

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 17 de octubre de 2019.

No. 659

VISTOS :

Para sentencia definitiva, venida a conocimiento del Máximo Órgano Jurisdiccional en materia Administrativa de la Nación esta causa: "UBER BV con PODER EJECUTIVO. Acción de nulidad" (Ficha No. 651/2017).

RESULTANDO:

I) En este proceso, UBER BV representada por Marcelo MARCHETTI, dedujo pretensión anulatoria contra el Decreto No. 48/017 dictado por el Poder Ejecutivo, Ministerio de Economía y Finanzas y Ministerio de Trabajo y Seguridad Social el 20 de febrero de 2017, por las que se estableció -entre otras cosas- que las empresas prestadoras de servicios de transporte terrestre de pasajeros no pueden optar por el régimen fiscal del Monotributo (fs. 8 - 9 vto. de los A.A.).

II) Inició su escrito de demanda fundamentando su legitimación causal activa. En tal sentido, expresó que tiene un interés directo, personal y legítimo en la anulación del Decreto impugnado en la medida que es responsable por obligaciones de terceros, respecto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que regula la norma.

Prosiguió su relato, señalando que, a su entender, el Decreto es ilegal porque la ley no autoriza al Poder Ejecutivo a excluir sectores de actividad del régimen del Monotributo. Indicó que la Ley No. 18.083, al crear el Monotributo, solo habilitó al Poder Ejecutivo a que estableciera parámetros objetivos tendientes a determinar cuándo una actividad se considera de

reducida dimensión económica o cuándo un local se considera pequeño. Lejos de esto, a través del Decreto encausado, el Poder Ejecutivo estableció que los conductores que prestan servicios de transporte terrestre de pasajeros no pueden optar por tributar el Monotributo. En la norma impugnada no hay relación alguna con el concepto de “*reducida dimensión económica*” y los considerandos del Decreto no contienen ni una sola referencia a “*elementos objetivos propios de la actividad*” que justifiquen una limitación en la inclusión. Concluyó en tal sentido que el Decreto excede la habilitación legal y constituye una violación al principio de reserva legal en materia tributaria.

Continuando con su memorial de agravios, adujo que el acto impugnado adolece de motivación insuficiente, pues ni de los Vistos, Resultandos ni Considerandos del Decreto se desprende una sola circunstancia de hecho o Derecho que justifique la exclusión del sector de transporte terrestre de pasajeros del Monotributo.

Apuntó que el Decreto fue dictado con desviación de poder, con la clara finalidad de proteger al sector del taxi de la competencia. La intención del beneficio es un hecho notorio. El Subsecretario del Ministerio de Economía y Finanzas, Cr. Pablo Ferreri, expresó públicamente que se dictaría un Decreto con la única finalidad de poner a los conductores que utilizan plataformas en “*un plano de equidad con los taxistas*”. Con el Decreto se intenta que los conductores de UBER -sin importar lo que diga la ley- no puedan pagar Monotributo, sino que deban pagar como pequeña empresa. Con esto se busca reducirle la competencia al taxi eliminando una gran cantidad de conductores de aplicaciones ya que pagar IVA mínimo es

muy costoso para los conductores a tiempo completo y absolutamente inviable para los conductores *part-time*.

Por otra parte, afirmó que mediante el dictado del Decreto impugnado, el Poder Ejecutivo ignora la recomendación de la Comisión de Promoción de Defensa de la Competencia. Dicha comisión, dependiente del propio Ministerio de Economía y Finanzas, resolvió una denuncia presentada por la gremial del taxi, expresando que cualquier regulación aplicable a las plataformas informáticas de transporte debía evitar generar desigualdades entre conductores que usan aplicaciones y taxistas. De los dichos de la Comisión, se desprende que esa igualdad no se logra a través de la obstaculización de los conductores que utilizan aplicaciones tecnológicas, sino, en todo caso, a través de la flexibilización de la regulación del taxi.

Consideró que la ilegalidad del Decreto No. 48/2017 al excluir al sector de transporte terrestre de pasajeros del Monotributo determina la ilegalidad del régimen de retención del IVA mínimo. Indicó que, en caso de que el Tribunal anule la parte del Decreto que elimina la opción del Monotributo, pero deje vigente el régimen de retención, la situación de hecho será la misma que si no se anula ninguna parte del Decreto. La DGI tiene una postura consolidada por la cual no permite que las retenciones de un impuesto específico se imputen a cuenta del Monotributo.

Por último, solicitó la anulación con efectos generales y absolutos porque así conviene al interés de la regla de derecho violada y por convenir al interés de la buena administración.

En definitiva, solicitó la anulación del acto encausado.

