

## **DECRETERO DE SENTENCIAS**

//tevideo, 26 de julio de 2016.

No. 443

### **VISTOS:**

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “ROUCO LTDA. Y OTRA con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de Nulidad” (Ficha No. 42/2013).

### **RESULTANDO:**

I) Que a fs. 9 compareció Leonardo GUZMAN FLORES, en nombre y representación de ROUCO LTDA., demandando la nulidad de la Resolución dictada por el Sr. Director General de Rentas, individualizada con el No. 698/2012 del 17 de abril de 2012, en cuanto declaró a ROUCO LTDA. personalmente responsable de una multa por defraudación de \$ 25.095.480, equivalente a cinco veces el monto de los impuestos de GERALIN S.A. que fueron defraudados en virtud de las operaciones en que se utilizó dicha empresa (numeral 9).

Manifestó que a su representada le agravia el conjunto del acto y, en especial, el numeral 9º, que es el que sanciona a la sociedad.

En lo inicial, denunció que el procedimiento administrativo adolece de una irregularidad, porque no se consideraron las alegaciones de descargo, ni se valoraron los medios de prueba aportados en vía administrativa. El acto atacado pasa revista de los argumentos planteados pero los delezna sin refutarlos y, sin siquiera examinarlos. Ignorar los argumentos ajenos, pasarlos por alto y resolver en contrario, es una técnica

inaceptable en el Derecho Administrativo en general y en el Derecho Tributario en particular.

En cuanto a la multa por defraudación de la que fue responsabilizada ROUCO LTDA., dijo que esta se aplicó en el entendido de que esta firma no es deudora del impuesto ni es infractora de la afirmada obligación de retener la renta de los beneficiarios del exterior. Se multó a la empresa con el equivalente a cinco veces el monto de los impuestos defraudados por atribuirle coparticipación -como aparente intermediario- en el incumplimiento de la retención que en la DGI afirma que debió haber efectuado GERALIN S.A. Señaló que jurídicamente no es verdad que haya habido impuesto a liquidar y retener por parte de GERALIN S.A. en calidad de agente de retención y, por ende, tampoco es cierto que haya habido defraudación tributaria.

Hizo un detallado racconto de la evolución normativa en lo concerniente al tratamiento del oro en el Derecho uruguayo. En tal sentido, apuntó que las operaciones de compraventa de metales preciosos (oro y plata en lingotes), aún repetidas, jurídicamente se asimilan a la entrada y salida de capitales en forma de moneda foránea; la cual es enteramente libre. Quien importa metales preciosos que no tengan destino industrial -como en este caso- no tiene que pagar ningún impuesto ni aceptar ninguna retención; y por lo tanto, no identificarlo o no retenerle el IRIC, tanto en el régimen anterior a la reforma tributaria como en el vigente, es tributariamente indiferente. Esta sola razón echa por tierra el principal fundamento para la sanción.

En lo medular de su argumentación controvertió que el hecho generador del IRIC y del IRNR se haya verificado en cabeza de GERALIN SA. No pudo existir defraudación porque no existió impuesto.

No existió obligación de retener el IRIC porque los presuntos beneficiarios de estas rentas (los sujetos del exterior), no obtuvieron rentas de fuente uruguaya, derivadas de la combinación de capital y trabajo. La Administración da por sobreentendido en todos los informes que ese hecho generador se verificó, sin relacionar con claridad la disposición legal en la que subsumió los hechos para entender que nació la obligación de retener.

El hecho de que los compra vendedores de metales preciosos hayan sido personas no residentes en el territorio nacional no bastaba (ni basta ahora), por sí solo, para hacer nacer la obligación sustancial ni para engendrar la derivación instrumental de retener. Glosó las distintas disposiciones normativas que regulan las rentas gravadas por IRIC (art. 2° del Título 4° del Texto Ordenado 1996 -en su formulación previa a la Ley No 18.083- y art. 118 del Decreto 840/1998). Estas disposiciones reclaman, para que la renta se encuentre alcanzada por el IRIC, que sean mixtas; esto es, derivadas de la aplicación de los factores productivos capital y trabajo. La Administración ignoró el carácter de “capital” que tienen los metales preciosos sin destino industrial y tampoco reparó en la ausencia de aplicación, a ese capital, del factor trabajo.

