

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 12 de diciembre de 2019.

No. 773

VISTOS :

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "GONZÁLEZ OLIVERA, NELLY MARÍA con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad" (Ficha No. 361/2017).

RESULTANDO :

I) Que, a fs. 37 y ss., acompañando diversa documentación, comparece Nelly María González Olivera promoviendo acción de nulidad contra la resolución N° 3/0483/2016, dictada el 1° de agosto de 2016, por la Dirección General Impositiva, en virtud de la cual, por las obligaciones tributarias adeudadas IRIC, IRAE e IVA, por el período abril de 2004 a setiembre de 2009, se liquidó un monto de \$ 6.484.437. Se declaró configurada la infracción de mora, imponiéndole una multa de \$ 1.296.899, más los recargos legales, hasta la cancelación de los impuestos adeudados. Asimismo, se declaró configurada la infracción de contravención por la omisión de presentar veinte declaraciones juradas por el período inspeccionado.

La actora se agravia en cuanto considera: a) que se ha vulnerado la garantía del plazo razonable de duración del procedimiento; b) se determinó IRAE cuando no hay actividad empresarial, ni combinación de capital y trabajo; c) la determinación se realizó sobre base presunta, cuando la Administración pudo conocer los datos reales; d) parte de los créditos

determinados se encuentran prescriptos; e) no corresponde la tipificación de contravención.

En cuanto al agravio relacionado con la letra a).

Manifiesta que, habiendo comenzado las actuaciones en el año 2010, por errores y dilaciones imputables a la Administración, la resolución de determinación se dictó luego de seis años de tramitación.

Señala que el caso no presenta mayor complejidad, no agregando la Administración ningún elemento probatorio, ya que solo tuvo que analizar la presentada voluntariamente por la compareciente. La complejidad del asunto no fue un obstáculo para que el procedimiento tuviera una duración razonable.

Señala que no se estudiaron los argumentos presentados por esta parte y tampoco se solicitó el diligenciamiento de prueba que pudiera alterar la tramitación, lo que demuestra la falta de debida diligencia de parte de la DGI.

La Administración fue la única responsable de que el procedimiento durara seis años, ya que la actitud asumida durante la tramitación fue arbitraria, ilegítima y carente del respeto de los más elementales derechos de su parte, vulnerando en forma flagrante y notoria, la garantía del plazo razonable.

En cuanto al agravio referido a la existencia de actividad empresarial.

La totalidad de las actuaciones administrativas se basan en considerar que la actividad desplegada por la actora suponía una combinación de los factores de capital y trabajo, configurando el concepto de empresa en los términos del Derecho Tributario.

Manifiesta que, en su caso, se trata de un mero arrendamiento de un espacio (habitación) a un tercero, y cobrar un precio por tal arriendo. Si bien se presta determinados servicios de limpieza y seguridad, ello no desnaturaliza la figura del arrendamiento, ni altera el hecho de que la renta derivada, es una renta que debe considerarse como pura renta de capital. No se participa en los riesgos de la actividad de las arrendatarias, así como existe actividad de intermediación en el trabajo ajeno.

Agrega que, en forma unánime, la doctrina ha considerado que tanto el factor productivo capital como el factor productivo trabajo, deben ser relevantes y trascendentes al momento de la generación de rentas, para que éstas puedan ser consideradas rentas mixtas y, por tanto, se configure el concepto de empresa.

Quien comparece en autos no contrata, ni recluta a las arrendatarias, esta no es su función, sino que lo que se ofrece son las habitaciones en arriendo, cobrándose en contrapartida un precio. No hay participación en las ganancias, ni tampoco en los riesgos, ni control alguno sobre la actividad que desarrolla quien arrienda.

Tampoco existe intermediación alguna en el trabajo ajeno dado que la compareciente no contrata personal a tales efectos, sino que alquila las habitaciones para que las arrendatarias desarrollen sus actividades.

Al no existir concepto de empresa aplicable a su actividad, sino mera obtención de una renta de capital, no puede válidamente reclamarse deuda alguna por IRIC, IRAE e IVA, tornándose la resolución recurrida en ilegítima.

En cuanto al agravio referido a la liquidación practicada sobre base presunta, su falta de motivación y concordancia con la realidad.

Manifiesta que, la decisión impugnada, es contraria a derecho en tanto vulnera lo dispuesto por el artículo 67 del Código Tributario, ya que no contiene la discriminación de los importes exigibles por tributos, intereses y sanciones, ni tampoco explicita los fundamentos de la resolución.