III) Conferido traslado, la Administración demandada defendió la validez del acto, argumentando que su actuar resulta en un todo conforme a Derecho.

En primer lugar, adujo que la parte actora carece de legitimación activa para impugnar el acto encausado, en tanto como agente de retención no se ve lesionada por la norma. En tal sentido, afirmó que la accionante no tiene un interés legítimo directo como lo exige el artículo 309 de la Constitución.

En cuanto a la legitimidad del acto indicó que los fundamentos esgrimidos por la promotora no destruyen la presunción relativa de legitimidad inherente a todo acto administrativo.

Afirmó que el acto atacado es legal. Al respecto, señaló que este sistema de prestación de servicios no se encontraba regulado hasta el momento, por lo cual, al disponer un régimen a este nuevo servicio, el Poder Ejecutivo se encontraba legitimado para excluirlo expresamente de uno de los regímenes excepcionales como lo es el del Monotributo, haciéndolo de conformidad al mandato otorgado por el artículo 71 de la Ley No. 18.083.

Controvirtió que se haya excedido en sus facultades. Teniendo presente la excepcionalidad del régimen es que el legislador habilitó al Poder Ejecutivo a determinar qué actividades están incluidas o excluidas dentro de la definición de reducida dimensión económica y pequeño local o puesto. Sin perjuicio de ello, destacó que la actora no ingresaba dentro de la categoría de monotributista con la redacción del Decreto No. 199/2017, el que establece que se entiende por “puesto”. A su entender, resulta evidente

que no es posible igualar un automóvil con un puesto de venta callejero. Tampoco ingresa dentro de la definición de pequeño local.

Indicó que las expresiones de algún jerarca, mencionadas en la demanda, no implicaban nada más que el concepto de que se debía regular una actividad que se desarrollaba.

La resolución de la Comisión de Promoción y Defensa de la Competencia citada, no refiere a aspectos tributarios sino a una denuncia realizada por presuntas prácticas anticompetitivas por parte de la actora.

Continuando con la defensa del acto atacado, indicó que el mismo se encuentra motivado adecuadamente. La motivación o exteriorización de las circunstancias de hecho y fundamentos de Derecho que constituyen los antecedentes del acto resistido, existen, son suficientes, razonables y se materializaron tanto en los resultandos y considerandos del acto como en el informe técnico que le precede de la Asesoría Tributaria de 13 de febrero de 2017.

A su vez, controvertió que haya existido abuso o desviación de poder. En el caso, la conexión entre la finalidad para la que se debe actuar y los motivos que provocan el acto y, a la vez, lo justifican, existe.

Por último, solicitó que se dé noticia del pleito al Banco de Previsión Social (sujeto activo de recaudación del monotributo) y que se rechace la demanda incoada.

IV) El Banco de Previsión Social compareció a fojas 69 y ss. haciendo alusión, en primer término, de la falta de legitimación causal activa de la empresa para petitionar de nulidad el Decreto encausado. Al respecto, afirmó que la actora no es quien configura el hecho generador, sino que únicamente es responsable.

Afirmó que el Decreto 48/017 es legal. Las disposiciones establecidas no crean un nuevo régimen de tributación, sino que aclaran la situación, ya que varios de los choferes que trabajan para la empresa actora no tributaban por su actividad, o lo hacían pagando como monotributistas.

Indicó que la actividad ya estaba excluida del aporte del monotributo por no cumplir con los requisitos necesarios. El artículo 71 numeral B), al referir al concepto de “*reducida dimensión económica*” lo relaciona indiscutiblemente con los puestos o locales en los que se llevan a cabo las actividades sujetas al régimen de monotributo. Ello surge no sólo de la finalidad por la que fue creado el régimen de monotributo sino del texto de la ley. Otro argumento coadyuvante a sostener que no puede tributar como monotributista es que la actividad de la accionante califica en el literal C del artículo 72 de la Ley No. 18.083, el cual excluye a “*Quienes presten servicios personales fuera de la relación de dependencia, ya sea en forma individual o societaria*”. No cabe duda que la actividad de los choferes de UBER BV es un servicio personal, por lo que no cumple con los parámetros establecidos por la ley para ser monotributista.

A su vez, afirmó que no existió insuficiencia en la motivación. No existe la pretendida falta de motivación, en virtud de que tanto el Decreto como sus antecedentes, motivan suficientemente su dictado.

En definitiva, solicitó la confirmación del acto encausado.

V) Por Resolución No. 9622/2017 se abrió a prueba por el plazo de 60 días, diligenciándose la que luce agregada y certificada a fs. 119, agregándose por cuerda separada los antecedentes administrativos (carpeta de tapas verdes, en 874 fojas).

