

## **DECRETERO DE SENTENCIAS**

//tevideo, 14 de junio de 2016

No. 332

### **VISTOS:**

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "AKUMAL S.A. Y OTRAS con PODER EJECUTIVO. Acción de nulidad" (Ficha No. 165/13).

### **RESULTANDO:**

I) Que comparecieron AKUMAL S.A.; ALHEC EMPRESA DE SERVICIOS FINANCIEROS S.A.; ALMAR S.A.; AVENIDA S.A. EMPRESA DE SERVICIOS FINANCIEROS; BELIS S.A.; CENTRO SUDAMERICANO S.A.; DALMATEN S.A.; EUROCAM S.A.; EURODRACMA S.A.; EUROPA SERVICIOS FINANCIEROS S.A.; GALES SERV. FINANC. S.A.; INDUMEX S.A.; LUNDIN S.A.; MERITAX S.A.; MONEY SUR S.A.; MULTI DIVISA S.A.; NIXUS S.A. SERVICIOS FINANCIEROS; VAL SERVICIOS FINANCIEROS S.A. y VARLIX SERVICIOS FINANCIEROS S.A. -todas debidamente representadas- a demandar la declaración de nulidad del Decreto del Poder Ejecutivo N° 203/012 de 22 de junio de 2012, publicado en el Diario Oficial el 27 de junio de 2012, con la modificación dada en vía recursiva (art. 60 del Decreto-Ley 15.524) por el Decreto del Poder Ejecutivo N° 416/012 de 26 de diciembre de 2012, publicado en el Diario Oficial el 3 de enero de 2013.

El acto impugnado, en la fase de cuestionamiento, establece que para las Empresas de Servicios Financieros, la alícuota anual de la Tasa de

Control Regulatorio del Sistema Financiero será del 2%o (dos por mil) o 1%o (uno por mil), respectivamente, sobre los activos propios radicados en el país, según ejerzan o no actividad crediticia (fs. 149 de los A.A.).

Las actoras recordaron, en lo inicial, la regulación legal de la Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero (TCRSF), regulada por la Ley 18.083 (arts. 95 a 98). Indicaron que luego de la creación de la referida tasa, se produjeron importantes modificaciones en la Carta Orgánica del Banco Central del Uruguay (BCU) y, en consecuencia, en la regulación del mercado de servicios financieros (puntualmente recordaron la Ley 18.401 con las modificaciones introducidas por la Ley 18.643).

Fue recién en el año 2009, con la Ley 18.401, que se crearon las Empresas de Servicios Financieros (ESF) como entidades reguladas por el BCU, en sustitución de las Casas de Cambio, reduciendo las actividades permitidas para estas últimas.

Como consecuencia de estas modificaciones, se introdujeron modificaciones en la “Recopilación de Normas de Regulación y Control del Sistema Financiero, a fin de ajustarla al nuevo marco legal. Dentro de dichas modificaciones se incorporó la reglamentación propia de las Empresas de Servicios Financieros y se sustituyó la de Casas de Cambio.

Las operaciones permitidas para las Empresas de Servicios Financieros, son básicamente las mismas que las que podían realizar las Casas de Cambio, salvo por la inclusión -previa autorización del BCU- de otorgar créditos. La diferencia entre ambos tipos de entidades, es que las Casas de Cambio no pueden ni realizar transferencias o giros fuera del país ni otorgar créditos, cosa que las Empresas de Servicios Financieros sí pueden hacer. Estas modificaciones normativas determinaron que las Casas

de Cambio existentes se transformaran masivamente en Empresas de Servicios Financieros, de manera de poder seguir realizando las mismas actividades que antes; especialmente la actividad de giros y transferencias al exterior.

Indicaron que la resolución impugnada les causa agravio, porque las obliga a pagar una alícuota cinco o diez veces superior a aquella sobre la que venían tributando la TCRSF, a pesar de haber mantenido invariada su actividad desde la creación de dicha exacción. El decreto impugnado se aparta del régimen legal que origina la TCRSF, sin considerar las actividades propias de este tipo de empresas y desconociendo los antecedentes normativos que la originaron.