Destaca que el artículo 66 del Código Tributario regula en forma específica el procedimiento de determinación tributaria cuando ésta es efectuada de oficio. Sostiene que ella sólo es admisible cuando existe ausencia total o parcial de datos que le impiden a la Administración determinar el tributo. Aún en esta estimación sobre base presunta, la Administración tampoco posee completa arbitrariedad para determinar y liquidar el tributo, con fundamento en cualquier indicio, ya que debe basarse en hechos y circunstancias debidamente comprobados.

Agrega que las presunciones en base a las cuales se realiza la determinación carecen de sustento racional y fundamentalmente de probanza alguna. Se efectúa en desconocimiento de la realidad, sin atender a lo declarado por la parte, de posible constatación por la DGI, y sin realizar una estimación apropiada de los gastos realizados.

La Administración parte de lo abonado por anticipo de IRPF para generalizar dichos montos y aplicarlos a años anteriores, no considerando períodos de zafra y no deduciendo un promedio de los gastos necesarios para mantener y conservar la renta empresarial que se pretende imputar. Se recurre a la aplicación de presunciones sobre presunciones, sin constatar las mismas con la realidad.

En el caso de autos, las presunciones aplicadas no se encuentran sustentadas en hechos comprobados, sino que desconocen la realidad de las

operaciones llevadas a cabo. El artículo 66 del Código Tributario establece una prohibición expresa para la Administración de “ignorar” la existencia de períodos zafrales.

Se ha tomado en cuenta aquellos indicios que le permitían recalificarla como empresa, pero se desconocen aquellos elementos que le son aplicables en virtud de dicha opinión. No se deduce en la liquidación practicada un promedio de los gastos necesarios para desarrollar la tarea que se imputa, esto es, los gastos derivados de limpieza, vigilancia, electricidad, agua, etc., todos servicios que son utilizados por la propia Administración para considerar la existencia de rentas mixtas.

La determinación que realiza la demandada en todos los períodos en los que no se deducen los gastos, únicamente refleja la existencia de presunciones que verificarían un hecho generador exclusivamente a rentas de capital.

Señala que ofreció la prueba correspondiente a los gastos realizados por la contribuyente en el escrito presentado el 5 de junio de 2014 y, a pesar de las facilidades conferidas a la demandada para que efectuase una determinación que considerara la verdad material, ésta desconoció lo pedido, ignorando la existencia de un promedio mensual de gastos.

La demandada no tomó en cuenta los montos declarados, en el curso de las inspecciones, por el arrendamiento de las habitaciones. No consta en las actuaciones administrativas fundamento alguno que explique, en forma acabada, las razones por las cuales estos montos declarados no son tenidos en cuenta para realizar la liquidación, así como tampoco las razones por las que se realiza una determinación sobre base presunta cuando se pudo conocer en detalle la realidad.

Expresa que ha sido reconocido por la Administración, la existencia de ciertos gastos fijos, los que deben ser deducidos de la determinación efectuada. Así como de la documentación no surgen las ventas efectuadas, para lo cual es preciso recurrir a presunciones, tampoco se conservaron las facturas de compras y gastos efectuados. Ello, en virtud que la compareciente consideró que su tributación no era la empresarial, sino la de una persona física que obtenía una renta de capital inmobiliario gravada por IRPF por el arrendamiento de habitaciones. En dicho arrendamiento, estos gastos no son deducibles y tampoco se configura el hecho generador del IVA.

Así como la falta de documentación no obsta a determinar sobre base presunta las ventas efectuadas, tampoco dicha falta de documentación debiera obstar a determinar con criterios de razonabilidad y con el mayor ajuste posible a la realidad, las compras y gastos realizados, los que debieron ser considerados en la reliquidación practicada.

Ha aportado los montos de tales gastos, los cuales han sido completamente desconocidos por la DGI, en manifiesta contrariedad al derecho aplicable, sin mediar explicación ni justificación alguna.

En cuanto al agravio referido a la prescripción de los créditos reclamados.

Sin perjuicio de considerar que no corresponde la determinación practicada, consigna que los créditos anteriores al año 2011 se encuentran prescriptos, ya que la resolución recurrida es el único elemento con aptitud para desplegar efectos jurídicos.

Las actas finales de inspección son nulas, pues fueron revocadas en forma expresa por el acto N° 645/2015, que revocó la resolución N°

3/0094/2014, e invalidó todo lo actuado, por lo que, el único documento válido para interrumpir la prescripción, es la resolución recurrida N° 3/0483/2016 que se dictó el 1° de agosto de 2016, y se notificó el 29 del mismo mes. Por tanto, los créditos anteriores al año 2011 se encuentran prescriptos.

Especifica que las actas finales de inspección de fecha 26 de noviembre de 2012, 4 de setiembre de 2014 y 23 de abril de 2015 son inválidas, exponiendo las razones del caso en el ordinal 3.1 de la demanda.