VI) Las partes alegaron por su orden (fs. 123 - 126 vto.,

fs. 129 -133 y 136 -139 vto., respectivamente).

VII) El Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo se pronunció mediante el Dictamen No. 129/019, aconsejando la confirmación del acto impugnado (fs. 145 - 146).

VIII) Puestos los autos para sentencia, previo pase a estudio de los Sres. Ministros en forma sucesiva, se acordó en legal y oportuna forma (fs. 148).

CONSIDERANDO:

I) En el aspecto formal, se han cumplido las exigencias que, según la normativa vigente habilitan el examen de la pretensión anulatoria. (Constitución arts. 317 y 319 y Ley No. 15.869 de 22.6.87 arts. 4 y 9).

El Decreto impugnado fue dictado por el Poder Ejecutivo el 20 de febrero de 2017 y publicado en el Diario Oficial el 23 de febrero de ese mismo año (fs. 13 de *infolios*).

Con fecha 6 de marzo de 2017 la parte actora lo resistió mediante la interposición del recurso de revocación (fs. 15 de *infolios*), presentando el escrito de fundamentación del recurso seguidamente (fs. 17 - 22 vto. de *infolios* y 24 - 29 vto. de los A.A.).

Habiendo transcurrido 150 días desde la interposición del recurso, al 10 de agosto de 2017 operó la denegatoria ficta, siendo deducida la demanda anulatoria el 18 de setiembre de 2017 (nota de cargo fs. 45 *infolios*).

II) Como se ha señalado, el objeto de este proceso es resolver sobre la pretensión anulatoria deducida contra el Decreto No. 48/017 dictado por el Poder Ejecutivo, Ministerio de Economía y Finanzas

y Ministerio de Trabajo y Seguridad Social el 20 de febrero de 2017, por las que se estableció -entre otras cosas- que las empresas prestadoras de servicios de transporte terrestre de pasajeros no pueden optar por el régimen fiscal del Monotributo (fs. 8 - 9 vto. de los A.A.).

III) Habiendo analizado los argumentos de la actora y la normativa vigente, el Tribunal, compartiendo lo aconsejado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se pronunciará por el rechazo de la pretensión anulatoria y, en consecuencia, confirmará el acto impugnado, por los fundamentos que se explicitan a continuación.

IV) Sobre la legitimación activa de los agentes de retención para contender contra los actos que refieran al tributo en el que intervienen en su calidad de tales.

En lo inicial, corresponde hacer referencia a la legitimación causal activa de la parte actora para impugnar el acto atacado, en su calidad de agente de retención del tributo, pues, tanto el Poder Ejecutivo, como el Banco de Previsión Social, han postulado que la misma carecería de legitimación en la causa.

El Tribunal, no tiene el honor de compartir tal postura.

La Corporación, ya se ha expedido respecto a que los agentes de retención y percepción, son verdaderos sujetos pasivos; no meros sujetos de deberes formales. Como enseña nuestra doctrina, el deber de pago de los agentes no puede entenderse sino como un auténtico deber sustantivo.

Los agentes, en su calidad de tales pueden impugnar, no solamente aquellas normas que les designan como tales, sino también aquellas normas que hacen estrictamente a la relación jurídico-tributaria principal, entre el Fisco y el Contribuyente (Cf. BLANCO, Andrés: “Los agentes de retención

y percepción en el derecho uruguayo”, Revista Tributaria, T. XXXIX, N° 166, págs. 14 y 15).

En tal sentido, cabe revalidar lo dicho en la Sentencia No. 348/2011, en la que se sostuvo: “...la accionante se encuentra legitimada para accionar de nulidad. Y, arriba a tal conclusión, en base a que, al ser un agente de retención, ésta encuadra en la categoría de responsable, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 16, 19 y 23 del Código Tributario; por lo que no se puede ignorar que su situación frente al Fisco es la de obligada al pago del tributo.

El art. 19 del Código Tributario define a los responsables como aquellos que sin ser ellos mismos contribuyentes deben, por disposición de la Ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales de éstos, teniendo siempre a su respecto derecho de repetición.

Por su parte, el art. 23 del Cód. Tributario, dispone que el agente de retención es un responsable por deuda ajena, el que, designado legal o reglamentariamente en dicha calidad, lo que hace es amputar (quitar y/o sacar) la suma debida por el sujeto pasivo del impuesto (en el caso, el trabajador afiliado, en el IRPF), para posteriormente verterla al Estado uruguayo. Y, una vez efectuada la retención, el agente es el único responsable por el tributo ante el Fisco uruguayo, y si no efectúa la retención, será solidariamente responsable con el contribuyente.

