

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 26 de noviembre de 2019.

No. 747

VISTOS :

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “UBER BV con PODER EJECUTIVO. Acción de nulidad” (Ficha No. 652/2017).

RESULTANDO :

I) Que con fecha 18/09/2017, a fs. 20, compareció el Sr. Marcelo Marchetti, en representación de UBER BV, entablado demanda de nulidad contra el Decreto No. 47/2017 dictado por el Poder Ejecutivo el 20 de febrero de 2017, que entre otras, estableció el monto imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta de No residentes, y el monto imponible para la determinación del Impuesto al Valor Agregado (fs. 7 y 8 de los A.A.).

Describió que es una sociedad de los Países Bajos que realiza una actividad de mediación tecnológica, por la cual, desde Holanda, contacta pasajeros con conductores de vehículos que prestan servicios de transporte individual. A cambio de esta mediación recibe el conductor una remuneración; y el servicio se presta a través de un software de aplicación móvil, a conductores que prestan sus servicios en distintas ciudades del mundo.

Anotó que todos los servicios se prestan a través de su infraestructura tecnológica desde Ámsterdam, no teniendo ningún tipo de presencia física en Uruguay; y que recibe los fondos de la tarjeta débito/crédito

internacional del usuario, cobrando una comisión al conductor por sus servicios de mediación (25% del monto del viaje), girando semanalmente el monto que le corresponde al conductor.

Señaló que el Decreto viola la ley y es ilegítimo, en virtud de que padece las siguientes irregularidades:

a) Grava rentas que son de fuente extranjera, violando el principio de legalidad.

Destacó que UBER BV realiza una actividad empresarial que se desarrolla enteramente en el exterior y sin embargo debe de pagar impuestos como si realizara parte de su actividad en Uruguay. Las rentas que obtiene son de fuente extranjera y producto de un servicio ejecutado en el exterior. En consecuencia no se encuentran gravadas por ningún impuesto en Uruguay.

b) Viola la delegación de atribuciones que realiza el legislador para que fije los procedimientos de determinación de la renta real para actividades realizadas parcialmente en Uruguay.

Indicó que el Decreto no establece los criterios de determinación de la renta de fuente uruguaya, sino que directamente se limita a fijar un porcentaje ficto general de renta gravada estableciendo que es de fuente uruguaya. La ley solo autoriza al PE fijar un procedimiento para la determinación de la renta de fuente uruguaya, no a fijar un porcentaje general de renta gravada; correspondiendo esto último únicamente al legislador.

c) No fundamenta por qué fija el 50% de la renta como gravada por IRNR.

Expuso que aun admitiendo que el PE pudiera, fijar un porcentaje ficto general de renta gravada, el Decreto carece absolutamente de motivación y resulta imposible entender por qué se fija el 50% de la renta como de fuente uruguaya.

d) Genera una contradicción entre la determinación del IRNR y del IVA: mientras grava el 50% de la renta con IRNR dice que toda la retribución del sujeto no residente está sujeta al IVA.

Continuando con su memorial de agravios, adujo que el decreto impugnado grava con IRNR y con IVA a la comisión que cobra una empresa no residente, que no tiene establecimiento permanente en Uruguay, por un servicio de conexión realizado en el exterior mediante medios electrónicos.

Resaltó que la actividad de mediación tecnológica realizada por UBER BV es una actividad empresarial de fuente extranjera; pese a lo cual el Decreto, comete el error de gravar esa actividad aunque se trate de una actividad efectuada totalmente en el exterior, tomando en cuenta el lugar donde se aprovecha el servicio; y consideró que existe una confusión entre el lugar donde se presta el servicio de transporte (Uruguay), el lugar donde se realiza la mediación (Holanda) y el lugar donde se aprovecha el servicio de mediación (Uruguay). Es claro que quienes aprovechan el servicio están en Uruguay, pero también es claro que la prestación se realiza fuera del país.

Destacó que tanto el IRNR como el IRAE fijan como fuente el lugar donde se presta el servicio, no en el lugar donde se aprovecha. Lo mismo sucede en el caso del IVA. Por Decreto no se puede derogar el criterio de determinación de la fuente establecido por la ley.

Agregó que el Decreto establece que el 50% de la renta generada por la actividad de mediación está gravada por IRNR (aun cuando el servicio se preste totalmente en el exterior), de esta forma se aparta del principio legal que en materia de impuesto a la renta establece que sólo están gravadas las rentas derivadas de “actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en territorio de la República”; a su vez se aparta del criterio de territorialidad que rige en la Ley del IVA en su artículo 5º, dado que establece que la totalidad del monto bruto cobrado por el servicio está sujeto al IVA a la tasa básica (22%).

