los antecedentes del potencial cliente, en la confección de la documentación que respalda el préstamo, en la realización de las hipotecas y las prendas; en el seguimiento y control de la cobranza y por último en el proceso de ejecución de los morosos.

Por otra parte si se hace un análisis desde el punto de vista cualitativo de la utilización del factor trabajo, queda clara la importancia que dicho factor tiene para una empresa de estas características. Como muestra basta con pensar en la relevancia del trabajo aplicado por la empresa en la órbita judicial, en lo que refiere al cobro de los créditos morosos, pudiéndose apreciar a fs. 66 y 67, los numerosos procesos judiciales iniciados en la órbita judicial, cuyo actor es el titular de la empresa, señor MIGUEL WEISSMAN.

En consecuencia se concluye que el compareciente desarrolla la actividad de prestamista como empresa, verificando el aspecto subjetivo y

el resto de los aspectos que configuran el IRIC y el IVA, siendo en consecuencia contribuyente de dichos impuestos, así como del resto de los impuestos liquidados por equipo inspectivo actuante” (fs. 307 A.A.).

En resumen, el número de operaciones de préstamo realizadas, el respaldo de algunos de dichos préstamos con garantía hipotecaria, su seguimiento para el cobro en el plazo y condiciones estipuladas, al igual que la actividad necesaria para la realización del crédito en vía jurisdiccional, conducen a descartar la hipótesis sustentada por el actor, y a concluir en la importancia cualitativa del factor productivo trabajo en la actividad desarrollada por el sujeto pasivo tributario.

A idénticas conclusiones arriba el Perito designado en el presente proceso jurisdiccional, Cr. Miguel Ángel CAPRA BORBA, el que luego de realizar un pormenorizado análisis de la operativa del contribuyente, expresa “(...) *el suscrito entiende que el factor trabajo es relevante en la actividad financiera del actor por lo que se verifica lo establecido en el artículo 2 del Título 4, combinación de capital y trabajo para alcanzar un resultado económico, estando la actividad del actor gravada por IRIC, y en consecuencia también gravado por el Impuesto al Patrimonio y el Impuesto al Valor Agregado. Como ya se ha aclarado, habrá un tramo de su facturación solamente gravado por el Impuesto a la Pequeña Empresa (hasta alcanzar el tope establecido para este impuesto)” (fs. 197 A.A.).*

En definitiva, el Tribunal comparte la conclusión de la Administración respecto a la obtención de rentas mixtas por parte del contribuyente, en tanto estima que el factor trabajo tenía un rol significativo en su operativa. En consonancia con ello, se concluye que efectivamente se verificó en el caso el aspecto objetivo o material del

hecho generador del IRIC, debiendo rechazarse el agravio expresado sobre el punto por parte del accionante.

XVIII) Configuración del hecho generador del IVA y del IPE.

En relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a la Pequeña Empresa (IPE), la defensa de la parte actora estuvo íntimamente vinculada al cuestionamiento de la verificación del hecho generador del IRIC. A su juicio, al no ser sujeto pasivo del IRIC, tampoco lo era del IVA (art. 6° lit. A) del Título 10 del T.O. 1996) ni del IPE (art. 33 lit. E) del Título 4 del T.O. 1996).

En cuanto al primero de los impuestos nombrados, resulta claro que, al haberse demostrado que el actor realizaba actos gravados en ejercicio de actividades comprendidas en el IRIC, no puede negarse su condición de sujeto pasivo del IVA.

Por su parte, en cuanto al IPE, los aspectos materiales u objetivos que configuran el hecho generador de dicho impuesto son los mismos que aquellos que verifican el presupuesto de hecho del IRIC, radicando la variante exclusivamente en el monto de ingresos obtenidos. Por lo tanto, si las rentas generadas por el actor ingresaban, como quedó demostrado, dentro del hecho imponible del IRIC, entonces las mismas también quedaron incluidas en el hecho generador del IPE en aquel período en que, por su magnitud, no alcanzaron a ser objeto del IRIC.

XIX) Ausencia de prueba sobre la configuración del hecho generador del IMABA y el ICOFISI.