A su vez, al ser la propia Caja de Auxilio quien tiene que soportar económicamente el IRPF, -que la resolución impugnada entiende aplicable sobre las prestaciones de salud servidas a los familiares del trabajador afiliado-, deberá ésta recurrir a fondos adicionales si no desea incumplir

sus obligaciones estatutarias y a la vez desea cumplir con la retención del IRPF.

De lo que deriva, a criterio de la mayoría del Tribunal, la legitimación de la parte actora para demandar la nulidad, no pudiendo negársele que tiene un interés directo, personal y legítimo para interponer la presente acción.” (Sentencias Nos. 247/2013, 595/2013, 72/2015 y 377/2016).

En definitiva, no cabe dudar de la legitimación activa de la pretensora por su condición de agente de retención.

V) Sobre la presunción de legitimidad del acto administrativo, alegada por la parte demandada en su contestación.

Se impone consignar que no se comparte la afirmación de que los actos administrativos gozan de una presunción de regularidad jurídica.

En tal sentido, el Tribunal ha expresado que “... *es ciertamente discutible -por carencia de apoyatura normativa- el principio que admite la existencia de una presunción de legitimidad “iuris tantum”, en beneficio de los actos dictados por la Administración, directriz reiteradamente relevada por jurisprudencia del Cuerpo en anteriores integraciones (Sentencias Nos. 656/2001, 773/2006, 680/2007, 589/2007, etc.), cuya aplicación al presente pretende la demandada...”...y citando al Prof. Durán Martínez “...esas presunciones, pues -la de constitucionalidad de las leyes y la de legitimidad del acto administrativo-, no se adecuan al precepto de interpretación conforme a la Constitución”. (Durán Martínez, Augusto; “Otra vez sobre la inexistente presunción de legitimidad del acto administrativo”, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, 2009, 15º año, Konrad Adenauer Stiftung, 2009, pág. 848).*

Debe de verse que la presunción comentada 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 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)” (Sentencia 420/2012, entre otras).

En realidad, lo que se sostiene bajo esa inexistente presunción no es más que una consecuencia de la aplicación del principio dispositivo en esta materia, que hace gravitar sobre el actor la carga de alegación y, eventualmente, de prueba que justifique la decisión que pretende.

VI) Sobre la alegada ilegitimidad del Decreto 48/017 por excluir a las empresas prestadoras de servicios de transporte terrestre de pasajeros del régimen fiscal del Monotributo.

A los efectos de analizar cabalmente la situación sometida a decisión del Tribunal, conviene precisar que el régimen del Monotributo se encuentra regulado por la Ley No. 18.083, que en su artículo 70 dispone:

“Alcance subjetivo.- Quienes realicen actividades empresariales de reducida dimensión económica, y cumplan con las condiciones establecidas en los artículos siguientes, podrán optar por pagar en sustitución de las contribuciones especiales de seguridad social generadas por su propia actividad, y de todos los impuestos nacionales vigentes, excluidos los que gravan la importación, una prestación tributaria unificada, que se denominará Monotributo.”.

A su vez, en el artículo 71 de la mentada norma legal, se reguló el alcance objetivo de este tributo, estableciéndose que: *“Podrán optar por el*

régimen a que refiere el artículo anterior los sujetos a que refiere dicho artículo que cumplan simultáneamente con las siguientes condiciones:

(...)

B) Desarrollen actividades de reducida dimensión económica, no realizando la explotación de más de un puesto o de un pequeño local, simultáneamente. (...)

“El Poder Ejecutivo determinará el alcance de los conceptos "reducida dimensión económica" y "pequeño local", pudiendo establecer limitaciones a la inclusión, vinculadas a elementos objetivos propios de cada actividad tales como la superficie ocupada, la capacidad instalada, el consumo de energía eléctrica, de agua, de telecomunicaciones, etc.” (El subrayado no se encuentra en el texto original).

Por su parte, el Decreto No. 199/007 reglamentó la precitada norma y dispuso todas las disposiciones necesarias para la aplicación del Monotributo.

Ahora bien; el Decreto No. 48/017 -aquí impugnado- en el artículo 7° sustituyó lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 4° del mencionado Decreto, disponiendo:

“Sustitúyese el inciso segundo del artículo 4° del Decreto No. 199/007 de 11 de junio de 2007, por el siguiente:

“No estarán incluidas en la definición de reducida dimensión económica:

a) Las empresas que comercialicen prendas de vestimenta en centros comerciales, expoferias y similares

b) Las empresas prestadoras de servicios de transporte terrestre de pasajeros.”

La actora expresa, como primer agravio que la Ley No. 18.083, al crear el Monotributo, solo habilitó al Poder Ejecutivo a que estableciera parámetros objetivos tendientes a determinar cuándo una actividad se considera de reducida dimensión económica o cuándo un local se considera pequeño, por lo que el acto encausado excede la habilitación legal.