Lo que hizo GERALIN S.A. fue compraventa de capital sin utilización de trabajo, donde el “spread” diferencia entre el precio comprador y vendedor, es la ganancia bruta que le queda al compravendedor. En definitiva, no correspondía la retención porque no se había verificado el hecho generador.

En el caso del IRNR adujo que se trata de rentas exoneradas (art. 15 literales F y G del Título 8° del Texto Ordenado 1996). La ley exonera las rentas producidas por diferencias de cambio en la tenencia de moneda extranjera y en depósitos y créditos en dichas monedas. También las rentas producidas por el reajuste originado en la tenencia de valores reajustables, depósitos o créditos sometidos a cláusulas de reajuste. En base a estas premisas, no pueden gravarse las rentas originadas en las diferencias de valor entre compra y venta del metal fino. En suma, en cualquier caso las operaciones que se hayan realizado con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley No. 18.083, se encuentran exoneradas.

En otro orden, denunció distintas irregularidades en la cuantificación de la multa por defraudación de la que se responsabilizó a ROUCO LTDA., la que denunció que resulta incongruente e ilegítima. En síntesis, adujo que la DGI cuantificó la multa por defraudación a imponer a la contribuyente GERALIN S.A., tomando en cuenta únicamente aquellas operaciones en las que participaron ROUCO LTDA. y AKISAL S.A., desconsiderando la mayoría de las operaciones que dan lugar a la reliquidación, en las que estas firmas locales no tuvieron participación. La enorme mayoría de las operaciones que dieron lugar a la reliquidación (en las que intervinieron directamente los compradores del exterior o la sociedad SOUTHTOWN FINANCIAL CORPORATION), no fueron consideradas para la cuantificación de la multa por defraudación.

Finalmente, se agravió por el porcentaje de utilidad ficta aplicado para cuantificar el IRIC, el que dijo que resulta palmariamente falso. Los inspectores aplicaron el art. 118. literal c), del Decreto 840/988, que considera de fuente uruguaya el 30% de los ingresos. Ese porcentaje,

aplicado a rajatabla en la emergencia, resulta alejado de la realidad, porque quien intermedia en la venta de metales preciosos, tiene márgenes de ganancia exigüos, que fluctúan entre el 1% y el 2%, que diferencian el precio comprador y el precio vendedor. Sobre dicho spread debió situarse la presunción de utilidad de cada operación. Apartarse de esa realidad provoca que la resolución en examen transgreda el art. 66 del Código Tributario; y esa transgresión no se justifica por la invocación genérica del art. 118 del Decreto 840/988, porque inclusive dicho precepto admite salvedades.

La prueba aportada en vía administrativa sobre los valores a los que se transa el oro fue irracionalmente desestimada y, en su lugar, se mantuvo en su tesitura de aplicar un irreal margen de utilidad, el 30% de lo transado. Tal proceder violenta el principio de realidad y las pautas marcadas normativamente por el art. 66 del Código Tributario. Aún de haber correspondido la retención y el impuesto correspondiente -lo que no admite- nunca sería legítima la determinación en base a un monto ficto desmesuradamente alto e irracional.

En definitiva, solicitó la anulación de la resolución impugnada.

II) Que, conferido el correspondiente traslado, compareció a fs. 35 Pablo SILVA y Carla AMORETTI TABOADA, en representación de la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, contestando la demanda.

En lo inicial, plantearon sus reparos en un aspecto procesal, porque si bien accionó ROUCO LTDA., la sociedad AKISAL S.A. “adhirió a la demanda” por un “otrosí”; y no queda claro cuáles son los agravios que expresa. Concluyeron que, por esos defectos en el planteo procesal del

acto de proposición inicial, no corresponde que AKISAL S.A. sea tratada como parte en el proceso.

En cuanto a los hechos constatados en la inspección, precisaron que si bien la circulación de metales preciosos es libre en nuestro país, como plantea la actora, ello no significa que el comercio de los mismos no se halle gravado. Esto ha sido reconocido por la propia firma GERALIN S.A. al accionar de nulidad ante estos estrados en una causa que está pendiente de resolución.