Sostiene en su dictamen el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo que la habitualidad y principalidad de la

actividad desarrollada por el actor implican la gravabilidad de los activos por el hoy derogado Impuesto a los Activos de las Entidades Bancarias (IMABA) (fs. 231 de autos).

También en este punto el Tribunal se apartará de lo dictaminado por la Procuraduría del Estado, en mérito a considerar que no se ha reunido, en obrados, prueba suficiente que avale la configuración del hecho generador de dicho tributo.

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 2° del Título 15 del T.O. 1996, tributan este impuesto aquellas empresas *“cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en la venta de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin (...)”*.

Por su parte, conforme lo previsto en el art. 2° del Decreto N° 65/001, se entenderá que existe actividad habitual *“cuando realicen más de una operación comprendida en el hecho generador, en el transcurso del mes calendario”*, y que existe actividad principal *“cuando los activos directamente afectados a tales operaciones superen a los activos directamente afectados a otras actividades que generen rentas de fuente uruguaya, al cierre de cada mes calendario”*.

XVIII) En cuanto al Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOFISI), se trata de un tributo que grava exclusivamente a los contribuyentes del IMABA, tal como se dispone en el art. 580 de la Ley 17.296.

Por ende, si se entendiera que al actor no le correspondió pagar el IMABA, deberá concluirse necesariamente que tampoco está incluido en el hecho generador del ICOFISI.

XX) Pues bien. Considera la Corporación, en un todo de acuerdo con lo expresado en su informe por el Perito actuante, que no pudo verificarse en el caso la condición de habitualidad requerida por la normativa para configurar el IMABA, en los años 2000, 2001 y 2002, debido a que las operaciones documentadas no alcanzan a cubrir la exigencia relativa a la existencia de más de una operación en el transcurso de un mes calendario.

Al respecto, parece relevante poner de manifiesto la forma en que se determinó el adeudo por concepto de IMABA e ICOSIFI.

Si se examina con atención el curso del procedimiento administrativo, se advertirá que en el informe inicial del equipo inspectivo se realizó una liquidación provisoria en la que no se incluyeron estos tributos (fs. 184 A.A.).

Fue recién en el informe del Departamento Técnico Tributario de la División Técnico Fiscal, firmado por el Cr. Daniel FEO, que se puso de manifiesto que, por el giro de la empresa, se podía verificar también la existencia de obligaciones por concepto de IMABA e ICOSIFI (fs. 200 A.A.).

Luego de ello, el expediente pasó nuevamente al equipo inspectivo, el cual procedió a realizar una liquidación de los referidos tributos, optando para su determinación por un “procedimiento simplificado”, que consistió en tomar el saldo de deudores de la declaración jurada al final del ejercicio -declaración realizada por la propia Administración-, procedimiento que a su entender se hallaba justificado por no obrar en su poder los saldos mensuales (fs. 238 AA).

XXI) A criterio de la Sala, la inexistencia de prueba sobre los saldos mensuales y, sobre todo, la ausencia de una relación precisa de los extremos de hecho que prueben la habitualidad reclamada por la ley, hacen que resulte ilegítima la liquidación del IMABA, y en consecuencia también la del ICOFISI.

En efecto, la prueba respecto a dichos saldos mensuales era determinante, no solo para la cuantificación de la obligación tributaria, sino antes bien para probar el acaecimiento del hecho generador.

Tal como sostiene el Perito en su informe, “(...) *la condición de habitualidad que tienen que tener los préstamos analizados no se verifica en los años 2000, 2001 y 2002. Al no cumplirse una de las condiciones establecidas en el decreto 65/001, en este caso la habitualidad, el suscrito entiende que no existen elementos de prueba suficientes como para afirmar que la actividad financiera del actor esté gravada por IMABA.*

Dicho de otro modo, la documentación incautada no permite afirmar que la actividad financiera del actor esté gravada por IMABA” (fs. 197 vto. de autos).