Al respecto, la Administración se defendió manifestando que el Poder Ejecutivo se encontraba legitimado para excluir, haciéndolo de conformidad al mandato otorgado por el artículo 71 de la Ley No. 18.083. Además, expresó que la actora no ingresaba dentro de la categoría de monotributista con la redacción del Decreto No. 199/2007, el que establece qué se entiende por “puesto”.

A juicio del Tribunal, el agravio planteado no es de recibo.

Como se señalara anteriormente, el inciso final del artículo 71 de la Ley No. 18.083 estableció que: *“El Poder Ejecutivo determinará el alcance de los conceptos "reducida dimensión económica" y "pequeño local", pudiendo establecer limitaciones a la inclusión, vinculadas a elementos objetivos propios de cada actividad tales como la superficie ocupada, la capacidad instalada, el consumo de energía eléctrica, de agua, de telecomunicaciones, etc.”*

Pues bien, nos encontramos así ante -lo que en doctrina se denomina- conceptos jurídicos indeterminados, cuya determinación quedó a cargo del Poder Ejecutivo.

Sobre esta temática, el Tribunal en la Sentencia No. 603/2015 sostuvo: *“....dentro de la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, la dogmática suele diferenciar dos tipos de conceptos, los empíricos o descriptivos y los normativos o valorativos, así explica SESIN con apoyo*

en PAREJO ALFONSO que los primeros refieren a objetos o acontecimientos de la realidad con facilidad de ser percibidos o experimentados. Los segundos, desprovistos de referencia a la realidad, aluden a juicios o reglas metajurídicas o estados del conocimiento científico o técnico, provocando problemas de incerteza en su fase interpretativa. (Cfe. SESIN, Domingo J.: “Teoría de los conceptos jurídicos indeterminados” en Estudios de Derecho Administrativo, 2014-No. 9, LA LEY URUGUAY, 1ª Edición, Montevideo, 2014, pág. 210).

Por igual, como bien postula ALBACETE en términos extensibles a este caso: “...resulta evidente que en la precisión de conceptos jurídicos indeterminados no axiológicos es fundamental una actividad muy profunda de desarrollo o desenvolvimiento del concepto, sin interpretaciones restrictivas a priori. Y ello porque como dijimos la única actividad del intérprete es precisar el concepto tal cual es de acuerdo a las reglas de la ciencia y el saber en ese momento y lugar determinado.

Y cuando se ha planteado una controversia en torno al alcance de un concepto, adquiere fundamental importancia la prueba que realicen las partes, la que para mejor proveer diligencie el Tribunal, ya que será en base a la apreciación de todos los aspectos, reglas técnicas, científicas y máximas de experiencia que se deberá precisar el concepto en el caso de que se trate.” (ALBACETE, Juan Manuel: “La jurisprudencia reciente del TCA en materia de impuesto al valor agregado y a la renta empresarial, con especial referencia a la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados” ponencia presentada a las IX Jornadas Académicas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, año 2014 -inérita-”).

En la emergencia, teniendo en consideración que el concepto jurídico indeterminado de “*reducida dimensión económica*” no es axiológico sino empírico, procede admitir que gravaba a la parte actora la prueba de los elementos de juicio que acreditaran con razonable certeza -objetivamente- la divorciada apreciación del material fáctico, traído por la Administración al proceso y la pretendida subsunción en el concepto.

En tal sentido, no puede sino convenirse que la actora no desarrolló esfuerzo probatorio alguno (ver certificado de probanzas a fs. 119 del ppal.) a efectos de comprobar que la actividad por ella desarrollada encuadra dentro del concepto de “*reducida dimensión económica*”. Por su parte, y a diferencia de ello, la Administración solicitó que la Intendencia de Montevideo informara el monto recaudado por el cano de 0,45 unidades indexadas por kilómetro previsto en el artículo D.860.17 del Digesto Municipal referido a las aplicaciones que prestan servicios de transporte. La información arrojó que en el año 2017 la empresa recaudó \$ 62.789.206 (fs. 102 *infolios*).

Como se expresara en el citado fallo: “*En lo concreto no bastaba pretender rebatir la apreciación o valoración técnica formulada por la Administración y su encuadre en la descripción indeterminada en la disposición reglamentaria, sino que resultaba exigible para la pretensora movilizar medios de prueba dirigidos a acreditar la inconsistencia del criterio técnico exteriorizado por la Administración.*”

Pero, como se adelantara, en la especie ello no ocurrió, con la consecuencia inevitable para la reclamante (ex art. 329 y ss. C.P.C., art. 104 de Decreto-Ley 15.524) de que sus postulaciones deben necesariamente sucumbir (COUTURE, Eduardo J: “Fundamentos de

Derecho Procesal Civil”, Depalma, Buenos Aires, 1958, págs. 240 y ss.; en jurisprudencia del Cuerpo, ver la Sentencia No. 191/2006, 78/2014, 375/2015, etc.)”.