La DGI no sostiene que la actividad de compraventa de metales preciosos sea ilegal, lo que sostiene es que en el desarrollo de esa actividad, GERALIN S.A. omitió retener el IRIC y el IRNR que debió retener, por ser comprador de esos metales a entidades no residentes sin sucursal o establecimiento permanente en el país. En dicha actividad, para evitar realizar la retención interpuso a personas jurídicas locales (ROUCO LTDA. y AKISAL S.A.) y una sociedad de las Islas Vírgenes Británicas: SOUTHTOWN FINANCIAL CORPORATION (cuyo único representante reside y ejerce su actividad en el Uruguay).

GERALIN S.A. se valió de sus relaciones comerciales con ROUCO LTDA. y AKISAL S.A. (ambas sociedades controladas por la familia ROUCO) y de su trayectoria en el mercado de metales finos, para lograr que su participación -“de papel”- en esas operaciones con sujetos del exterior, no fuera evidente.

Rechazaron el agravio que denuncia irregularidades en el procedimiento administrativo. Sostuvieron que, como lo puso de manifiesto el Sr. Juez Letrado que intervino en el presumario penal, no existió el más mínimo atisbo de desviación de poder en el obrar del Fisco. Tampoco es

cierto que se hayan desconsiderado las alegaciones de descargo planteadas en vía administrativa. El procedimiento administrativo se siguió con regularidad y de manera ajustada a Derecho.

En cuanto al agravio que sostiene que no se verificó el hecho generador de la renta gravada y, por ende, que GERALIN S.A. no debió retener ni IRIC ni IRNR (y en consecuencia, al no haber existido deuda por impuesto tampoco habría impuesto defraudado), adujeron que no es de recibo.

Repasaron en detalle el marco normativo del IRIC y del IRNR. Sobre el IRIC, indicaron que la normativa reclama tres requisitos: i) que exista una entidad no residente (persona física o jurídica) sin sucursal, agencia o establecimiento en el país; ii) que esta entidad no residente desarrolle actividad gravada por IRIC; iii) que exista una entidad residente -contribuyente del IRIC- que deba pagar o atribuir rentas al no residente.

Los extremos i y iii están probados, porque GERALIN S.A., como resulta indudable, era contribuyente del IRIC y por otro lado, compraba o vendía metales preciosos a empresas o sujetos del exterior (PUENTE HNOS., José KOHN y Ruben ALABART).

El núcleo de la discusión, radica en si las rentas obtenidas por esos sujetos no residentes, estaban gravadas por el IRIC. Lo que la ley reclama, es que la renta derive de la actividad de una empresa, es decir, de la combinación de capital y trabajo. En este caso así ocurre, porque se desarrolla una actividad financiera, que combina ambos factores productivos. Quienes deben realizar el hecho generador son los sujetos no residentes; en este caso PUENTE HNOS., José KOHN y Ruben ALABART.

En cuanto al aspecto territorial, es evidente que es renta que se genera en Uruguay, porque aquí se hace la gestión de la operativa comercial, aquí se realiza la entrega de los metales y ocurre el pago de los mismos. El oro lo traen las personas no residentes y se lo venden a GERALIN S.A. Los metales se entregan en territorio nacional, aquí se realiza su pago y se aprovechan los mismos.

En cuanto al IRNR, la situación es más clara todavía, porque el impuesto grava las rentas de “cualquier naturaleza”, obtenidas por los contribuyentes del tributo (art. 2º del Título 8 del Texto Ordenado de 1996). No son acertadas -y son imprecisas técnicamente- las apelaciones de la accionante a las exoneraciones consagradas en los literales F y G del art. 15 del Título 8 del Texto Ordenado 1996, en sede de IRNR.

Concluyendo sobre el punto concerniente al hecho generador del impuesto, indicaron que se han configurado en su plenitud los hechos generadores del IRIC y del IRNR respecto de las entidades no residentes; por ende, la determinación hecha en cabeza de GERALIN S.A. por haber omitido hacer las retenciones a las que estaba obligada, está jurídicamente justificada.

En cuanto a la liquidación realizada, esta resulta acorde a Derecho. La determinación sobre base cierta resulta imposible, porque la documentación no reflejaba adecuadamente la realidad. Se verifican los supuestos que permiten acudir a la base presunta (art. 66 del CT).