Los efectos de la revocación de la resolución N° 3/0094/2014 que invalidó la totalidad de lo actuado, tiene efectos ex tunc, retrotrayendo sus efectos a una etapa anterior, esto es, a un momento en el cual no existía el acta final de inspección, por lo cual no se desplegaron los efectos previstos en el artículo 39 del Código Tributario (ordinal 3.2 de la demanda).

Aún para el caso que se considerara que la revocación de la resolución N° 3/0094/2014 no alcanza al acta de inspección de fecha 26 de noviembre de 2012, señala que la propia Administración la ha revocado en forma tácita.

En el expediente existen tres actas finales de inspección de fecha 26/11/2012, 4/9/ 2014 y 23/4/2015, y, cada una de ellas, importa la revocación de las anteriores. El artículo 39 del Código Tributario establece que el término de prescripción se interrumpe por el acta final de inspección, haciendo referencia al último acto de determinación que se dicta en el expediente previo a la resolución final.

El hecho de que se dicte una nueva acta final de inspección implica una revocación tácita de la anterior, por lo que considera que el acta del

26/11/2012 ha interrumpido la prescripción de créditos que son diferentes a los que, a juicio de la Dirección, hoy adeuda.

Al respecto es preciso señalar que la propia Administración ha identificado como acta final de inspección a la de fecha 23 de abril de 2015, ignorando enteramente la existencia de las actas previamente labradas.

Finalmente, señala que el plazo de prescripción aplicable es de cinco años, no correspondiendo su ampliación, ya que no existen dudas de que la Administración conocía la situación de la compareciente y no logró en un plazo razonable recomponerla, siendo ello de su exclusiva responsabilidad. No existen causales que puedan considerarse para extender el plazo de prescripción. Por tanto, las obligaciones reclamadas cuyos hechos generadores son anteriores al año 2011, se encuentran prescriptas.

En cuanto al agravio referido a la imputación de la infracción de contravención.

Sostiene que tal infracción no corresponde puesto que mal se puede reclamar el cumplimiento de una obligación formal de la que se duda con respecto a la propia obligación material de la que deriva. Lo discutible de la situación impone que no sea claro el deber de la dicente con respecto a la presentación de declaraciones juradas, máxime cuando se tiene el convencimiento de que en virtud de encontrarse frente a un arrendamiento de inmuebles no resulta obligatoria la presentación de declaración jurada siempre que los anticipos abonados se tengan como pago definitivo del impuesto.

Manifiesta que la infracción de contravención no corresponde, pero en caso de que se decida lo contrario, se debe tener presente que siempre se creyó actuar acorde a derecho, sin intencionalidad.

Solicita que, en definitiva, se declare la nulidad del acto administrativo impugnado.

II) Que a fs. 61 se confirió traslado de la demanda, el que fue evacuado a fs. 66 y ss., por el Dr. Leonardo Bon, en representación del Estado, Ministerio de Economía y Finanzas, Dirección General Impositiva, quien aboga por la desestimación de la pretensión incoada.

En cuanto a la excesiva duración de los procedimientos, expresa que el 12 de julio de 2006, como consecuencia de una inspección realizada, se dictó un acto de determinación, en términos similares a la ahora recurrida, declarándose a la actora contribuyente del impuesto a la renta empresarial. La resolución N° 3/0539/2006 quedó firme, lo que derivó en un Convenio de Pago que se suscribió el 9 de febrero de 2010.

Agrega que el 8 de marzo de 2011, la Sra. González presentó una petición aseverando que de los U\$S 500.000 que debía, pagó unos U\$S 146.000, solicitando la revisión del expediente administrativo y los convenios de pago para que, en definitiva, se tenga por saldada la deuda existente con los pagos efectuados. Por acto N° 187/2012 no se accedió a lo pedido, luego de analizarse concienzudamente la argumentación de la contribuyente, concluyéndose en que hay una deuda por impuestos determinada que solo puede ser extinguida por pago y que la Administración no está facultada para otorgar quitas.

En vía administrativa, la contraparte no discutió la aplicación del IRA e IVA, solo fundamentaba razones por las que la liquidación debía ser

abatida, adjuntado planillas de Excel, pero sin documentación alguna que acreditara lo expresado, pese a la intimación practicada a fs. 536. No habiendo aportado la contribuyente los datos requeridos es que se dictó la resolución N° 3/0094/2014.

Contra esta resolución la accionante interpuso recursos, acompañando diversas documentaciones a efectos de acreditar gastos y que fuera tomada en cuenta por la DGI, provocando el 4 de setiembre de 2014 el acta final de inspección que se le notificó y ameritando la resolución N° 645/2015, por la cual se acogió el recurso de revocación interpuesto.

Se remitió el expediente a la División Fiscalización para que ésta reformulara la respectiva liquidación, luego se dio intervención al Departamento Jurídico, otorgándose la vista correspondiente a la interesada y dictándose la resolución impugnada N° 3/0483/2016.