En la especie, se advierte que la disposición impugnada no excluyó del concepto de “*reducida dimensión económica*” exclusivamente a la actividad realizada por los conductores de UBER, sino que lo hizo con respecto a todas las “*empresas prestadoras de servicios de transporte terrestre de pasajeros*”. La norma, interpretada razonablemente, fijó así un criterio objetivo para la exclusión, basándose primordialmente en la naturaleza de la actividad y en la “*materia prima*” utilizada para su desarrollo. Todo ello, claro está, informa a la delimitación del concepto de “*reducida dimensión económica*”: aspecto objetivo fundamental para poder optar por el régimen del Monotributo.

Por consiguiente, la Sede entiende que carece de todo asidero la afirmación de que el Poder Ejecutivo se extralimitó en el ejercicio de sus potestades, dado que fue la ley la que le confirió una amplitud considerable en el ejercicio de la facultad de delimitar el concepto antes aludido.

En adición a lo anterior, la Corporación considera que la solución instaurada debe leerse en el contexto normativo que consagró al Monotributo como un régimen de excepción, dentro del cual se incluyeron actividades indiscutiblemente vulnerables en comparación a la realizada por las empresas de transporte terrestre de pasajeros. A este respecto basta con ver, a modo de ejemplo, las actividades expresamente incluidas por el art. 1 del Decreto No. 199/007 para concluir sobre la razonabilidad y ajuste de la excepción introducida por el decreto impugnado. Así, la referida disposición establece:

“Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, se considerarán actividades comprendidas en el ámbito objetivo del monotributo a los siguientes servicios prestados en la vía pública o espacios públicos:

- a) Cuidado de bicicletas, automóviles, motos y otros automotores.*
- b) Limpieza de vidrios de inmuebles y de automotores.*
- c) De guías de turismo, aun cuando desempeñen parcialmente su labor en espacios cerrados.*
- d) De paradas de taxis.*
- e) De paseadores y entrenadores de mascotas, aun cuando desempeñen parcialmente su labor en espacios cerrados.*
- f) Otros de similar naturaleza que determine el Ministerio de Economía y Finanzas, previo informe favorable del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, del Banco de Previsión Social y de la Dirección General Impositiva.*

Se consideran también actividades comprendidas en el ámbito objetivo del impuesto que se reglamenta los siguientes servicios:

- 1) Los servicios de utilización de espacios radiales en radioemisoras del interior del país con un máximo de 5 horas semanales.*
- 2) Los servicios de apoyo a pescadores artesanales, entendiéndose por tales los de lavado de embarcaciones y arreglo de artes de pesca.*
- 3) Los servicios sexuales.*
- 4) Los servicios de turismo rural, entendiéndose por tales, los definidos por el Decreto N° 371/002 de 25 de setiembre de 2002”.*

Analizada la normativa que regula el Monotributo (artículos 70 - 86 de la Ley No. 18.083), Decreto No. 199/007 reglamentario de la citada norma, especialmente los artículos 1 y 2 que refieren a la estructura del

tributo y a su alcance subjetivo respectivamente, el Tribunal arriba a la conclusión de que la compareciente no ingresa dentro de la categoría de monotributista y, por tanto, no puede verse agraviada en el sentido como expresa.

En definitiva, el agravio no es de recibo.

VII) **Sobre el alegado vicio en la motivación.**

El segundo agravio movilizado por la accionante refiere a que a su entender el Decreto impugnado estaría viciado en los motivos, por no explicitar las razones que el Poder Ejecutivo tuvo en cuenta para excluir al sector de transporte terrestre de pasajeros del Monotributo.

A juicio del Tribunal, el agravio en análisis tampoco es de recibo.

Sobre el tópico cabe estar, primero, a los CONSIDERANDOS en virtud de los cuales se procedió al dictado de la norma reglamentaria enjuiciada, que expresamente relevaron la necesidad de formalizar la actividad de transporte terrestre de pasajeros.

Adicionalmente, corresponde aclarar que la motivación del acto deriva del propio contexto normativo que fundó su dictado, que otorgó al Poder Ejecutivo la facultad de regular ciertos aspectos contenidos en la ley.