Las razones por las que fue necesario determinar la existencia y cuantía de las obligaciones por esa modalidad, obedecieron a que no “cerraba” el argumento de que la negociación se guiara por los valores de la cotización internacional del metal. Tal extremo determinó que el equipo



inspector resultara obligado a inducir la existencia y cuantía de las obligaciones tributarias recurriendo al ficto del 30% establecido en el art. 118 del Decreto 840/988 para el IRIC. En el caso del IRNR, la ley establece que la retención debe efectuarse sobre el monto bruto de la contraprestación (art. 10 del Título 8 del T.O. 1996). No corresponde la excepción prevista en ese texto reglamentario, porque a la fecha en que se verificaron los hechos generadores de las obligaciones determinadas, no estaba vigente el Decreto 226/2009, que estableció otra forma de cuantificar la renta ficta para ese giro. La resolución 51/97 es inaplicable a este caso, porque la mercadería tiene por destino el territorio uruguayo y, la mencionada resolución, reclama para su aplicación que la mercadería no tenga origen ni destino en el territorio nacional.

En cuanto a la tipificación de la infracción de defraudación, adujeron que se verifica el aspecto objetivo o material de la figura infraccional, por cuanto ROUCO LTDA. se prestó a interponerse simuladamente en operaciones en las que en realidad no participaba. Su participación tendía a encubrir a aquellos sujetos que participaban de la realidad económico-negocial. El aspecto subjetivo de la figura también está probado. La Administración presumió la intención de defraudar a partir de la concurrencia de los extremos que habilitan a hacerlo regulados en los literales B), G) e I) del art. 96 del CT. Contra dicha presunción no se probó en contrario.

Por último, expresaron que la multa por defraudación impuesta fue cuantificada conforme a Derecho.

En definitiva, solicitaron la confirmación de la resolución impugnada.

III) Que abierto el juicio a prueba (fs. 50), se produjo la que luce certificada a fs. 115.

IV) Que alegaron de bien probado las partes por su orden (fs. 115-129 y 135-146).

V) Que, conferida vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, aconsejó hacer lugar a la demanda y en su mérito, anular el acto administrativo impugnado (Dictamen No. 280/15).

VI) Se dispuso el pase a estudio y se citó a las partes para sentencia, la que se acordó en legal y oportuna forma.

#### **CONSIDERANDO:**

I) Que desde el punto de vista formal, se ha cumplido adecuadamente con los presupuestos respectivos para que pueda ingresarse al análisis de mérito del asunto.

II) Se demanda la nulidad de la Resolución dictada por el Sr. Director General de Rentas, individualizada con el No. 698/2012 del 17 de abril de 2012, en cuanto declaró a ROUCO LTDA., personalmente responsable de una multa por defraudación de \$ 25.095.480, equivalente a cinco veces el monto de los impuestos de GERALIN S.A. que fueron defraudados en virtud de las operaciones en que se utilizó dicha empresa (numeral 9).

III) Las alegaciones de las partes constan ampliamente explicitadas en el capítulo de RESULTANDOS a los que corresponde remitirse breviter causae.

IV) Que en cuanto a la cuestión de fondo sometida a decisión, el Tribunal compartiendo la solución propuesta por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo (aunque no todos

sus fundamentos), se pronunciará por el amparo de la demanda y la consiguiente anulación del acto impugnado.

V) Previo al ingreso del análisis de fondo del asunto, corresponde que este Tribunal se pronuncie en relación al cuestionamiento formulado por la demandada respecto a la comparecencia en autos de AKISAL S.A.

Al respecto afirma la Administración demandada la poca claridad de la contraria al formular la demanda, señalando que no queda claro cómo se encuentra conformada la parte actora y que, sin perjuicio de la forma poco usual de comparecer elegida por AKISAL S.A. “adhiriendo a la demanda” y que Santiago ROUCO no acredita la representación de la misma, a partir de la lectura del escrito de proposición, tampoco se advierte cuáles son los agravios que le causa a esta empresa la resolución impugnada.

En efecto, conforme surge del exordio de la demanda, comparece el Dr. Leonardo GUZMAN FLORES, en representación de ROUCO LTDA.