Anotó que el servicio tecnológico que presta UBER BV se realiza desde el exterior, y aunque se aproveche en el Uruguay, ello no cambia la fuente de la renta que sigue siendo extranjera. El Poder Ejecutivo no puede cambiar el criterio de determinación de la fuente y crear una ficción de que una actividad se realiza en territorio nacional porque se aprovecha en el mismo.

Citando amplia doctrina, entendió que para que una renta se considere de fuente uruguaya, ambos factores productivos (capital y trabajo) deberían estar al menos parcialmente ubicados en Uruguay. Basta con que uno solo de los factores productivos se encuentre íntegramente en el extranjero, para que la renta obtenida por UBER BV se considere íntegramente de fuente extranjera (tanto para el IRAE como para el IRNR). En el caso ninguno de los factores se localiza en Uruguay; ni emplea capital localizado en Uruguay -los servidores se encuentran en el exterior, y todo el hardware que se utiliza para operar la aplicación se encuentra en el exterior -, el factor trabajo no se localiza en Uruguay - al ser operada la plataforma desde Holanda -, y las rentas que obtiene UBER BV tampoco

configuran una excepción al principio de la fuente, al no tratarse de servicios técnicos.

Por otra parte, afirmó que el Decreto es manifiestamente ilegal, al gravar rentas generadas en el exterior que no están gravadas por la ley, excediendo las facultades que le otorgó el legislador, vulnerado el art. 85 numeral 4° de la Constitución.

Expresó que el Poder Ejecutivo no está autorizado por la ley a fijar porcentajes fictos de renta bruta gravada para actividades parcialmente desarrolladas en el Uruguay. El PE está autorizado por ley a fijar un procedimiento técnico que permita determinar, caso a caso, cuál es el porcentaje real de renta uruguaya que se genera en los hechos. Sólo una ley puede establecer los porcentajes de renta bruta que, de forma ficta, son considerados de fuente uruguaya.

Puntualizó que el Decreto debe ser anulado por falta de motivación, al no contener si siquiera un intento por establecer los motivos por los cuales se llega a fijar como renta bruta de fuente uruguaya el 50% de las retribuciones obtenidas en Uruguay.

En definitiva, solicitó la anulación del acto enjuiciado.

II) Que con fecha 06/11/2017 a fs. 50, compareció la representante de la demandada, contestando la demanda incoada, manifestando que la disposición impugnada no vulnera ninguna norma o principio de rango superior.

Sostuvo que las rentas gravadas no son “íntegramente de fuente extranjera”; y citando el artículo 3° del Título 8 del TO 1996, señaló, que surge claramente que el Decreto no vulnera en ningún aspecto la norma de rango legal; resultando obvio que el servicio tiene dos componentes

indisolubles para que se genere el ingreso, la intermediación por un lado y la existencia de un vehículo que contrate la aplicación y de un pasajero que requiera el servicio de transporte, por el otro. Por lo que si bien la aplicación se presta desde el exterior, el contacto entre oferta y demanda, y la prestación del servicio y su utilización, suceden enteramente en Uruguay.

Agregó que la legislación uruguaya no desconoció la trascendencia de la intermediación que se genera a través de la aplicación que funciona desde el exterior, y por ese motivo, otorgó una relevancia del 50% a los efectos del cómputo de la renta. Y ello es así porque la intermediación por sí sola no genera monto a gravar, si a ello no se le agrega la inversión de capital que realiza el conductor que aporta el vehículo y el pasajero que abona por dicho servicio. Es por ello, que se arriba a la conclusión de que nos encontramos ante una renta de fuente mixta.

Controvirtió que se consideró la renta como de “fuente uruguaya”, sino que se consideró como de fuente mixta y por tanto correspondía al Poder Ejecutivo, en cumplimiento de la ley, fijar el porcentaje que se consideraría de fuente uruguaya.

Sostuvo que no existe incoherencia por considerar que a los efectos del IRNR el porcentaje que corresponde gravar es el 50% y en el caso del IVA es el 100%.

Afirmó que, no es cierto que el Decreto carece de motivación. En los resultandos I a III del Decreto se realiza una descripción de las actividades de la actora, y de los antecedentes de la impugnada, surge que se realizaron estudios detallados sobre el punto, la que reseñó; por lo que resulta que la norma impugnada se encuentra suficientemente fundada; el hecho de que

no toda la fundamentación se encuentra contenida en el cuerpo de la misma, no amerita a considerar que carece de fundamentación.