En cuanto a esto, conviene recordar lo sostenido por el Tribunal en reciente Sentencia No. 588/2018, que al analizar la legalidad del Decreto No. 359/2015 sostuvo: *“La Corporación considera que la motivación del acto impugnado emerge del propio marco normativo que el acto de aplicación pretende instrumentar y se fundamenta en la discrecionalidad que tales disposiciones otorgan al Poder Ejecutivo para aplicar el criterio que se controvierte. En el caso, resulta de aplicación lo advertido por*

Marienhoff en cuanto destaca: “cuando la norma legal aplicable es suficientemente comprensiva, su mera referencia puede surtir efectos de motivación resultando así que la simple cita de la disposición legal valdría entonces como “motivación”. En dos palabras: motivación idónea y eficaz requiere que ella sea “suficiente” para apreciar con exactitud los motivos determinados del acto” (Cf. Miguel S. Marienhoff, “Tratado de Derecho Administrativo”, t. II, p. 327 y ss.) (sentencia N° 297/2006) (la negrilla y el subrayado no están en el original). Como lo ha señalado la Corporación: “Tal decisión reglamentaria no requería más motivación que dar cuenta de la propia existencia de sendos actos legislativos que establecían tal regulación en el tema y esto surge claro del VISTO y de los CONSIDERANDOS del acto impugnado. No parece necesaria una motivación mayor que la reflejada en el propio cuerpo del acto procesado...” (sentencia N° 196/2016) (la negrilla y el subrayado no están en el original) (El resaltado no pertenece al original).

En la emergencia, el acto fue dictado ATENTO “...a lo expuesto, y a lo dispuesto por el artículo 17 bis del Título 1 del Texto Ordenado 1996, por el inciso final del artículo 71 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, por el artículo 1° de la Ley N° 18.568 de 13 de setiembre de 2009, y por el literal E) del artículo 68 del Código Tributario”, por lo que mal puede decirse que su motivación es insuficiente o inexacta, desde que expresamente se fundó en la norma atributiva que confirió al Poder Ejecutivo la amplia facultad de determinar mediante criterios objetivos el concepto de “reducida dimensión económica”.

A su vez, se desprende de los antecedentes administrativos (específicamente, el informe técnico que le precede al dictado del acto, elaborado por la Asesoría Jurídica el 13 de febrero de 2017 y que se encuentra glosado a fojas 3 y 4 de los recaudos adjuntos), así como del propio acto que la regulación surge de la necesidad de regular una nueva actividad que se desarrollan a la luz de la implementación de nuevas tecnologías que no tributaba como si lo hacían otras empresas dedicadas a tales servicios. Así lo expresa el Informe de Asesoría Jurídica antes mencionado: *“El desarrollo de nuevas modalidades para la prestación de servicios de transporte de pasajeros, tales como las aplicaciones informáticas requieren que el Estado asegure que los agentes intervinieros en la materia, en particular en lo que concierne a sus obligaciones tributarias.”* (Fs. 3 de los A.A., Pieza 1).

Asimismo, el Resultando del Decreto procesado establece: *“Se ha constatado irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los prestadores de los servicios de transporte terrestre de pasajeros, que generan condiciones de competencia desleal entre los contribuyentes”* (fs. 8 de los A.A.; Pieza 1). Y continúa en sus considerandos: *“I) que es necesario adoptar medidas que aseguren la formalización de la actividad de transporte terrestre de pasajeros referida.*

II) que asimismo resulta conveniente establecen un régimen de retención de impuestos que comprenda las obligaciones tributarias de los referidos prestadores de servicios de transporte que no sólo propenda a asegura el cobro de los tributos, sino que también genere un marco de

simplicidad y de certeza a todos los actores involucrados.” (Fs. 8 de los A.A., Pieza 1).

Por lo expuesto, el Decreto en análisis se encuentra suficientemente motivado, no asistiéndole razón a la parte actora en este aspecto de su planteo.

VIII) **Sobre el alegado vicio de desviación de poder.**

Lo analizado en el Considerando anterior, guarda una estrecha relación con la alegada desviación de poder introducida por la parte actora al demandar. En lo concreto, UBER afirmó que el acto fue dictado con la sola finalidad de beneficiar al TAXI, que ya cuenta con numerosos incentivos y exoneraciones en el desarrollo de su actividad.

Pues bien; al decir de GIORGI *“Existe desviación de poder cuando el acto administrativo ha sido dictado en consideración a un fin distinto - sea de interés público o privado- a aquel que se tuvo en vista al conferirse los poderes jurídicos a la Administración. El acto no se ajusta al fin propio o específico del servicio”* (Giorgi, H. *“Obras y Dictámenes. Recopilación”*, La Ley Uruguay, 1ª Edición, 2010, p. 857).