En definitiva, la norma legal reclama la habitualidad como elemento necesario para que se configure el hecho generador del IMABA, y la existencia de tal elemento no se encuentra debidamente acreditada. Por ende, la determinación de dicho tributo resulta contraria a Derecho, lo mismo que la efectuada respecto del ICOFISI, impuesto cuyo pago corresponde exclusivamente a los sujetos pasivos del IMABA.

De acuerdo a lo expuesto entonces, se procederá a la anulación parcial de la resolución impugnada, en cuanto determinó los referidos tributos para el período Diciembre 2001 a Octubre 2003, así como en

cuanto a la aplicación de la multa y recargos moratorios correspondientes a dichos impuestos.

XXII) No se ha acreditado la configuración de la infracción de defraudación.

Expresó el Sr. Procurador del Estado en su dictamen que, en el presente proceso, *“no han sido objeto concreto de agravios la forma en que la demandada cuantificó los mencionados impuestos mediante el acto impugnado, ni las tipificaciones infraccionales en este contenidas (Contravención y Defraudación). Razón por la que no corresponde expedirse sobre la juridicidad de tales aspectos de la resolución impugnada”* (fs. 231 vto. de autos).

El Tribunal discrepa parcialmente con dicha afirmación, en tanto entiende que, si bien en forma vaga, el accionante se agravió en su demanda de la tipificación de infracciones, al expresar que *“canceló su obligación tributaria, con lo que no puede existir infracción fiscal como sostiene la DGI”* (fs. 15 de autos), señalando en otro pasaje de su escrito que *“jamás he denunciado a la DGI un domicilio diverso que movilice las presunciones que hagan presumir una conducta defraudatoria”* (fs. 6 vto. de autos).

Por lo tanto, cabe concluir que existe agravio contra la tipificación de las infracciones tributarias (mora, contravención y defraudación), aunque la única referencia concreta se realiza respecto de esta última infracción, en torno a la cual se analizará su procedencia.

XXIII) De acuerdo a lo dispuesto en el art. 96 del Código Tributario, defraudación es *“todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento*

indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.

Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas (...)”.

De esta primera parte de la disposición legal se extrae que la referida infracción tributaria está compuesta de dos elementos: uno objetivo, relacionado con la materialidad de la conducta, y otro subjetivo, atinente a la intencionalidad del agente. El primero suele subsumirse en el concepto de “fraude”, y el segundo en la “intención de defraudar”.

Justamente, el inc. 3º del art. 96 del Código Tributario, prevé distintas hipótesis respecto de las cuales, a partir de su ocurrencia, se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario.

En la emergencia, la Administración consideró que eran aplicables algunas de las presunciones estipuladas en la norma de referencia. Tales presunciones son de las denominadas relativas, caracterizadas por el hecho de que admiten prueba en contrario.

Sin perjuicio de ello, cabe resaltar que la verificación de alguna de las circunstancias enumeradas en la parte final del art. 96 del C.T. tiene por consecuencia, únicamente, que se presuma la existencia de la intención de defraudar, esto es, del elemento subjetivo de la infracción en estudio.

Por el contrario, lo concerniente al elemento objetivo de la infracción, esto es, la materialidad de la conducta, debe ser probada en todos los casos por la Administración Tributaria. Sin prueba del elemento material, no se configurará la infracción de defraudación, por más que

operen en el caso las circunstancias que hacen presumir el elemento subjetivo.

XXIV) De los requisitos exigidos por la norma del art. 96 del Código Tributario surge con claridad que no cualquier engaño del contribuyente, así como tampoco cualquier ocultación, configurarán la infracción de defraudación, sino que se requerirá la presencia de determinados elementos adicionales para que el ilícito se produzca.

Señalan en tal sentido BARRERA y HESSDÖRFER, en un trabajo de reciente publicación: *“En cuanto a los aspectos particulares que surgen de la regulación de la infracción de defraudación, debe tenerse especialmente presente la idoneidad que exige el artículo 96 del CT, en mérito de la cual debe afirmarse sin vacilaciones que a la luz del texto vigente no toda conducta engañosa podrá tipificarse como defraudación (...) Entendemos que la norma parte del supuesto que existen determinados engaños pasibles de ser llevados a cabo por los sujetos pasivos que, por su naturaleza, podrían no calificar en lo preceptuado por el artículo 96 del CT y que por ende no ameritarían la aplicación de sanciones de tal entidad como las previstas en dicho artículo”* (Cfme. BARRERA, Jorge y HESSDÖRFER, Andrés. “El engaño como conducta típica en la defraudación tributaria: puntos de contacto y asimetrías en el régimen infraccional y penal” en Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo. Volumen 11. N° 21. 2012. Pág. 15).