En suma, solicitó el rechazo de la demanda incoada.

III) Abierto el juicio a prueba, se produjo la que obra certificada a fs. 81.

IV) Alegaron las partes por su orden. La actora lo hizo a fs. 84 y ss. y la demandada a fs. 100 y ss.

V) Se confirió vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo quien produjo el Dictamen No. 589/2018, a fs. 110 y ss., aconsejando desestimar la demanda y confirmar el acto administrativo procesado.

VI) Se llamó para sentencia, girando los autos a estudio de los Sres. Ministros, quienes acordaron su dictado en forma legal.

CONSIDERANDO :

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

En obrados se demanda la nulidad del Decreto No. 47/2017 dictado por el Poder Ejecutivo el 20 de febrero de 2017 que, entre otras, estableció el monto imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta de No residentes, y el monto imponible para la determinación del Impuesto al Valor Agregado (fs. 7 y 8 de los A.A.).

Contra el acto impugnado, que fuera publicado en el Diario Oficial con fecha 23 de febrero de 2017, interpuso la actora el día 6 de marzo de 2017, el correspondiente recurso de revocación (fs. 21 - 22 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. 43 infolios).

II) El Tribunal, apartándose de lo dictaminado por la Procuraduría del Estado en lo Contencioso Administrativo, acogerá el planteo anulatorio impetrado, por los fundamentos que se desarrollan en los siguientes numerales

III) Sobre la lesividad del acto impugnado.

En lo inicial, corresponde consignar que, como fuere relevado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, el decreto impugnado en autos, fue derogado por el Artículo 7 del Decreto No. 144/018 de 22 de mayo de 2018, razón por la cual entendió el dictaminante que corresponde desestimar la demanda, en virtud de haberse generado la ilesividad superviniente; sin perjuicio de lo cual, consigna que no se expresa en el decreto en cuestión que haya sido derogado por razones de legalidad, lo que impide la clausura de la causa.

El Tribunal, no comparte tal temperamento.

Y ello porque la mentada derogación, no produjo efectos retroactivos a la fecha de dictado del acto. Como ha expresado CAJARVILLE que en los casos en que se impugnan actos regla, como sucede en la emergencia: *“...el agravio deriva de la vigencia de la norma y recae sobre todos quienes se hallan alcanzados por la dimensión subjetiva del supuesto normativo.”*

Y añade el autor que, en las acciones de nulidad contra esta clase de actos: *“...el agravio resultará de la mera vigencia de la norma*

agravante; se trata de la lesión jurídica causada por la norma en sí misma, no del perjuicio material que pueda causar su ejecución o cumplimiento en los hechos. El perjuicio material que surja del cumplimiento de la norma, es objeto de otra acción, es objeto de la acción de reparación. Entonces, si se trata de una norma general, la lesión consistirá en la modificación de la situación jurídica subjetiva de cada uno de los individuos comprendidos en la categoría que define la dimensión subjetiva del supuesto normativo, sin que se requiera el acaecimiento concreto de la situación jurídica abstractamente prevista en la hipótesis de hecho descripta en la norma ni su individualización mediante los actos de cumplimiento que pueda requerir aquella norma, sin perjuicio de que éstos puedan a su vez impugnarse aunque no lo haya sido la norma general.” (CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: “Conceptos constitucionales definitorios de la legitimación del actor. Relaciones entre derecho subjetivo, interés legítimo e interés general”, Revista de Derecho Público, No. 43, especialmente, págs. 154 a 156 citado en Sentencia No. 436/2014).

Así, en el caso, el acto impugnado desplegó todos sus efectos en el lapso en que estuvo vigente, esto es desde el 1/3/2017 (art. 5 del Decreto No. 47/017), hasta que entró en vigencia la norma derogatoria (Decreto No. 144/018), produciendo así la lesión jurídica, independiente de la material, a que refiere la actora en su demanda.

En definitiva, procede analizar los agravios para el período en que el acto impugnado estuvo vigente, lo que determina su aptitud lesiva respecto a la situación jurídica subjetiva de la actora.

IV) Sobre la alegada ilegitimidad del Decreto 48/017, por violar la ley.