En idéntica orientación, ROTONDO expresa que la desviación de poder se perfila cuando el fin querido por el órgano emisor del acto, se aparta del fin de interés general debido, según las normas atributivas de competencia (Cfme. ROTONDO, Felipe: *“Las causales en el Contencioso Administrativo de Anulación”* en *“Temas de Derecho Administrativo”*, Editorial Universidad Ltda. Montevideo, s/f, p. 21).

En la especie, como se apuntara precedentemente, la delimitación conceptual introducida por el decreto cuestionado respondió al ejercicio de

la legítima facultad asignada al Poder Ejecutivo, así como a la necesidad de regular una actividad hasta ahora fuera del control de los organismos recaudadores.

En el mismo sentido, la Sede entiende que las declaraciones de algunos jefes no enervan la notoria imperiosidad de brindar un contexto tributario a las actividades emergentes por el empleo de nuevas tecnologías. Ello, a juicio del Tribunal, además de ajustarse indiscutiblemente al interés general, constituye un poder-deber de la Administración, que debe priorizar la formalización de las actividades que no cuentan con un marco regulatorio específico.

En suma, no se vislumbra que el acto enjuiciado haya sido dictado con desviación de poder.

IX) Sobre la alegada ignorancia a la recomendación de la Comisión de Promoción de Defensa de la Competencia.

En cuanto al agravio referido, cabe señalar que la recomendación de la Comisión de Promoción de Defensa de la Competencia no surge agregada ni en los antecedentes administrativos ni en obrados por lo que se estará a lo dicho por las partes. En tal sentido, se comparte lo señalado por la Administración que en la medida en que la mentada recomendación refiere a aspectos de competencia y no tributarias, no era pertinente su consideración.

X) Sobre la alegada ilegalidad del régimen de retención del IVA mínimo.

Por último, la promotora adujo que en caso de que se le dé la razón, y el Tribunal entienda que la exclusión del acceso al régimen del Monotributo a todos los que prestan servicios como conductores es ilegal,

debe concluirse necesariamente que también resulta ilegítimo la designación de responsables tributarios y el mecanismo de retención previsto en el Decreto que impugna (arts. 1, 2 y 9) por entender que se basa en que el régimen tributario aplicable a los Conductores es el del IVA mínimo o el del IRAE mínimo.

El agravio tampoco es de recibo.

Al concluirse sobre la legitimidad de la exclusión de los servicios de transporte terrestre del ámbito del Monotributo, nada obsta a que el Poder Ejecutivo designe como agentes de retención *“a las entidades, sean residentes o no, que intervengan, directa o indirectamente, en la oferta o en la demanda de servicios de transporte terrestre de pasajeros en territorio nacional, realizadas por cualquier medio, incluidas las aplicaciones informáticas, que cumplan con alguna de las siguientes condiciones: a) tengan por objeto la mediación o intermediación en la prestación de dichos servicios; o b) suministren datos a los prestadores o a los usuarios de los servicios, a efectos de que una o ambas partes dispongan de información necesaria para acordar la prestación”*.

Dicha facultad, conforme surge del texto del decreto resistido, deriva expresamente del art. 17 del T.O. 1996, que estableció: *“Facúltase al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y de percepción de todos los impuestos que recaude la Dirección General Impositiva”*.

Por otra parte, como manifiesta la Administración, lo planteado por la actora respecto a la no devolución de lo pagado en demasía, no es de recibo, ya que si la Administración genera un crédito a favor del contribuyente, el mismo puede imputarse a otros impuestos que adeude al

Organismo o al Banco de Previsión Social, o ser cedido a terceros, lo que se encuentra establecido en el propio Decreto en su artículo 5 inc. 2 cuando establece: “*Si dichos importes fueran mayores que las obligaciones tributarias, resultará un crédito a favor del contribuyente, que será devuelto o imputado al pago de otros tributos recaudados por la Dirección General Impositiva o el Banco de Previsión Social.*”

Por último, en cuanto a lo aludido por la accionante sobre que se verán obligados a iniciar una acción de devolución de pago de lo indebido, con los bemoles que ello implica (fs. 42 vto. *infolios*), se advierte que la misma no funda su agravio, sino que hace referencia a lo engorroso de procesos administrativos, los que son ajenos a la presente causa.

En definitiva, por las razones expuestas, lo establecido en el artículo 309 de la Constitución de la República, el Máximo Órgano Jurisdiccional en materia Administrativa de la Nación,

FALLA:

Desestímase la pretensión anulatoria y, en su mérito, confírmase el acto administrativo impugnado.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora, y tercerista en la suma de \$ 33.000 (pesos uruguayos treinta y tres mil) cada uno.

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dr. Corujo (r.), Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Echeveste, Dr. Vázquez Cruz,
Dra. Klett.
Dr. Marquisio (Sec. Letrado).