Detallaron pormenorizadamente las causales de ilegitimidad por las que consideran que el acto impugnado se encuentra viciado. En lo inicial, indicaron que el acto colide con el principio de legalidad, por apartarse de los parámetros normativos exigidos por la ley que crea la TCRSF; se ha fijado una alícuota en función de la forma jurídica adoptada por el sujeto pasivo en lugar de atender al aspecto material del hecho generador.

La facultad del Poder Ejecutivo de fijar montos mínimos y máximos de la tasa o alícuota, debe hacerse en atención a la naturaleza de las actividades reguladas. Las actividades desarrolladas por las ESF, son las mismas que realizaban las Casas de Cambio cuando se creó la TCRSF.

Por otra parte, se desconoce el principio de legalidad y de primacía de la realidad, ya que si bien las comparecientes siguen desarrollando las mismas actividades que cuando se creó y reglamentó el tributo, el acto desconoce el aspecto material de su hecho generador dispuesto por la ley y

las grava por su forma jurídica (por la forma jurídica que forzosamente debieron asumir).

Indicaron que, producto del nuevo marco regulatorio, se vieron forzadas a transformarse de Casas de Cambio a Empresas de Servicios Financieros, de modo de no perder la posibilidad de seguir realizando giros y transferencias al exterior. Esto es, inclusive, reconocido por la Administración, por lo que atendiendo al principio de primacía de la realidad, al no haberse variado las actividades reguladas que desarrollaban las ESF, mal puede ahora imponerse un aumento que es de cinco a diez veces superior que la tasa originalmente aplicada.

El monto del tributo que se pretende imponer ahora, excede ampliamente el previsto por la norma para sus actividades, violentando el espíritu del legislador al crear el tributo y lo establecido por la propia Administración en la reglamentación. Inicialmente, por el Decreto 705/2008 se fijó una alícuota de 0,2‰ (cero coma dos por mil) sobre los activos propios radicados en el país para las Casas de Cambio.

Luego, sin que cambiara sustancialmente la actividad realizada, las Casas de Cambio se vieron forzadas a migrar a otra forma jurídica (a transformarse en Empresas de Servicios Financieros), pero pese a hacer la misma actividad, se les quintuplica la tasa o alícuota.

En cuanto a las ESF que realizan actividad crediticia, el decreto es ilegítimo porque se fija la alícuota sobre un monto imponible diferente al exigido por la ley. El acto atacado ordena tributar a estas entidades sobre “los activos propios radicados en el país”; sin embargo, este tipo de ESF se enmarcan, al realizar actividad crediticia, dentro de la hipótesis legal prevista para “otros sujetos regulados” (art. 96, literal D, de la Ley 18.083)

y, en consecuencia, deben tributar sobre “el promedio anual del total de los activos que administren o las comisiones que perciban” (según lo exige el art. 98 literal D), según sea el caso.

Indicaron también que se vulnera el principio de igualdad, porque las ESF deben tributar ahora de manera mucho más gravosa que otros sujetos, como por ejemplo las Casas de Cambio. Por otra parte, a diferencia de otros sujetos regulados, el tributo no tiene un mínimo no imponible, ni tampoco se fijan tasas decrecientes en función del mayor valor del monto imponible. Compararon la estructura del tributo previsto para las Casas de Cambio (que prevé el mínimo no imponible); para las Empresas Administradoras de Crédito; Empresas Administradoras de Grupos de Ahorro Previo y Empresas de Intermediación Financiera.

Añadieron que también resulta violatorio del principio de igualdad el hecho de que se pretenda parificar la situación de las ESF con las Empresas Administradoras de Crédito. Este criterio, justificado en que ambos tipos de entidades pueden otorgar créditos, desconoce el origen de las ESF, su operativa habitual y permitida, así como su similitud con las Casas de Cambio. No puede parangonarse a los efectos tributarios la situación de las ESF con las Empresas Administradoras de Crédito, porque ello supone desconocer las sustanciales diferencias de ambos tipos de entidades.

Seguidamente, también se agraviaron por entender que la motivación del acto resulta insuficiente, inexacta y desajustada a la ley que da origen a la TCRSF. No se menciona razón alguna de dónde extraer lógicamente la modificación del régimen existente para las ESF, lo que determina la invalidez insanable y absoluta de lo resuelto.