La actora adujo ser una empresa no residente en el país, que presta servicio de mediación tecnológica, por la cual desde Holanda contacta pasajeros con conductores de vehículos que prestan servicios de transporte individual, percibiendo a cambio de esa mediación una remuneración del conductor. Además presta un servicio de cobranza por el cual cobra al pasajero por cuenta del conductor. Concluido el viaje el sistema debita de la tarjeta internacional del pasajero y en nombre del conductor el precio que cobra dicho conductor. UBER BV cobra su comisión por sus servicios de mediación y acredita el remanente en la cuenta bancaria del conductor.

Todas estas actividades las realiza desde el exterior a través de la oficina en Ámsterdam.

La pretensora se agravió, en resumidos términos, por considerar que a) se gravan rentas que son íntegramente de fuente extranjera, violando el principio de legalidad. No se puede cambiar la fuente de la renta por vía de decreto; b) viola la delegación de atribuciones que el legislador realiza para que fije los procedimientos de determinación de la renta real para actividades realizadas parcialmente en Uruguay. El PE no está autorizado por la ley a fijar porcentajes generales fictos de renta bruta gravada para actividades parcialmente desarrolladas en Uruguay; c) no fundamenta por qué fija el 50% de la renta como gravada por IRNR; d) genera una contradicción irracional entre la determinación del IRNR y el IVA: mientras grava el 50% de la renta con IRNR dice que toda la retribución del sujeto no residente está sujeta a IVA.

Ahora bien, y a efectos de analizar cabalmente la situación sometida a decisión del Tribunal, corresponde consignar, como antecedente del acto impugnado, que este se dictó estando vigente la Ley No. 18.083, del 18 de enero de 2007. El fundamento legal invocado en la norma es el artículo 11 y el inciso final del artículo 13 del Título 8 y los artículos 1º y 5º del TOT No. 10, del Texto Ordenado DGI Nuevo 1996. De dichas disposiciones importa destacar, que el art. 13 del Título 8 en relación al IRNR, en su acápite e inciso final establece: *“Artículo 13º.- Rentas de fuente internacional.- En el caso de las rentas empresariales provenientes de actividades desarrolladas parcialmente en el país, el monto imponible correspondiente al literal A) del artículo 2º de este Título se determinará de acuerdo al siguiente detalle:*

(...)

Facúltase al Poder Ejecutivo a establecer procedimientos para la determinación de las rentas brutas de fuente uruguaya en los casos de rentas provenientes parcialmente de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente dentro del país, que no estén previstas en los incisos que anteceden.”

Por su parte, la Ley No. 19.535, del 25 de setiembre de 2017 dio nueva redacción al art. 13 del Título 8 incisos segundo y tercero numeral 3) del TO 1996, enumerando una nueva forma de determinación de la renta, precisamente idéntica al decreto aquí impugnado: *“Artículo.249.-Agrégase al inciso primero del artículo 13 del TOT No. 8 del Texto Ordenado DGI Nuevo 1996, el siguiente numeral:*

“6) Las rentas de fuente uruguaya correspondientes a las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de

servicios, prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, se fijan en los siguientes porcentajes:

i) 100% cuando el oferente y demandante del servicio (operación principal) se encuentren en territorio nacional.

ii) 50% cuando el oferente o el demandante del servicio (operación principal) se encuentre en el exterior.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, u otros instrumentos análogos, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación”.

Obsérvese que la Ley No. 19.135 (25 de setiembre de 2017) fue dictada luego de interpuesta la demanda anulatoria (18 de setiembre de 2017), y de ello que no haya referencia alguna a dicha norma, sino recién en la etapa de alegatos.

Pues bien, corresponde analizar, si la redacción anterior de la norma resultaba fundamento suficiente para el decreto impugnado, o si por el contrario éste, excedió los términos de la ley vigente.

V) El Tribunal entiende que le asiste razón a la actora, en cuanto a que la demandada confunde el alcance de los servicios que presta UBER BV.

En ese sentido, refiere a la prestación del servicio de transporte y su utilización como actividades que suceden en Uruguay, señala la existencia de otras empresas (Uber Technologies Uruguay S.A.) y pone el peso de la

prueba ofrecida en la estrategia de UBER para pagar menos impuestos y referencias a la tributación por el servicio de transporte, es decir el que prestan los conductores; lo que no es objeto de la empresa actora.