Manifiesta que, como resulta del racconto de las actuaciones que efectúa, la duración del procedimiento respondió de manera razonable a la complejidad del asunto y a la conducta de la contribuyente, quien ha sido la causa directa de la duración de aquél, efectuando la reseña del caso de fs. 71 vto. a 73 de autos.

La intervención de la demandante fue muy activa, en muchos casos, mediante alegaciones tardías o no presentando en forma la documentación ofrecida; pero, sin embargo, todas sus manifestaciones fueron analizadas exhaustivamente y cuando se aportaron elementos que ameritaran corregir lo actuado, así se hizo.

La duración del procedimiento fue el necesario para el exhaustivo análisis de las varias veces tardías alegaciones de la contribuyente, dando cumplimiento al objetivo de buscar la verdad material y el conocimiento

real de los hechos. Se otorgaron numerosas vistas a la actora, algunas de las cuales fueron evacuadas en forma extemporánea o sin la documentación correspondiente, lo que motivó, a su vez, nuevas esperas e intimaciones, todo en función de las garantías al derecho de defensa.

En consecuencia, debe concluirse que la duración del procedimiento no fue consecuencia de una actuación omisa o negligente de la DGI, sino de un procedimiento complejo, en el que se obró correctamente en búsqueda de la verdad material y se aseguraron las garantías del debido proceso. Señala, además, que era carga de la actora indicar concretamente cuáles eran los actos o momentos del proceso en que se insumió más tiempo del razonable, no surgiendo de la demanda, análisis alguno en tal sentido.

En cuanto al agravio referido a la actividad empresarial. Haciendo alusión a una determinada publicidad radial hecha por la actora, destaca el demandado que Naná es una personalidad reconocida a nivel nacional, es fundamentalmente una marca personal que ineludiblemente hace referencia a un negocio, a una empresa “La Casa de Naná”.

Agrega que, en el acta de inicio de actuación (fs. 328), el encargado del local, empleado de la contribuyente, preguntado por la actividad que se desarrolla en el mismo, contestó “prostíbulo”, lo cual está alejado del pretendido mero arrendamiento de inmueble que sostiene la contraparte.

La demandante no arrienda habitaciones a cualquier postulante, sino que existe un concepto de negocio que va más allá del simple alquiler de habitaciones. El trabajo de esta empresa está constituido no sólo por terceros: encargado del local, limpiadores, vigilantes, sino además por la

propia actividad de la contribuyente que aporta un valor agregado al emprendimiento, muy superior al que tendría el mismo sin su presencia.

La presencia y trabajo de la Sra. González le otorga innegablemente una renta muy superior a la que tendría si no se llamara “La Casa de Naná”, si la actora no estuviera allí y si el negocio se circunscribiera al mero arrendamiento de habitaciones.

La actividad de la contribuyente genera renta que conceptual y cualitativamente derivan de la combinación o utilización conjunta del capital y del trabajo, por lo que está incluida en el hecho generador del IRIC e IRAE.

En cuanto al agravio referido a la liquidación sobre base presunta, falta de motivación y concordancia con la realidad, manifiesta que la DGI ha sido analítica en relación a los fundamentos de la liquidación de impuestos y sanción, así como respecto a los agravios sucesivamente alegados por la contraparte. Aún si se entendiera que existe algún defecto en la exposición de la liquidación, son trasladables las consideraciones realizadas por el TCA, en sentencia N° 675/2015, en el sentido de que tales defectos no revisten la nota de trascendencia necesaria para provocar la nulidad del acto.

La liquidación sobre base presunta se encuentra debidamente fundamentada en lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 66 del Código Tributario. Resulta claro de los antecedentes administrativos que no existía documentación de las operaciones ni registro contable que permitiera conocer de manera cierta y directa los hechos generadores acaecidos, tal como surge del informe jurídico de fs. 878 vto.

Por las razones que expone, consigna que la determinación sobre base presunta se realizó de tal forma que se acercó lo más posible a la realidad, tal como resulta de los antecedentes a fs. 840. Si, como señala la actora, ella no conservó las facturas de compras y gastos efectuados, ello no es responsabilidad de la Administración.

El no cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto sustanciales como formales, no puede verse exonerado o atenuado por el hecho de que la contribuyente calificara inadecuadamente su propia actividad.

En cuanto a la reclamada prescripción de los créditos. Se desprende del texto del artículo 38 del Código Tributario que la no presentación de las declaraciones juradas es una de las hipótesis que amplía el plazo de prescripción. Las declaraciones presentadas por la contribuyente fueron de IRPF y, por tanto, no correspondían, por tratarse de hechos que verificaban la hipótesis de IRIC, luego IRAE, e IVA.