No obstante, en un OTROSÍ se consigna: *“AKISAL S.A., RUT 15568590016, empresa carente de actividad desde 2008, con asiento en Eduardo Víctor Haedo 2067, representada por Santiago ROUCO VERDAGUER, CI 3.682.779-3, constituye igual domicilio que la empresa actora y dice: Adhiere a las razones y hace suya la demanda en todos sus términos. Por lo cual pide: se le tenga por presentada en la representación invocada y por integrante de la parte actora”*.

A juicio del Tribunal, y no obstante la forma poco usual de comparecer de AKISAL S.A., “adhiriendo a la demanda”, no surge con claridad del libelo introductorio cuáles son los agravios que le causa a AKISAL S.A. la resolución impugnada.

En efecto, todos los agravios contenidos en la demanda y mediante los cuales queda circunscripto el objeto del proceso, refieren en su totalidad a la empresa ROUCO LTDA. y se dirigen a demostrar -en definitiva- la ilegitimidad del numeral 9º de la resolución impugnada.

Los numerales que refieren a AKISAL S.A. son los numerales 10, 11 y 12 del acto impugnado y en ningún fragmento de la demanda se formula agravio al respecto.

En consecuencia, la circunstancia de no indicar la lesión que le provocó a AKISAL S.A. el acto impugnado y omitir en qué consiste su ilegitimidad, constituye razón suficiente para rechazar una pretensión así deducida (Cf. Sentencias No. 83/2016 y 828/1996)

VI) Despejada esta cuestión, corresponde que el Tribunal se aboque a considerar el aspecto sustancial de la cuestión sometida a decisión.

Analizadas las actuaciones administrativas surge que la actora, ROUCO LTDA., fue responsabilizada por la multa por defraudación impuesta a GERALIN S.A. que es la firma que explota la casa de cambio de nombre comercial: CAMBIO LUGANO. Las actuaciones se originaron en un proceso penal, seguido en la ciudad de Young y, el Juez actuante, puso en conocimiento de ciertos hechos constatados a la DGI.

Este fue el puntapié inicial que disparó la actuación inspectiva sobre GERALIN S.A. y, luego, sobre otras empresas vinculadas con su operativa, como es el caso de la actora ROUCO LTDA. y de AKISAL S.A.

Al término de la fiscalización, el equipo inspector constató que GERALIN S.A., intermediaba en la compraventa de oro, adquiriendo el

metal precioso a vendedores de Argentina y Brasil, para revenderlo luego en el país o exportarlo.

Se detectó que GERALIN S.A. adquiría oro siempre a las mismas personas residentes en el exterior (que carecían de establecimiento permanente en el Uruguay), pero interponía simuladamente como vendedores, a dos sociedades uruguayas, primero ROUCO LTDA. y luego AKISAL S.A. También se interponía simuladamente a la sociedad de BVI (British Virgin Islands) SOUTHTOWN FINANCIAL CORPORATION, controlada por el director de GERALIN S.A. el Sr. Enrique GIORDANO.

Las ventas de ROUCO LTDA., AKISAL S.A. y SOUTHTOWN FINANCIAL CORPORATION a GERALIN S.A. eran ventas reales, pero en las que esas sociedades interpuestas (que formalmente aparecían vendiendo oro) no eran el verdadero vendedor. Los verdaderos vendedores del oro eran sujetos del exterior José KOHN, PUENTE HNOS. y Ruben o Rubén ALABART. Según las explicaciones del director de GERALIN S.A., se procedía de este modo para ocultar la identidad de los verdaderos vendedores, que no querían aparecer. Según declaraciones del Sr. GIORDANO PENADES -director de GERALIN S.A.-, se hacía con: “... *la intención de proteger a los clientes (...) que me venden el oro*” (AA fs. 709, Pieza III).

Al término de la actuación, los inspectores concluyeron que los verdaderos vendedores de oro a GERALIN S.A., los Sres. José KOHN, Ruben o Rubén ALABART y PUENTE HNOS., realizaron actividad empresarial en el país mediante la combinación de los factores productivos capital y trabajo. Al no ser residentes en el Uruguay, ni actuar mediante establecimiento permanente, concluyeron que GERALIN S.A. debió actuar

como agente de retención de las rentas obtenidas por esos sujetos del exterior.