La motivación es insuficiente, incongruente e inexacta porque, pese a que un dictamen letrado reconoció que las ESF, bajo otra denominación, continúan realizando las mismas actividades, igualmente se les quintuplica la alícuota, lo que no resulta justificado.

Añadieron que se produjo un quebrantamiento de la confianza legítima y de la seguridad jurídica, puesto que se vieron forzadas a transformarse, de Casa de Cambio a ESF para poder seguir realizando las mismas operaciones. Sin embargo luego, se esgrime que adoptaron otra forma jurídica distinta para aumentarles desmesuradamente la alícuota. No ha variado el aspecto objetivo del hecho generador del tributo, siendo improcedente multiplicar en exceso la alícuota.

La Administración defraudó la confianza legítima depositada por las entidades actoras, puesto que sin mediar justificación razonable se impone una tasa cinco veces superior a la que venían abonando, y diez veces superior en caso de otorgar créditos. Por otra parte, también se traiciona la confianza legítima, ya que el pago invariado de la TCRSF había sido aceptado y aplicado de oficio por la Administración. Luego de haber consentido y aplicado por años la misma alícuota prevista para las Casas de Cambio a las ESF, se fija ahora para éstas una tasa totalmente desproporcionada.

La abrupta y desmedida modificación al criterio aceptado por la Administración -en cuanto a que las mantuvo en el régimen de las Casas de Cambio por mantener la misma actividad- como las modificaciones reglamentarias mencionadas, determinan la vulneración de los principio de confianza legítima y seguridad jurídica.

II) Corrido el correspondiente traslado fue evacuado por el doctor Daniel GAGGERO en representación del Estado-Poder Ejecutivo Ministerio de Economía y Finanzas, quien defendió la legitimidad del obrar administrativo.

Recordó que la fijación de las alícuotas de la TCRSF se hizo previa consulta de los sujetos involucrados. En el caso de las ESF, la base imponible es coincidente con la establecida en el literal H del artículo 1 del Decreto 798/2008 para las Empresas Administradoras de Crédito. Esta equiparación encuentra justificativo en que ambos tipos de entidades pueden otorgar créditos.

Hizo un detalle de la estructura del BCU empleada para el contralor de los servicios financieros y sus costos. Indicó que el aumento de la alícuota de la TCRSF no es suficiente para cubrir el costo del servicio de control (cubre apenas un 12%). El costo de contralor de las ESF es mucho mayor que el de las Casas de Cambio, puesto que estas últimas entidades pueden realizar actividades domésticas y no tienen habilitada la actividad crediticia.

Señaló que no se vulneraron los parámetros legalmente fijados para el establecimiento de la alícuota ni el principio de igualdad. Como lo reconocen las propias actoras, sus actividades son distintas a las que actualmente realizan las Casas de Cambio. Pueden realizar giros y transferencias al exterior, además de actividad crediticia, lo que supone mayores necesidades de contralor.

No es cierto que no les aplique el mínimo no imponible. Las empresas, en caso de tener activos inferiores a 5.000.000 de Unidades Indexadas, no están alcanzadas por el tributo.

Las ESF tampoco pueden compararse con los bancos, porque la índole de la actividad que realizan es distinta. Los bancos pagan sumas muy superiores a las actoras. Las distintas tasas o alícuotas se justifican en función del riesgo que implica la actividad que realizan, no en función de las formas jurídicas. Por esa razón pagan una alícuota distinta (mayor) las ESF que realizan actividad crediticia que las que no la realizan. Las Casas de Cambio no pueden otorgar créditos ni realizar giros o transferencias de dinero al exterior, por lo que implica una actividad expuesta a un menor riesgo.

Rechazó el argumento de que el acto atacado se halle indebidamente motivado; dijo que la motivación es suficiente y exacta. Indicó que por la actividad que realizan las actoras, se necesita un contralor más exhaustivo (puntualmente por lo relacionado con la normativa para evitar el lavado de activos); máxime cuando se realizan giros al exterior. Finalmente, dijo que no se vulneraron los principios de confianza legítima y seguridad jurídica.

Solicitó que se diera noticia del pleito al BCU, lo que se cumplió (fs. 59 y 60).

III) La doctora Elisa BUSCHIAZZO FIGARES compareció en representación del BCU a deducir tercería coadyuvante con la demandada.