En cuanto a la alegada invalidez de las actas finales de inspección, la demandada manifiesta que no ha pretendido otorgar efectos interruptivos al acta final del año 2012, en virtud de la revocación operada por la resolución N° 3/0094/2014; siendo que el acta final del 23 de abril de 2015 es la única a la que se le asigna tales efectos.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 6 de la Ley 18.788, el acta de 2015 cumple a cabalidad con los requisitos exigidos por dicha norma, indicando correctamente los importes liquidados, pagados, la diferencia adeudada, con su respectivo período (fs. 511 y ss.). La fundamentación resulta detallada, con igual fecha, y a continuación (fs. 519 y ss.).

Por tanto, concluye en que: a) el plazo de prescripción es de 10 años, en virtud de la no presentación de las declaraciones juradas

correspondientes; b) dicho plazo, para los tributos más antiguos, comenzó a correr a la finalización del año civil en que se verificó el hecho generador: 31 de diciembre de 2004; c) el plazo se suspendió desde el 25 de abril de 2014 (interposición de los recursos administrativos) hasta el 11 de noviembre de 2014, denegatoria ficta; d) la prescripción se interrumpió por la notificación del acta final de inspección el 23 de abril de 2015.

En cuanto al agravio referido a la infracción de contravención, expresa la parte demandada que la contribuyente ya conocía el criterio de la DGI en relación a su actividad. Desde el inicio de la actuación previa a la de autos quedó más que claro que el criterio era el mismo que el que se sigue postulando en la resolución impugnada. No puede hablarse de error en los términos del artículo 106 del Código Tributario y mucho menos de esencial e inevitable.

Solicita que, en definitiva, se rechace la demanda.

III) Que a fs. 88 se abrió el juicio a prueba, término en el cual se produjo la certificada a fs. 115.

A fs. 118 y ss., alegó la parte actora y a fs. 125 y ss., lo hizo la parte demandada.

A fs. 134 se confirió vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, el que la evacuó a fs. 135 y ss., aconsejando hacer lugar parcialmente a la demanda con relación a la estimación presunta practicada y a la prescripción de los impuestos correspondientes al período 2004 a 2008.

A fs. 140 se citó a las partes para sentencia, la que se acordó en legal forma, previo pasaje a estudio, por su orden, de los Señores Ministros.

CONSIDERANDO:

I) Que, la parte actora impugna la resolución N° 3/0483/2016, dictada el 1° de agosto de 2016, por la Dirección General Impositiva, en virtud de la cual se determinaron las obligaciones tributarias adeudadas por la Sra. Nelly María González Olivera por concepto de IRIC, IRAE e IVA, por el período abril de 2004 a setiembre de 2009, por un monto de \$6.484. 437. Se la declaró configurada la infracción de mora, imponiéndole una multa de \$ 1.296.899, más los recargos legales, hasta la cancelación de los impuestos adeudados. Asimismo, se declaró configurada la infracción de contravención por la omisión de presentar veinte declaraciones juradas por el período inspeccionado (fs. 885 y ss. A.A.).

La referida resolución le fue notificada a la contribuyente el 29 de agosto de 2016, interponiendo ésta los recursos de revocación y jerárquico, en subsidio, el 8 de setiembre de 2016 (fs. 889 y 891 y ss. A.A., respectivamente).

Por acto N° 7338/2016, dictado el 26 de diciembre de 2016, el Sr. Director General de Rentas desestimó el recurso de revocación, y, franqueó el recurso jerárquico, no expidiéndose el Poder Ejecutivo respecto a tal medio impugnativo (fs. 904 y ss. A.A.).

La denegatoria ficta operó el 26 de marzo de 2017.

Conforme a la nota de cargo obrante a fs. 60 de autos, la demanda de nulidad fue presentada el 1° de junio de 2017; esto es, en tiempo, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 9 e inciso 3° del artículo 10 de la ley 15.869.

En suma, la vía administrativa se agostó correctamente y el accionamiento de nulidad fue interpuesto tempestivamente, supuestos que permiten al Tribunal ingresar al análisis del debate planteado.

II) Que, respecto a los agravios expuestos por la actora, en primer lugar, corresponde estudiar y resolver el referido al que la promotora expone en el punto 2.1 de la demanda, esto es, “...*la excesiva e ilegítima duración de estas actuaciones...*”.

Leídas con atención las actuaciones administrativas en fs. 944, se advierte que, desde el año 2004, cuando se practican las primeras inspecciones, informes del Departamento Tributario (fs. 60) y del Departamento Jurídico Notarial (fs. 62) y evacuación de vista conferida a la contribuyente (17 de mayo de 2005, fs. 80 y ss.), las posiciones de ambas partes han quedado delimitadas e inamovibles, en cuanto al tema principal objeto de discusión: si la actividad que desarrolla la Sra. Nelly González, desde el punto jurídico y tributario, reviste la calidad de empresa.