Entendieron que, antes de la entrada en vigencia de la Ley No. 18.083, GERALIN S.A. debió retener el impuesto a las rentas de la industria y comercio (IRIC), por las rentas de los sujetos del exterior. También concluyeron que, luego de la entrada en vigencia de la reforma tributaria -que introdujo el impuesto a las rentas de los no residentes (IRNR) – GERALIN S.A. debió retener este último impuesto sobre los montos pagados a los vendedores de oro no residentes.

En base a esas premisas, liquidaron en cabeza de GERALIN S.A. las obligaciones tributarias -por IRIC e IRNR- que se habrían generado por la omisión de efectuar oportunamente las retenciones correspondientes de los referidos impuestos (informe inspectivo a fs. 704-717 de los AA – Pieza III).

De todo lo actuado se dio vista a los interesados, que la evacuaron por los escritos que corren a fs. 811 a 826 vto. y 828 a 857 de los AA – Pieza III. Los descargos fueron examinados por el Departamento Jurídico – Sección Apoyo Contencioso de la DGI (fs. 896-901 y 909-914 de los AA Pieza III). Inclusive se recabó un dictamen adicional de la División Fiscalización, para examinar el agravio concerniente a la verificación del hecho generador (AA fs. 903).

Finalmente se dictó el acto impugnado que determinó obligaciones tributarias por concepto de IRIC e IRNR en cabeza de GERALIN S.A.; le tipificó a esa contribuyente las infracciones de mora, contravención y defraudación, imponiéndole las sanciones correspondientes. En lo concerniente a la infracción de defraudación tributaria, se le impuso una

multa de 25.095.480, equivalente a cinco veces el monto de los impuestos defraudados.

De dicha multa por defraudación se hizo responsable a ROUCO LTDA. (numeral 9º de la parte dispositiva – fs. 966 de los AA, Pieza III).

VII) El agravio que denuncia que no se tuvieron en cuenta las alegaciones de descargo, no resulta de recibo.

Conforme emerge de los antecedentes administrativos relacionados en el numeral anterior, los descargos fueron examinados por el Departamento Jurídico – Sección Apoyo Contencioso de la DGI. Inclusive se recabó un dictamen adicional de la División Fiscalización, para examinar el agravio concerniente a la verificación del hecho generador.

Los descargos, fueron razonablemente analizados, pero las alegaciones no conmovieron a la Administración, por lo que el agravio no es de recibo.

VIII) Ahora bien, y en lo que dice relación a si se verificó el hecho generador de las obligaciones determinadas en cabeza de GERALIN S.A., la respuesta es negativa. Por ende, toda la determinación y las sanciones impuestas resultan ilegítimas.

Asiste plena razón a la parte actora respecto a que no existió obligación de retener el IRIC porque los presuntos beneficiarios de estas rentas, no obtuvieron rentas de fuente uruguaya.

En efecto, para que las rentas resulten alcanzadas por el IRIC, deben ser rentas mixtas, derivadas de la combinación de capital y trabajo (art. 2º del Título 4º del T.O. 1996).

Existe una larga discusión, en la doctrina tributarista uruguaya, sobre el asiento territorial de las rentas.

Un sector, entiende que para que las rentas queden alcanzadas por el IRIC es necesario que ambos factores productivos (el capital y el trabajo) se localicen en el Uruguay. Esta es por ejemplo la tesis de la Cra. Ana María DIAZ PAULOS, del Cr. Jorge ROSSETTO y Juan Antonio PEREZ PEREZ (Cfe. DIAZ PAULOS, Ana María: “Rentas Internacionales” en Revista Tributaria, Número 41, Tomo VIII, marzo-abril, Montevideo, 1981, pág. 90; ROSSETTO, Jorge: “La Fuente territorial de las rentas”, ROSGAL, Montevideo, 1995, pág. 38 y PEREZ PEREZ, Juan Antonio “La Tributación de las rentas obtenidas parcialmente en el país y parcialmente en el exterior” Revista Tributaria, Número 142, Tomo XXV, enero-febrero, Montevideo 1998, págs. 98, 102 y 103).