En su escrito, recordó en detalle el régimen jurídico de la Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero (TCRSF) y su reglamentación.

También detalló el origen de las ESF y la reglamentación de dichas entidades; indicó que está fuera de discusión que las ESF son sujetos pasivos de dicha tasa, puesto que integran el elenco de sujetos supervisados por el BCU. La determinación de la base imponible y alícuotas

correspondientes, se encuentran asociadas a la naturaleza de las actividades realizadas por las entidades supervisadas, las características del giro de dichas empresas así como el tipo, complejidad y volumen de las actividades necesarias para su supervisión. Como las ESF nacieron con posterioridad al Decreto reglamentario de la tasa (Decreto 795/2008), fue necesario proyectar un nuevo decreto que contemplara la situación de estas entidades.

Inicialmente se aprobó el Decreto 203/2012, por el cual se estableció para las ESF una alícuota del 2‰ (dos por mil) sobre los activos propios radicados en el país. Como consecuencia del recurso movilizado por las actoras contra el referido decreto, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 416/2012, por el que estableció una tasa diferencial para las ESF según ejerzan o no actividad crediticia. Para el primer caso se fijó la alícuota en el 1‰ (uno por mil) sobre los activos propios radicados en el país y, en el segundo caso, en el 2‰ (dos por mil) aplicada sobre idéntica base.

Concretamente sobre los agravios de la actora, adujo que no se violenta el principio de legalidad. La Ley 18.083 en su art. 98, faculta al Poder Ejecutivo a fijar la alícuota o tasa del tributo (TCRSF) con determinados topes, en función de la identidad del sujeto sometido a contralor. La Administración no ha superado dichos topes al dictar el acto impugnado, por lo que no se advierte ningún apartamiento del principio de legalidad.

Recordó que la Ley 18.083, en su artículo 98, literal D), establece dentro del elenco de sujetos pasivos de la tasa a “otros sujetos regulados”. Las entidades -como las ESF- que luego de la sanción de la ley se

incorporaron al contralor del BCU, también quedaron abarcados por esta previsión legal y, por ende, también son sujetos pasivos de la TCRSF.

Para estos otros sujetos, el art. 98 de la Ley 18.083 establece que la alícuota no podrá superar el 2%o (dos por mil) del promedio anual del total de los activos que administren o de las comisiones que perciban.

El acto impugnado, establece para las ESF la tasa o alícuota en el 1%o (uno por mil) o el 2%o (dos por mil) de los activos situados en el país, según ejerzan o no actividad crediticia, por lo que se sitúan en los parámetros legalmente establecidos. Indicó que por razones de justicia distributiva se hace un trato diferencial entre las ESF que realizan actividad crediticia y las que no lo hacen. Las alícuotas establecidas fueron en función de la naturaleza de las actividades realizadas, como ordena hacerlo la ley y no en función de las formas jurídicas; no se gravan las formas sino la actividad desarrollada.

El Poder Ejecutivo tuvo en cuenta la naturaleza de las actividades reguladas y supervisadas. No puede parangonarse la actividad de las actoras, que son ESF, con la de las Casas de Cambio que, al día de hoy, pueden ejercer únicamente giros y transferencias domésticas (no al exterior). Además, las ESF pueden realizar actividad crediticia, cosa que les está vedada a las Casas de Cambio.

A partir de la Resolución de la Superintendencia de Servicios Financieros de 29 de diciembre de 2009, la naturaleza y alcance de las actividades que pueden realizar las ESF es radicalmente divergente de las que les están permitidas a las Casas de Cambio. Ello implica que el contralor sobre las ESF deba ser más incisivo que el que se realiza sobre las Casas de Cambio.

Negó que se violente el principio de igualdad por el acto atacado. Luego de hacer un largo desarrollo conceptual sobre el referido principio, adujo que la diferencia de trato de la ESF en relación a otras entidades, se justifica por el tipo de actividades que efectúan, lo que demanda un contralor más intenso de la autoridad administrativa. Los costos del servicio en uno y otro caso varían, lo que justifica un tratamiento diferencial.