La discusión planteada motivó la resolución N° 3/0539/2006, la que partiendo del supuesto que la actividad desempeñada por la Sra. González, constituía una actividad empresarial, por el período 5/1995 a 3/2004, se determinó el monto de IRIC e IVA adeudados, declarándose configurada la mora y la infracción de contravención, imponiéndose las multas del caso (fs. 113 y ss. A.A.).

La administrada interpuso los recursos de revocación y jerárquico en subsidio contra la precitada decisión, (fs. 156 y ss.), ambos fueron desestimados; el primero por el Sr. Director General de Rentas, el 10 de marzo de 2008, por acto N° 317/2008 (fs. 190) y, el segundo, por el Sr. Ministro de Economía y Finanzas, en ejercicio de atribuciones delegadas, el 20 de junio de 2008 (fs. 198).

No obstante haber quedado agotada la vía administrativa, el acto en cuestión quedó firme, por cuanto la Sra. González no presentó acción de nulidad ante este Tribunal.

Las actuaciones administrativas siguientes ilustran acerca de las acciones judiciales promovidas por la DGI para lograr el cobro de lo adeudado, hasta que, en marzo de 2011, la accionante presenta una petición, solicitando: “...revisión del expediente administrativo y los convenios de pagos para que en definitiva se tenga por saldada la deuda existente con los pagos ya efectuados...” (fs. 247 a 251, Pieza 2), fundándose, entre otras razones, que luego de la entrada en vigencia de la Ley 18.803, asesoramiento jurídico-contable mediante, entiende que le corresponde y abona IRPF por arrendamientos, con sus anticipos en forma mensual, acompañando, además, recibos de pago por los convenios celebrados.

Analizada la petición por la Administración, recabados los informes de distintas Secciones del Departamento Jurídico, la misma fue denegada por resolución N° 187/2012, dictada el 3 de febrero de 2012 (fs. 323 A.A.), disponiéndose que: “...la División Fiscalización...deberá tener presente lo aconsejado por el Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal a fojas 303...”, la que había aconsejado: “...correspondería girar los presente obrados a la División Fiscalización para que efectúe las constataciones y liquidaciones que correspondan...” .

Lo dispuesto motivó una ampliación de la inspección, una revisión de adeudos, la que abarcó la actividad del emprendimiento de la Sra. González, por el período 4/2004 a 9/2012, emitiéndose el acta final de inspección el 29/11/2012 (fs. 463 y ss. A.A., Pieza 3).

Luego de recabarse distintos informes de las oficinas pertinentes de la DGI, se confirió vista de las actuaciones a la accionante (31 de julio de 2013, fs. 518 a 519), la que evacuó (21/8/2013, fs. 527 vto.), expresando (fs. 524 y ss.): a) que no comparte su situación tributaria, en virtud que discute la configuración del concepto de empresa; b) tampoco comparte la liquidación practicada, por cuanto no se ajusta a la realidad; y, c) que no corresponde la aplicación de la infracción de contravención.

A su vez, a fs. 532 y ss., luce un mail remitido por el Asesor Jurídico patrocinante de la actora en donde se relacionan gastos, lo abonado por IRPF; incidencia de la zafralidad, cobros efectuados, etc.

Devueltos los autos al equipo inspectivo, éste solicita a la actora: “... *la documentación a efectos de analizar la razonabilidad del planteo realizado por la contribuyente, el cual nos indica que no dispone de la misma. Por carecer de la documentación respaldante que acredite lo manifestado por el contribuyente se mantiene la liquidación en todos sus términos*” (1º de noviembre de 2013, fs. 536 a 538).

Finalmente, luego del informe del Departamento Jurídico (fs. 539), con fecha 31 de enero de 2014, se emite la resolución 3/0094/2014, por la cual se declaran los montos adeudados por la Sra. González por el período 1/2004 al 9/2012, por concepto de IRIC, IRAE e IVA, en total \$ 8.685.088. Asimismo, se declaró que se configuró la mora y la infracción de contravención, imponiéndose las multas correspondientes (fs. 544 a 547 A.A.).

Notificada en legal forma (21 de abril de 2014, fs. 548), la actora interpone recurrencia (fs. 550 y ss.), fundándola a fs. 559 y ss. (escrito presentado el 21 de mayo de 2014). Con fecha 5 de junio de 2014,

comparece nuevamente la demandante presentando: “...los gastos efectuados en el período liquidado...”, a efectos, “...de que los mismos sean debidamente computados en la liquidación efectuada, se adiciona al presente una planilla con los egresos mensuales por concepto de bienes o servicios...” (fs. 575 a 598 A.A.). La documentación original de tales gastos es presentada el 24 de julio de 2014 (constancia de fs. 663).