Finalmente en su alegato sostiene, *“La presencia en Holanda del servidor, no es suficiente para que la intermediación se produzca. Conductor y consumidor se encuentran en el Uruguay, del mismo modo que los soportes de la aplicación y las antenas repetidoras. Por tanto respecto del IRNR por el que el Decreto fijó un 50% de la renta, ha sido más que generosa en su apreciación. En relación al IVA, queda claro que al tratarse de un servicio prestado en definitiva en el territorio, debe estar alcanzado también por este tributo.”* (fs. 106 vta., y 107 infolios).

En estos obrados, no se trata de valorar la justicia de las normas impositivas para este tipo de actividades, sino de atender a la legalidad del decreto cuestionado.

En tal sentido, resulta que el decreto excedió la ley.

Debe tenerse especialmente presente, que el Tribunal con anterioridad ha señalado en la Sentencia No. 443/16 la dinámica del impuesto IRAE-IRIC y por transitiva IRNR:

“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. 2° del Título 4° 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.”

Y explicaba respecto del IRIC:

“En efecto, para que las rentas resulten alcanzadas por el IRIC, deben ser rentas mixtas, derivadas de la combinación de capital y trabajo (art. 2° del Título 4° 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 DÍAZ PAULOS, del Cr. Jorge ROSSETTO y Juan Antonio PÉREZ PÉREZ (Cfe. DÍAZ 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 PÉREZ PÉREZ, 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).” (Cfme. Sentencia 443/2016).

En el caso que nos ocupa, se siga una u otra posición, resulta harto dudosa la existencia de renta de fuente uruguaya. El capital de la empresa se sitúa en Holanda, el factor trabajo también.

A menos que se entienda que -en la dinámica del art. 13 in fine (redacción de la Ley No. 18.083)- la actividad desarrollada y/o bienes situados en nuestro país que generan la renta de fuente uruguaya son por uso de las líneas telefónicas y acceso a internet por torres de repetición en Uruguay, o el sistema bancario que sostiene la tarjeta de débito/crédito del pasajero y/o conductor, no podrá sostenerse válidamente, que el servicio de intermediación que ofrece UBER BV genera renta de fuente uruguaya, y esté comprendido en la previsión legal.

VI) Sin perjuicio de lo cual, si se entendiera que existe renta de fuente uruguaya gravable, la ley con claridad habilita al PE a establecer procedimientos para la determinación de las rentas brutas de

fuelle uruguayana, pero de ningún modo para determinar la cuantía, lo que es materia legal.

Para que se pueda sostener que nació una obligación tributaria a cargo del actor es imprescindible que en la Ley se hayan previsto todos los elementos que permitan declarar su existencia. Tales elementos, como enseña Valdés Costa, son de carácter objetivo y subjetivo. El primero constituye la descripción del hecho generador (posesión de una riqueza, la obtención de una renta, etc.), el cual debe ubicarse en el tiempo y en el espacio. El elemento subjetivo está constituido por la determinación de las personas titulares de los derechos y obligaciones, sujeto activo y pasivo del vínculo obligacional. La fijación de la cuantía es también materia privativa de la ley material. (Cf. Ramón Valdés Costa, *“Instituciones de Derecho Tributario”*, Ediciones Depalma, Bs. As. 1992, p. 10 y ss.) (Cfme. sentencia 838/17).

En el caso, el procedimiento que fija el decreto no es para determinar la renta real de fuente uruguayana sino, que la cuantifica -ilegalmente- en forma ficta.

Al considerar algunos conceptos que fundaron la sentencia 317/15, y que resultan aplicables al presente, ha dicho el Tribunal que: *“al expresar como único fundamento que la norma reglamentaria crea una ficción, (...) está reconociendo de consuno su ilegalidad porque la única que puede crear ficciones -más todavía en el ámbito del Derecho Tributario Material- es la ley (y aún ella sometida al eventual control de constitucionalidad). De ello deriva la flagrante ilegalidad de toda norma reglamentaria que pretenda -por vía de la creación de una ficción- alterar la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria”*

(...)

“Enseña VALDÉS COSTA que en materia tributaria el reglamento no puede invadir el ámbito legal en los aspectos relativos a la existencia y cuantía de la obligación (Cfme. VALDÉS COSTA, Ramón: “Curso de Derecho Tributario”, Temis, Bogotá, 2001, pág. 252). Por su parte, CAJARVILLE expresa que la materia opera como límite a la potestad reglamentaria (que es una potestad de principio en nuestro ordenamiento). La legitimidad del reglamento se diagnostica, como dice el autor, examinando la existencia y adecuación a las reglas de derecho de sus presupuestos y sus elementos, y uno de los presupuestos de cualquier acto administrativo -y el acto reglamentario lo es- es la competencia. El reglamento no puede invadir una competencia asignada a la ley en forma exclusiva, como sucede en los casos en los que hay ciertas materias donde rige, por previsión constitucional, la reserva de ley (Cfme. CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: “Relaciones entre la ley y el reglamento en el Derecho uruguayo” en Sobre Derecho Administrativo, Tomo I, FCU, Montevideo, 2008, págs. 432 y siguientes; en jurisprudencia véase especialmente la Sentencias Nos. 631/2013, 567/2012, 1017/2011 y 11/2009).” (Cfme. Sentencia 317/15).