En el mismo sentido, sostiene BERRO que el engaño implica *“artificio, mentira, afirmación de elementos sabidamente discrepantes con la verdad”*, en tanto que la ocultación *“no es solo olvido de mostrar, sino la acción de esconder, tapar o disfrazar una situación”*. Tanto el engaño

como la ocultación suponen un hacer del actor presentando falsedades o escondiendo realidades, para provocar un error en la Administración (Cfme. BERRO, Federico. Los ilícitos tributarios y sus sanciones. FCU, Montevideo, 2007. Págs. 83 a 86).

En resumen, de acuerdo a lo expuesto por la doctrina, es necesaria la presencia de un engaño, o de una ocultación, calificados, lo cual supone que el medio escogido por el agente tenga una determinada magnitud o idoneidad tal, que sea susceptible de inducir en error a los funcionarios del Fisco.

XXV) De conformidad con lo señalado, es dable concluir que la Administración lejos ha estado de acreditar la existencia del elemento objetivo de la defraudación tributaria.

No se ha configurado, en la especie, el aspecto objetivo o material del tipo infraccional de defraudación tributaria, puesto que no ha tenido lugar un engaño o una ocultación calificada, esto es, que reúna los caracteres necesarios para ser susceptible de inducir en error a los funcionarios de la Administración.

Lo único que se ha verificado en el caso es una omisión del contribuyente, una mera conducta omisiva, consistente en no haber declarado la existencia del hecho generador, al no haberse inscripto como prestamista por su actividad financiera. Ello no supone en absoluto la realización de las maniobras engañosas requeridas en el tipo infraccional de la defraudación, por lo que cabe concluir en la ilegitimidad de la tipificación.

Ha dicho el Tribunal, en conceptos que resultan aplicables al sub-exámene: “En lo que se refiere a la infracción de defraudación, no se

aprecia elemento alguno que lleve a la convicción de que la actora haya procedido con engaño o realizado actos que fueran susceptibles de inducir en error a los funcionarios de la administración fiscal (...). No existió un comportamiento activo de parte de la actora, en tanto su conducta se encuadró en omitir el pago de los aportes y realizar la inscripción a que estaba obligada. No puede desprenderse de su actitud omisa la intención fraudulenta, la existencia del dolo, que requiere esa figura infraccional” (Cfme. Sentencia N° 364/2010).

Del mismo modo, también resulta trasladable al presente caso lo expresado por el Tribunal en un fallo del año 2004, cuando se sostuvo: “Esta figura requiere la comisión de fraude, definido por el artículo 96 como *“...todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas”*”.

Como expresa RETA, refiriéndose a la figura penal del artículo 110 del Código Tributario: *“...La acción típica consiste, conforme al texto en examen, en “proceder con engaño”, fórmula inspirada sin duda alguna en el delito de fraude (C.P. art. 160).*

La expresión “proceder” subraya el carácter activo del comportamiento. Quedan así excluidas las conductas omisivas, como por ejemplo: omisión de inscribirse como contribuyente, omisión de pago, omisión de formular las declaraciones a que se estuviese obligado.

En cuanto a la materialidad del engaño es necesario tener presente que la norma en examen integra el Código Tributario y éste en el inciso 2° del artículo 96 considera fraude “todo engaño u ocultación”, de lo que se

infiere que la simple ocultación no es un engaño y por consiguiente queda fuera de los límites de la figura de la defraudación...” (El delito de Defraudación Tributaria en la Ley N° 15.294. Revista de Derecho Penal N° 6, págs. 51 y 52).