Remitidos los autos a la División Fiscalización “...a efectos que considere la documentación de gastos presentada por la recurrente...” (fs. 601 A.A.), y en vista: “...a lo solicitado, en esta oportunidad se tomaron en cuenta las facturas originales presentadas por la contribuyente, a efectos de deducir el I.V.A. compras (\$ 32.464.-) asociado a las mismas. No habiendo presentado otra documentación respaldatoria de gastos, ese monto es cuanto podemos tomar en cuenta...” (fs. 717) y acta final de inspección de 4 de setiembre de 2014 (fs. 711 y ss. A.A.)

La Sección Técnico Tributario del Departamento Jurídico, en informe de 15 de diciembre de 2014 (fs. 720), aconseja que: “...debería dejarse sin efecto la Res. N° 3/0094/ 2014 y en el nuevo acto de determinación que debería dictarse correspondería tener en cuenta lo que informe la Sección Apoyo Contencioso sobre los adeudos generados desde 04/04 a 12/04 que pueden llegar a prescribir...”.

Luego de recabarse el informe de la Sección Apoyo Contencioso (fs. 725), la que aconseja acoger la revocación interpuesta y, de remitir: “...los presentes a la División Fiscalización a efectos de que proceda a efectuar la reliquidación anteriores al 2007 en los términos aconsejados por la Sección Técnico Tributaria...teniendo en cuenta que el acta final de inspección deberá ser labrada a la contribuyente antes de que se opere la

prescripción de los adeudos de 2004...”; el Sr. Director General de Rentas, por resolución N° 645/2015, de 13 de febrero de 2015, acogió el recurso de revocación oportunamente interpuesto, dejando sin efecto la resolución N° 3/0094/ 2014, remitiéndose las actuaciones a la División Fiscalización “... a los efectos sugeridos por la Sección Apoyo Contencioso...” (fs. 731 A.A. Pieza 4). La resolución le es notificada a la Sra. González el 13 de marzo de 2015 (fs. 734 y 735).

Finalmente, se practica nueva liquidación de la deuda (fs. 738 y ss.) por el período 4/ 2004 a 9/2012, la que según acta final de inspección de fecha 23 de abril de 2015 (fs. 832 y ss.), alcanzó la suma de \$ 6.484. 437, más multas y recargos.

Luego de diversa tramitación interna, recabando el parecer técnico de distintos servicios especializados de la DGI, con fecha 18 de febrero de 2016 se confirió vista a la actora (fs. 859), ésta la evacuó el 10 de marzo de 2016 (fs. 864 y ss.); y, previo informe de la Sección Apoyo Contencioso (20 de abril de 2016, fs. 877 y ss.), se dicta la resolución N° 3/0483/ 2016, objeto de este accionamiento de nulidad.

Como se advierte a través de esta fatigosa e incompleta reseña de las actuaciones, como se manifestó supra, las partes siempre han tenido y mantenido posiciones antagónicas, lo que ha incidido en la duración del procedimiento.

Sin perjuicio de ello, es dable distinguir dos momentos o períodos: el primero, que se inicia en el año 2004 y que concluye en el año 2008, cuando el acto administrativo N° 3/0539/ 2006 queda ejecutoriado, puesto que, aunque agotada la vía administrativa, la hoy actora no acciona de nulidad ante este Tribunal.

La segunda etapa se inicia cuando se presenta la petición formulada por la actora en el mes de marzo de 2011, solicitando la revisión de lo actuado, y, de esta manera, reactivando y poniendo nuevamente en discusión, a lo largo de estos casi cinco años y medio, hasta el 1/8/2016, fecha del dictado de la impugnada, objeto de este proceso, los mismos temas, las mismas cuestiones, que ya se habían debatido antes y que, en definitiva, determinaron la reiteración de esas señaladas posiciones divergentes.

Con este horizonte procedimental, es que se estima que cabe analizar el agravio planteado.

El tiempo razonable para la duración del proceso jurisdiccional o administrativo, debe medirse, según la doctrina y jurisprudencia imperante, por una serie de factores tales como la complejidad del caso, la conducta del interesado y la diligencia de las autoridades competentes para la conducción del procedimiento; a punto de partida de que el análisis pertinente no constituye una cuestión de calendario sino que más bien, debe centrarse en un examen cuidadoso de las circunstancias propias de cada caso.

La cuestión se complejiza porque, en realidad, los principios que rigen los diversos procesos, cualquiera sea la materia de que se trate, y el administrativo no es la excepción, funcionan como contrarios sincrónicos.