Por tal motivo, el BCU propuso al Poder Ejecutivo (que hizo suya dicha propuesta), que el tratamiento de las ESF se equipare al de las Empresas Administradoras de Crédito. Por otra parte, en cuanto al costo del servicio y su relación con lo recaudado por la TCRSF, es evidente que no cubre un pequeño porcentaje (12%) de su costo total.

Rechazó también el agravio vinculado a los defectos de motivación del acto resistido. Dijo que el acto atacado se encuentra debidamente motivado. Por último, rechazó el agravio que denuncia que la Administración quebrantó el principio de seguridad jurídica y contradujo la confianza legítimamente depositada. Reconoció que, transitoriamente, se habilitó a que las ESF continuaran tributando la TCRSF de forma igual a las Casas de Cambio; esto es, sobre el 0,2%oo (cero coma dos por mil) de los activos propios radicados en el país. Dicho tratamiento varió cuando se reguló específicamente la situación tributaria de estas entidades. Dicha regulación se hizo legítimamente, sin contrariar la Regla de Derecho.

IV) Abierto el juicio a prueba por Decreto 9934/2013 (fs. 80), se diligenció la que obra agregada y certificada a fs. 98. La Administración demandada cumplió con su deber de incorporar los

antecedentes administrativos, que obran en la carpeta verde acordonada en 161 fojas.

V) Alegaron por su orden la actora (fs. 104 a 112 vuelto); la demandada (fs. 115 a 116 vuelto) y la tercerista (fs. 119 a 129 vuelto).

VI) Los autos pasaron a consideración del Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, que emitió el Dictamen N° 183/15 (fs. 133 a 136), por el que aconsejó desestimar la pretensión anulatoria.

VII) Se llamó a las partes para sentencia por Decreto N° 3294/2015 (fs. 138), pasando los autos a estudio de los Sres. Ministros, quienes la acordaron y dictaron en legal y oportuna forma.

### **CONSIDERANDO:**

I) El acto objeto de la presente acción de nulidad es el Decreto del Poder Ejecutivo N° 203/012 de 22 de junio de 2012, publicado en el Diario Oficial el día 27 de junio de 2012, con la modificación dada en vía recursiva (art. 60 del Decreto-Ley 15.524) por el Decreto del Poder Ejecutivo N° 416/012 de 26 de diciembre de 2012, publicado en el Diario Oficial el 3 de enero de 2013.

El acto impugnado, en la fase de cuestionamiento, establece que para las Empresas de Servicios Financieros la alícuota anual de la Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero será del 2%o (dos por mil) o 1%o (uno por mil) respectivamente, sobre los activos propios radicados en el país, según ejerzan o no actividad crediticia (fs. 149 de los A.A.).

II) Los presupuestos requeridos para la admisibilidad del presente accionamiento se encuentran debidamente cumplimentados, por lo que el Tribunal ingresará a la consideración de la cuestión sustancial.

En efecto, el acto originario encausado (Decreto 203/2012) fue publicado en el Diario Oficial el 27 de junio de 2012. Las actoras movilizaron el correspondiente recurso de revocación el 23 de julio de 2012 (fs. 38 a 40 de los A.A. y nota de cargo de fs. 41 de los A.A.).

El recurso fue expresamente resuelto por el Decreto 416/2012, modificativo del impugnado. El referido decreto fue publicado en el Diario Oficial el 3 de enero de 2013 y notificado personalmente a los recurrentes el 23 de enero de 2013 (fs. 150 vuelto de los A.A.).

La demanda, conteniendo la pretensión anulatoria, fue presentada, en tiempo útil el 4 de abril de 2013 (nota de cargo de fs. 39 *infolios*).

III) El contenido de los actos de proposición fue convenientemente resumido en los RESULTANDOS, a los que cabe hacer remisión en honor a la brevedad.

IV) El Tribunal por unanimidad de sus integrantes naturales, apartándose de lo aconsejado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, habrá de amparar la pretensión anulatoria, en los contenidos que seguidamente se explicitarán.

V) Ha sido admitido por ambas partes que las actoras originariamente se constituyeron en Casas de Cambio, pero producto de modificaciones legales que restringieron las actividades permitidas a estas entidades (puntualmente la eliminación de la facultad de hacer giros y transferencias al exterior), mudaron su forma jurídica para pasar a constituirse en Empresas de Servicios Financieros (ESF).