Otro sector doctrinario, cuyo principal exponente es el Profesor José Luis SHAW, entiende que es posible que exista renta de fuente uruguaya si uno de los factores productivos se sitúa en el país y otro factor productivo se sitúa en el extranjero. En este caso habrá que determinar cuál es la porción de renta que responde al factor productivo empleado en el Uruguay; esa porción será de fuente uruguaya y el resto de fuente extranjera (SHAW, José Luis. El impuesto a las rentas de la industria y comercio”, FCU, Montevideo, 1998, especialmente págs. 52 a 61; véase también del mismo autor: “La tributación de las rentas obtenidas parcialmente en el país y parcialmente en el exterior”, Revista Tributaria, T. XXV, No. 142, págs. 85/93).

En la emergencia, se siga una u otra de las posiciones doctrinarias, la conclusión es la misma: por la operativa que tuvieron los sujetos del exterior, no hay renta de fuente uruguaya alcanzada por el IRIC.



La operativa se concretaba entre los argentinos José KOHN y Ruben o Rubén ALABART y la empresa argentina PUENTE HNOS. S.A. con GERALIN S.A. Los primeros adquirían el oro y plata en Argentina y Brasil y se los vendían a GERALIN S.A. Las operaciones se concertaban por teléfono y el capital, para adquirir los metales que se comercializaban se situaba en el exterior. El trabajo también se situaba en el exterior. La única porción de trabajo que es posible situar en el Uruguay, es la entrega que los vendedores de los metales preciosos (oro y plata) hacían de éstos a GERALIN S.A.

Si se sigue la tesis de que ambos factores productivos deben localizarse en el Uruguay, es muy claro que el factor capital de los vendedores de metales preciosos no se ubicó jamás en nuestro país. La renta se genera por un capital que está afuera: el que tienen los compravendedores de metales preciosos para adquirir el oro y plata que venden a GERALIN S.A. El trabajo también se desarrolla fuera de fronteras. La única labor que podría considerarse que es trabajo en el territorio nacional, es la entrega de los metales preciosos, que los propios sujetos del exterior la hacían en el domicilio de GERALIN S.A. en el país. De forma que, conforme a esta tesis, la renta debe ser el resultado de la combinación de capital y trabajo, pero reclama que ambos factores estén presentes en el Uruguay y, esto no se da en la emergencia.

Ahora bien, corresponde analizar si en el caso se verificó el hecho generador del IRIC a la luz de la otra posición doctrinaria reseñada. Esta tesis admite que puede haber renta de fuente uruguaya si la renta es derivada de la combinación y trabajo, aun cuando uno solo de los factores productivos se encuentre en el país. Por ejemplo, si el trabajo está en

Uruguay y el capital en el extranjero, parte de la renta será de fuente uruguaya y parte de fuente extranjera.

Conforme lo anteriormente señalado, el capital de los sujetos que presumiblemente generaron rentas por IRIC de fuente uruguaya se encuentra en el exterior (esto no ha resultado siquiera controvertido). Tampoco ha sido controvertido que parte del trabajo se desarrolla fuera de fronteras, el “acopio” de metales preciosos para revender se hace afuera del país. Ahora bien, hay una labor que consiste en la entrega del metal precioso a GERALIN S.A., que es la única actividad que se ha probado que los propios sujetos del exterior la hacían en el domicilio de GERALIN S.A. en el país.

El punto crucial es si esa labor que se desarrolla en territorio nacional, determina que parte de la renta generada haya sido de fuente uruguaya y, por ende, que haya quedado sujeta a retención.

A juicio de los integrantes de este Tribunal, la respuesta negativa se impone.

En el Uruguay, se desarrolla una actividad absolutamente accesoria o secundaria como ser el traslado al depósito/instalaciones de GERALIN S.A. del metal precioso adquirido por ésta. Resulta evidente que el factor trabajo no se localiza en nuestro país, siendo el núcleo principal o neurálgico desplegado fuera del Uruguay.

La labor de estos compra-vendedores de metales, de ingresar los mismos al Uruguay, debe parificarse al de cualquier exportador del extranjero que ingresa bienes a Uruguay. La normativa, tanto en tiempos del IRIC como ahora del IRAE, establece que las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la introducción de productos al

Uruguay, se considerarán de fuente extranjera (arts. 19, literal b), del Decreto 840/998 y 21, literal b), del Decreto 150/007, que reitera la misma solución).