(...) Finalmente, conforme firme jurisprudencia de ese Alto Cuerpo, las presunciones contenidas en el inciso tercero del artículo 96 lo son del elemento subjetivo (intención dolosa), por lo que no habiendo sido probado el elemento objetivo (fraude) su configuración carece de la relevancia atribuida por la Administración” (Cfme. Sentencia N° 154/2004).

XXVI) En definitiva, no existe prueba en autos que verifique el acaecimiento del elemento objetivo de la infracción en estudio, por lo cual, cabe reputar ilegítima la tipificación efectuada en tal sentido. En mérito a lo expuesto, se procederá al acogimiento parcial de la demanda incoada, en lo que respecta a la liquidación de los tributos IMABA e ICOFISI, con su incidencia en la multa y recargos por mora, y a la tipificación de la infracción de defraudación, con su correspondiente multa. Por tales fundamentos, y atento a lo preceptuado en el art. 309 de la Constitución Nacional y arts. 23, 24 y 25 del Decreto-Ley 15.524, el Tribunal,

FALLA:

Acógrese parcialmente la demanda; y en su mérito: anúlense parcialmente los Numerales 1° y 2° del acto administrativo impugnado, exclusivamente en lo que respecta a la determinación de obligaciones tributarias por IMABA e ICOFISI, con su cuota parte correspondiente en la multa y recargos moratorios; y anúlase, asimismo, el Numeral 4° del acto impugnado.

Sin sanción procesal específica.

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

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Preza (r.), Dr. Harriague, Dra. Sassón, Dr. Tobía (d). Dr. Marquisio (Sec. Letrado).

Discordia del Dr. Tobía: *DISCORDE PARCIALMENTE. Estimo que resultan de recibo los agravios relacionados al inicio del procedimiento administrativo en materia tributaria sin orden de inspección, sin perjuicio de anotarse que resulta de aplicación subespecie la presunción de ilegitimidad según fundamentos que se explicitarán a continuación.-*

Aplicación subespecie de la presunción de ilegitimidad en favor del interesado por resolución intempestiva de la recurrencia impetrada.-

*En lo inicial, debe relevarse el incumplimiento de un deber jurídico que le ha sido atribuido a la accionada, cuya ocurrencia el legislador sancionó mediante la **presunción de ilegitimidad en favor del interesado** (art. 6 de la Ley 15.869 en la redacción dada por el art. 41 de la Ley 17.292). De las resultancias administrativas agregadas al proceso surge que el promotor interpuso contra la volición enjuiciada los recursos de revocación y jerárquico en subsidio 14/4/2009 (fs. 375 A.A.) y fundamentados a fs. 765/767 vta., junto a profusa prueba documental. Sin*

*perjuicio de anotarse, que la resolución No. 471/2010 de fecha 16/3/2010 dictada por el Director General de Rentas, mediante la cual se desestimara el recurso de revocación (fs. 795/796 A.A.), resultó emitida intempestivamente venciendo con **holgura** el plazo de la denegatoria ficta de dicho medio impugnativo. Resultando, además, que el recurso subsidiariamente interpuesto **no consta en los A.A. fuera resuelto por el Poder Ejecutivo.**-*

Razón por la cual se reproducen en la especie, las condicionantes que acceden a la presunción de ilegitimidad (vide: Sentencias 542/2012, 415/2012, 315/2012, 813/2011, 175/2011, 323/2009, 18/2008, 214/2005, 702/2004, entre otras).-

Invariablemente, en doctrina se ha señalado que el legislador uruguayo estableció una presunción de antijuridicidad en el supuesto edictado por la norma, con severas críticas a la invocación reiterada de la presunción de legitimidad en jurisprudencia del Tribunal (vide: Delpiazzo, Carlos; “Derecho Administrativo General. Volumen 1”, Amalio M. Fernández, 1ª Edición, 2011, pág. 294), las que en su actual integración se consideran plenamente de recibo.-

Porque la presunción de legitimidad de los actos administrativos opera como un criterio apriorístico de valoración del accionar administrativo que, como tal, sin respaldo jurídico en nuestro ordenamiento logra privilegiar a uno de los sujetos del proceso, en detrimento de su contraparte inobservando el principio de la igualdad de los litigantes que informa y preside el proceso contencioso administrativo de anulación (art. 4 C.G.P., art. 104 del Decreto-Ley 15.524) -Cfe.