Las ESF fueron creadas por la Ley 18.401 como entidades reguladas por el BCU y, como tenían la facultad de hacer las actividades que se les restringían o directamente se les quitaban a las Casas de Cambio, éstas migraron su forma y optaron masivamente por constituirse en ESF. Conforme a la normativa bancocentralista, las ESF pueden hacer las mismas actividades que antiguamente realizaban las Casas de Cambio; además, se les confirió la posibilidad de otorgar créditos, previa autorización del BCU.

La presente controversia estriba en torno a la legitimidad de la fijación por parte del Poder Ejecutivo en la forma de determinación de la Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero (TCRSF). En particular, a la determinación de la alícuota fijada.

VI) El Tribunal considera que le asiste razón a la parte actora en su denuncia de que el decreto hostilizado se aparta de la ley a la que debió sujetarse, puesto que fija para las entidades actoras, una base de cálculo ilegítima sobre la que deberán tributar.

A juicio del Tribunal, corresponde partir de la premisa de que las actoras, en tanto Empresas de Servicios Financieros, son entidades sujetas a un régimen jurídico distinto de las Casas de Cambio. Justamente, adoptaron esa forma jurídica en virtud de que la normativa restringió facultades a las Casas de Cambio.

Frente a la TCRSF, las actoras encuadran dentro del elenco de sujetos pasivos en virtud de lo establecido en el literal D) del art. 96 de la Ley 18.083 (“Otros sujetos regulados.”).

El art. 98 de la Ley 18.083 establece la base de cálculo sobre la que deberán tributar los distintos sujetos regulados, que se encuentran listados

en el art. 96 de la ley y faculta al Poder Ejecutivo para fijar la alícuota correspondiente, dentro de determinados márgenes.

El referido precepto legal establece:

*“Determinación de la tasa.- La Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero será determinada por el Poder Ejecutivo previa propuesta fundada por el Banco Central del Uruguay según el siguiente detalle:*

*A) Para los sujetos pasivos de los literales A) y B) del Artículo 96 de la presente ley, la tasa no podrá superar el 1‰ (uno por mil) del promedio anual del total de los activos propios radicados en el país que administren.*

*B) Para los sujetos pasivos de los literales C), E) y F) del Artículo 96 de la presente ley, la tasa no podrá superar el 2‰ (dos por mil) del promedio anual del total de comisiones cobradas. En aquellos casos en que los referidos sujetos no perciban comisiones por sus servicios, el tributo se determinará aplicando la referida tasa al monto de los activos radicados en el país administrados por el sujeto pasivo, multiplicado por el cociente entre las comisiones cobradas y los activos administrados por los agentes que perciben comisiones.*

*C) Para los sujetos pasivos del literal D) del Artículo 96 de la presente ley, la tasa no podrá superar el 2‰ (dos por mil) de los ingresos brutos anuales de fuente uruguaya. Facúltase al Poder Ejecutivo a tomar la presente tasa como pago a cuenta del Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros (TOT No. 6 del Texto Ordenado 1996).*

*D) Para los restantes sujetos la tasa no podrá superar el 2‰ (dos por mil) del promedio anual del total de los activos que administren o de las comisiones que perciban.*

*Sin perjuicio de lo dispuesto en los literales precedentes el Poder Ejecutivo podrá establecer montos mínimos y máximos de la referida tasa en atención a la naturaleza de las actividades reguladas.”.*

Cabe subrayar que la facultad que ostenta el Poder Ejecutivo, se circunscribe a fijar la alícuota de la TCRSF; pero no puede variar la base de cálculo que, según la identidad de las distintas entidades sujetas al contralor banconcentralista, la ley fija con toda precisión. En algún caso puede elegir la base de cálculo dentro de las opciones que la ley le da, por ejemplo en el art. 98, literal D, pero nunca fijar una base de cálculo distinta a aquella sobre la que la ley ordena tributar a los distintos sujetos pasivos.

Basta con repasar el art. 98 transcrito, para advertir que la Ley establece la base de cálculo sobre la que deberán tributar los distintos sujetos, la que no puede ser variada por el Poder Ejecutivo ni sustituida por otra, prevista para sujetos distintos, como ocurrió en la emergencia.