VII) En cuanto al IVA, corresponde considerar que la ley constituye sujeto pasivo del impuesto a *“D) Quienes realicen los actos gravados y sean contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, salvo cuando tales actos se vinculen a la obtención de las rentas a que refieren los literales C) y D) del artículo 2º del Título 8 de este Texto Ordenado.” (art. 6 Título 10).*

Es la misma demandada quien en su contestación cita conceptos a favor de su posición, señalando precisamente que es la ley, la que recurre al mecanismo de las presunciones ante la dificultad en fijar el monto de la renta que corresponde a la fuente uruguaya (fs. 54 vto. ppal).

En la especie, la base de cálculo del impuesto no surge de la ley sino que fue fijada en forma ficta en el decreto cuestionado. Este proceder ilegal resulta manifiesto, al consagrarse ahora a nivel legal (arts. 249-250 Ley 19.535) la misma solución.

En conclusión, el decreto 47/017 excedió la facultad legalmente delegada por la Ley No. 18.083, siendo necesario el dictado de la ley 19.535.

VIII) Finalmente, argumentó la actora, que el Decreto carece absolutamente de motivación.

No se comparte su temperamento.

En primer lugar, se coincide en el punto con la demandada, en que de los Resultandos I a III del Decreto sometido a examen, se realiza una descripción de las actividades de la actora, y 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 segundo lugar, y como abordara el Cuerpo similar cuestión, donde el mismo actor movilizó idéntico agravio, procede invocar en lo aplicable, lo consignado en reciente Sentencia No. 659/2019:

“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 No. 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 No. 196/2016) (la negrilla y el subrayado no están en el original) (El resaltado no pertenece al original)”. (Cfme. Sentencia 569/2019).

En la emergencia, el acto fue dictado ATENTO “a lo expuesto, y a lo dispuesto por el artículo 11 y el inciso final del artículo 13 del Título 8 y los artículos 1° y 5° del Título 10, del Texto Ordenado 1996,” 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 facultad de “establecer procedimientos para la determinación de las rentas brutas de fuente uruguaya en los casos de rentas

provenientes parcialmente de actividades desarrolladas bienes situados o derechos utilizados económicamente dentro del país, que no estén previstas en los incisos que anteceden”.

En tercer lugar, y de seguirse la posición que sostiene que la motivación puede surgir de los antecedentes administrativos -tesis sostenida por la mayoría del Tribunal, con la cual este redactor discrepa, como ha tenido oportunidad de desarrollar en anteriores oportunidades-, se desprende de los antecedentes administrativos (específicamente, el informe técnico que le precede al dictado del acto, elaborado por la Asesoría Tributaria el 10 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 actividad que se desarrollan en el país por entidades no residentes, que intervienen, directa o indirectamente, en la oferta o en la demanda de servicios de transporte terrestre de pasajeros realizadas por cualquier medio, incluidas las aplicaciones informáticas. Así lo expresa el Informe de Asesoría Tributaria antes mencionado: *“El desarrollo de los mercados internacionales y el avance de la tecnología han provocado la expansión de lo que se denomina “economía digital”, que está cambiando muy rápidamente la forma de hacer los negocios.*

(...)

En materia tributaria no existe una regulación específica sobre el particular, y por ende los contribuyentes deben utilizar las normas de carácter general para la determinación de sus impuestos” (Fs. 3 de los A.A., Pieza 1).

Por lo expuesto, el Decreto en análisis se encuentra suficientemente motivado, siendo de rechazo el agravio de la parte actora al respecto.

En definitiva, por los fundamentos expuestos, los arts. 309 y 310 de la Constitución de la República y, el Tribunal,

FALLA:

Ampárase la demanda entablada y, en su mérito, anúlase el Decreto impugnado.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fijanse los honorarios del abogado de la parte actora, en la suma de \$ 33 .000 (pesos uruguayos treinta y tres mil).

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

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

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).