Sentencias 415, 466 y 509/2012, entre otras-, véase también el *CONSIDERANDO XI* de la Sentencia 427/2010.-

En otro orden de ideas, debe verse que la **presunción de ilegitimidad** libera a su beneficiario ab initio de la carga probatoria de sus dichos, invirtiéndose ésta, debiendo la Administración procurar desplegar los medios probatorios hábiles y conducentes como única vía idónea para desvanecer el beneficio legal al que accedieron los demandantes.-

Tal cual lo indica DURÁN MARTÍNEZ a propósito de la presunción simple en favor del actor: “... puede ser decisiva en aquellos juicios que dependen de la prueba de los hechos que fundaron el acto impugnado. En estos casos, es la Administración la que debe probar que los hechos existieron, y si no lo hace el acto deber ser anulado por ausencia de motivos” (Durán Martínez, Augusto; en *Contencioso Administrativo*, FCU, 2007, pág. 226).-

En términos plenamente aplicables, señalan NAVARRINE y ASOREY: “En la prueba de las presunciones legales se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, porque en las presunciones relativas, que admiten prueba en contrario, la parte que las niega debe probar y las que las invoca queda relevada de la prueba por estar favorecida por ella” (Navarrine, Susana C., Asorey, Ruben O.; en “Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario” LexisNexis, 3ª Edición, 2006, pág. 145).-

Vicio formal denunciado por el promotor.

Se ha expresado, por el accionante, que la Administración inició los procedimientos el 3/6/2003, sin orden de inspección, violando severamente

el principio de legalidad que debe orientar el accionar de los funcionarios públicos (fs. 3 vta. del ppal.).-

*Debe precisarse que, la orden de inspección labrada con fecha 5/12/2003 (fs. 4 y 517 A.A.), si bien obra agregada como primera actuación administrativa, se advierte que las actas incorporadas con posterioridad en el expediente administrativo (fs. 5/6 vta., fs. 7/10, fs. 11/12, fs. 13/13 vta.), en puridad, constituyen actuaciones **previas** (de fechas 3/6, 17/7 y 18/8/2003) demostrativas del desborde funcional en tanto el obrar administrativo se desarrolló “de hecho” sin cumplir con el ritual procedimental que encauza la actividad fiscalizadora.-*

Sobre este punto, sin desconocer la opinabilidad de la temática en cuestión, me inclino por dar recibo a la pretensión anulatoria. En efecto, si bien como apunta autorizada doctrina, la Administración goza de discrecionalidad en la elección de a qué contribuyente habrá de inspeccionar, el desvío del ritual procedimental, necesariamente coadyuva al desconocimiento del accionar objetivo que debe presidir la individualización de determinado contribuyente.-

Como explican GIANNI GUTIÉRREZ PRIETO y ALBERTO VARELA RELLÁN, la decisión de inspeccionar es discrecional, pero no debe confundirse discrecionalidad con arbitrariedad (Gutiérrez Prieto, Gianni y Varela Rellán, Alberto; “El contribuyente frente a la inspección fiscal”, Amalio M. Fernández, 2ª Edición, pág. 213). Y, bien en la situación ventilada subespecie, no puede sostenerse como válida la existencia de actos verbales, desde que el Decreto 500/991 si bien admite la categoría, con carácter excepcional, exige la necesaria concurrencia de urgencia o imposibilidad de hecho (vide: Sentencias 989/1998 y 495/2012).-

No puede sino convenirse que la premura y necesidad de apresuramiento en el desarrollo de la actividad de fiscalización debe surgir de las resultancias administrativas, no puede presuponerse o presumirse. De lo contrario, el contribuyente -de acuerdo a la normativa vigente en el caso de análisis- vería seriamente desguarnecida una respetable garantía -reglamentaria-, en la primera oportunidad procedimental, porque evidentemente quien es objeto de un procedimiento administrativo puede y debe conocer los elementos básicos que rodean la actividad -orden del Jerarca, funcionarios designados para desarrollar la tarea, etc.-.-