Materialmente no existen diferencias entre la actividad que lleva a cabo quien desde el extranjero introduce metales preciosos al país, de la de aquél que exporta al Uruguay una mercadería. En ambos casos obtendrán una renta que derivará de la venta de un bien originalmente situado en su país desde el punto de vista físico, es decir enteramente perteneciente a la fuente de donde ese bien procede, sin ningún elemento de arraigo en Uruguay.

Por lo tanto, asumiendo una u otra posición doctrinaria la consecuencia es la misma: no se verificó el hecho generador del IRIC.

El IRNR tampoco se verifica. Este impuesto grava las rentas de fuente uruguaya, obtenidas por personas físicas y otras entidades, no residentes en la República (art. 1º del Título 8 del T.O. 1996). Las rentas que se consideran comprendidas en el hecho generador del tributo, se clasifican en: rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de bienes inmuebles, rendimientos del trabajo, rendimientos del capital e incrementos patrimoniales.

Las rentas empresariales gravadas por IRNR son las definidas en el art. 2º del Título 4º del T.O. 1996, con lo que todos los desarrollos precedentes resultan enteramente aplicables. La condición para que la renta del no residente esté alcanzada es que sea una renta derivada de la combinación de capital y trabajo de acuerdo a los parámetros que establece la normativa del impuesto a la renta empresarial vigente (IRAE), que en este aspecto es sustancialmente idéntica a la de su antecesor, el IRIC.

En suma, no acaeció el hecho generador de la obligación tributaria por tanto es ilegítima la determinación de obligaciones realizada en cabeza de GERALIN S.A., son ilegítimas las sanciones tributarias que le fueran impuestas y resulta ilegítima, la decisión de responsabilizar a ROUCO S.A. por la multa de defraudación impuesta.

IX) Adicionalmente, se advierte en la determinación tributaria impugnada un severo apartamiento de las consideraciones expuestas en el art. 66 del Código Tributario.

En efecto, el art. 66 mandata a la Administración Tributaria, en caso de ocurrirse a la determinación presuntiva, a realizar una liquidación en la forma más cercana a la realidad.

La Administración consideró aplicable el art. 118, lit. c, del Decreto No. 840/988, que parte de la base de que la renta neta de fuente uruguaya -en este caso de los compra vendedores de metales preciosos del exterior- fue del 30% de la contraprestación bruta pagada por GERALIN S.A. por la adquisición del metal.

A juicio el Tribunal, el método de cálculo utilizado resulta desajustado a Derecho, habida cuenta que surge probado en autos que el margen de utilidad de quienes participan del mercado de compraventa de metales preciosos, se rige por parámetros internacionales ampliamente conocidos, que de ninguna manera generan ese margen de ganancia. La actora, probó lo obvio con la prueba que diligenció en este proceso (fs. 64 a 94 infolios), e incorporó información del mercado del oro en el mundo, que demuestra que la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del oro es exigua.

No se precisa ser un experto en economía ni en el mercado de metales preciosos, para concluir que esta forma de cuantificar la renta de los sujetos del exterior contraviene el principio de razonabilidad y contraría el art. 66 del Código Tributario.

X) Finalmente, estos irracionales desvíos de la Regla de Derecho, que no entendieron de razones al momento en que los descargos fueron formulados (aunque los examinaron) fueron defendidos en juicio, lo que amerita a calificar a la actitud de la demandada como maliciosa y temeraria. La Administración obró con manifiesta sinrazón a lo largo y ancho del proceso, al obstinadamente resistir la pretensión actuada apelando meramente a una inadmisibles inversión de la carga de la prueba en detrimento de los reclamantes. Y ello, con el argumento de que los reclamantes debieron “justificar” a través de elementos de juicio sus afirmaciones.

Por tales fundamentos, el Tribunal

**FALLA:**

*Desestímase la demanda promovida por AKISAL S.A. y, en su mérito, confírmase el acto impugnado a su respecto.*

*Acógese la demanda promovida por ROUCO LTDA. y, en su mérito, anúlase el numeral 9º de la Resolución impugnada en autos.*

*Con las costas y costos de cargo de la demandada.*

*A los efectos fiscales, fíjanse 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 (r.), Dr. Tobía, Dra. Castro, Dr. Vázquez Cruz.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).