A juicio del Tribunal, el acto impugnado establece que las entidades actoras deben tributar sobre una base de cálculo distinta a la establecida por la ley para las Empresas de Servicios Financieros.

El acto impugnado ordena aplicar la alícuota fijada: “...**sobre los activos propios radicados en el país...**”.

Si asumimos -como argumenta la demandada en posición que se comparte- que las actoras son Empresas de Servicios Financieros (ESF) y, por ende, quedan alcanzadas por la TCRSF en base a lo establecido en el art. 96, literal G, de la Ley 18.083 (que lista como sujetos pasivos de la tasa

a los “**Otros sujetos regulados** [por el BANCO CENTRAL DEL URUGUAY]”), va de suyo que no son, ni Casas de Cambio ni Instituciones que integran el sistema de Intermediación financiera.

Para estos “Otros sujetos regulados”, la ley establece que el Poder Ejecutivo deberá establecer la alícuota de la TCRSF -que no podrá superar el 2%o (dos por mil)- la que se aplicará sobre: “...*el promedio anual del total de los activos que administren o de las comisiones que perciban.*” (art. 98, literal D), de la Ley 18.083).

Como se advierte claramente, el Decreto impugnado establece una base de cálculo distinta a aquella prevista por la Ley para entidades como las actoras. Siendo las actoras “Otros sujetos regulados”, en los términos del art. 96, Literal G, de la Ley 18.083, el Poder Ejecutivo no tenía posibilidad de ordenarles tributar la TCRSF sobre los “**activos propios radicados en el país**”, como lo hace. El decreto podía ordenar a estas entidades tributar ora sobre “**el promedio anual del total de activos que administren**” ora sobre el total “**de las comisiones que perciban**”.

La base de cálculo fijada en el decreto impugnado -“**activos propios radicados en el país**”- es sobre la que deben tributar las “Instituciones que integran el sistema de Intermediación Financiera” y las “Casas de Cambio” (arts. 96, literales A y B, y 98, literal A, de la Ley 18.083),

Claramente, las actoras no son ni Instituciones que integran el sistema de intermediación financiera ni Casas de Cambio; por ende, la base de cálculo sobre la que el decreto impugnado les ordena tributar, resulta violatoria de la Regla de Derecho.

El Tribunal anulará el acto impugnado con efectos generales y absolutos, en interés de la Regla de Derecho y la buena administración (art. 311 de la Constitución de la República).

La sentencia anulatoria con efectos generales y absolutos cumple, como lo ha dicho el Colegiado: “...una finalidad purgativa del ordenamiento de la que puede decirse que es primariamente relevante en interés de la Ley antes que el interés particular de los recurrentes”, objetivo que prima sobre evidentes razones de economía procesal al evitar el planteamiento de multitud de litigios, al tiempo que facilita la unidad de calificación de la ilegalidad declarada (GARCÍA DE ENTERRÍA: *Ob. cit.*, t. I *cit.*, págs. 244-245).” (Sentencia **1016/1998**).

Tratándose de un acto regla, resulta justificado decidir la anulación con el efecto preanunciado.

VII) Basta el extremo anotado en el CONSIDERANDO precedente, para que el acto resulte insanablemente nulo, por violentar la Ley a la que debió sujetarse; ello determina que resulte estéril ingresar en el análisis de los restantes agravios.

Todo ello, claro está, sin perjuicio de la facultad que ostenta el Poder Ejecutivo de fijar nuevamente la alícuota en forma legítima -dentro de los márgenes previstos- sobre alguna de las bases de cálculo establecidas en el art. 98, literal D), de la Ley 18.083.

Por estos fundamentos el Tribunal, en atención a lo dispuesto por los arts. 309 y 310 de la Constitución de la República,

**FALLA:**

*Ampárase la pretensión anulatoria y, en su mérito, anúlase el acto impugnado, con efectos generales y absolutos (art. 311 de*

*la Constitución de la República), desestimándose la demanda en lo restante.*

*Las costas y costos deberán ser soportadas por el orden causado.*

*A los efectos fiscales fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$ 25.000 (pesos uruguayos veinticinco mil).*

*Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados, y archívese.*

Dr. Echeveste, Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Tobía, Dra. Castro, Dr. Vázquez Cruz (r.).

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).