Entiendo, que la orden de inspección -aplicable al caso- constituye un recaudo documental que milita en favor de la necesidad de transparentar la acción pública hacia el Sujeto Pasivo. Dicho recaudo, resguarda al contribuyente, al menos, contra un posible desborde del accionar de los agentes públicos configurativo de desviación de poder, porque la Administración debe actuar con imparcialidad (ex art. 2, lit. a), Decreto 500/991), objetividad, sin preconceptos pero también su obrar debe contribuir a demostrar la inexistencia de intencionalidades. Y, ello se logra, claro está, con la adecuada escrituración de las actuaciones administrativas, de modo que el administrado acceda, de primera mano, al desarrollo de los andariveles burocráticos en estricto apego de la legalidad.-

Como expresa VICENTE OSCAR DÍAZ: “Las consecuencias fácticas y jurídicas que rodean el inicio formal de una inspección tributaria requieren su debido análisis en el marco de garantías a favor del administrado.

(...)

Toda verificación debe estar precedida de un aviso de inspección a los efectos de garantizar los derechos del inspeccionado con la formalidad antes expuesta, habida cuenta de que la inspección representa el inicio de un proceso que puede desembocar en ulterioridad determinativa de oficio.

El aviso de puesta bajo inspección tiene una mayor trascendencia aún, porque personaliza al sujeto inspeccionado en forma concreta y permite limitar el marco propio del objeto procesal de la inspección.

(...)

Es necesario por ende, un acto administrativo de acuerdo de inicio de las actuaciones de comprobación y verificación tributaria, en el cual se producirá la adscripción de esa comprobación al órgano correspondiente y ese órgano lo atribuirá al funcionario, equipo, o unidad que proceda, es decir, hace falta la autorización, orden, o acuerdo para que el acto de inspección de comienzo a su cometido.”(Díaz, Vicente O.; “Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder”, 1ª Edición, Buenos Aires, Ad Hoc, 2010, pág. 103/104).-

Por lo demás, la existencia de actuaciones escritas que ordenen la mentada actividad, se impone con fundamento en el principio de seguridad jurídica (ex arts. 7 y 72 de la Constitución de la República) y, como señalaran VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO y SAYAGUÉS ARECO en su Código Comentado y Concordado a propósito del procedimiento escrito (ex art. 44 C.T.): “Entre sus ventajas debe señalarse que elimina la posibilidad de invocar actos verbales de procedimiento, de difícil probanza, en una materia donde suelen existir importantes intereses

pecuniarios” (Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Comentado y concordado”, FCU, 5ª Edición, 2002, pág. 367).-

Tampoco es aceptable la existencia de imposibilidad de hecho, por cuanto siquiera fue invocado por la demandada y tampoco de las resultancias administrativas emerge sin margen de duda razonable el obstáculo para materializar la orden de inspección de acuerdo a las prescripciones reglamentarias.-

Es un hecho cierto, que siendo el procedimiento administrativo en la esfera tributaria escrito enmarcado como principio general (ex art. 44 C.T.), igualmente no cabe ubicar el vicio procedimental alegado por la actora como revestido de intrascendencia, esto es, inhabilidad para provocar una disminución o abatimiento de garantías (vide: art. 7 del Decreto 500/991). Y, ello en mérito, a lo expuesto supra, la discrecionalidad -que no se discute en modo alguno- en la elección del futuro inspeccionado, no supone la liberalidad absoluta e irreflexiva, sino que aquélla se haya vinculada con reglas de Derecho que contornean la actuación administrativa.-

En definitiva, si la orden de inspección se erige en el inicio de las actuaciones de fiscalización cómo es posible sostener la viabilidad jurídica de actividad administrativa desarrollada por cuenta y orden de la accionada sin un efectivo conocimiento del interesado, sobre quien se proyectará, en definitiva, el accionar estatal.-

La oralidad que posiblemente mandatara el inicio de actuaciones inspectivas, no recoge, en el expediente su justificación o razón de ser en atención a los resultados de la actividad fiscalizadora finalmente desplegada.-