En este orden de ideas, en sentencia 831/2013, el Tribunal expresó que: “...*El punto está en el balance de estos principios, que algunas veces entran en contradicción.*”

Los principios, a diferencia de las reglas, no se aplican en términos de todo o nada, sino de acuerdo a su dimensión de peso en la

argumentación. En efecto, acontecen con frecuencia circunstancias como las de autos, en las que determinados principios concurren con otros de signo contrario. El mecanismo utilizado por la técnica jurídica para resolver en estos casos es el juicio de ponderación, que llevará a decidir cuáles principios se priorizan dada una determinada hipótesis de hecho, y cuáles se dejan en un segundo plano...”.

En tal pronunciamiento, se recordaba las enseñanzas del Maestro CAJARVILLE, en cuanto a que: “...*El procedimiento administrativo, como todo instituto jurídico, lleva en sí eventuales conflictos de valores y por ende de principios de derecho que los acogen y protegen; el que suele invocarse con frecuencia podría plantearse entre las garantías y la eficiencia, entre el principio de defensa en vía administrativa y los de eficacia y eficiencia de la actividad administrativa.*

El conflicto entre aquellos derechos no puede afirmarse en abstracto. Ambos integran nuestro ordenamiento jurídico, ambos responden a valores esenciales, caracterizantes del Estado de Derecho en la concepción propia del ámbito cultural que integramos. La eficacia y la eficiencia de la Administración es por supuesto de interés público; no lo es menos el respeto de los derechos e intereses de todos y cada uno de los integrantes de la colectividad y sus garantías.

Las normas de procedimiento administrativo, siendo instrumentales para la defensa de los derechos e intereses de los individuos sobre los cuales recae la acción administrativa, lo son también para la eficacia y la eficiencia de esa actuación. Deberán entonces procurar un adecuado equilibrio entre ambas finalidades que concilie los valores en juego” (CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo. “El derecho a defenderse en vía

administrativa y la eficacia y eficiencia de la Administración” en Anuario de Derecho Administrativo. Tomo XIII. FCU. 2006. págs. 60-61).

A la luz de estos conceptos que vienen de exponerse, en el parecer de la Sala, el tiempo que insumió el desarrollo del procedimiento administrativo en estudio, no supuso una actuación excesiva ni demorada de parte de la Administración.

La duración del procedimiento no cabe atribuirle a un actuar omiso, impreciso o errático de la DGI, sino, más bien, a las instancias que se brindaron a la contribuyente para que articulara sus defensas, y ofreciera la prueba que respaldara sus aseveraciones.

Asimismo, en el devenir de lo actuado, tampoco cabe atribuir a la Sra. González falta total de cooperación mediante pasividad absoluta, ni tampoco que haya practicado una defensa obstruccionista, esto es, aquélla dirigida a obstaculizar la celeridad del proceso.

Pero, sin perjuicio de ello, resultan de recibo los reproches de la parte demandada en cuanto expresa en la contestación a la demanda que: “...*la intervención de la contribuyente fue muy activa, pero en muchos casos mediante alegaciones tardías, o no presentando la documentación ofrecida en forma (y subsanando recién meses después)...*” (fs. 73 de infolios).

En este contexto, entonces, el plazo de duración de estas actuaciones fue el estrictamente necesario para satisfacer el cumplimiento de determinados principios generales del procedimiento administrativo.

Por lo demás, las eventuales posibles demoras acaecidas en las diversas etapas del procedimiento deben ser ponderadas a la luz de que lo ha sido llamado por la jurisprudencia internacional y la doctrina, como globalidad del proceso o análisis global del proceso.

En otras palabras, para determinar si se ha vulnerado el principio del plazo razonable se deben tener en cuenta todos los periodos, es decir, desde que se inició el proceso hasta su conclusión, en el caso, con el dictado de la volición impugnada.

Sin perjuicio de las imperfecciones que adolece cualquier proceso, (obra humana es y lo humano es imperfecto por naturaleza), teniendo en cuenta las singularidades del caso en estudio, el Tribunal considera que la duración del mismo no fue consecuencia de una actuación omisa o negligente de la Administración, sino que el tiempo que insumió su tramitación es la necesaria consecuencia de un procedimiento complejo, en el curso del cual participaron distintas secciones u oficinas de la DGI; en el que se priorizó el derecho de defensa, atendándose los planteamientos de la contribuyente así como las observaciones a las liquidaciones de adeudo practicadas, expresándose y fundamentándose las discrepancias del caso por parte de la Administración, constituyendo ello un encomiable esfuerzo en búsqueda de la verdad material.

En suma, cabe descartar este agravio expresado por el demandante.

III) Que, en cuanto al agravio referido a si el emprendimiento de la actora constituye actividad empresarial y, su directa consecuencia, la tributación de IRAE (IRIC) e IVA.

La resolución N° 3/0539/2006 (fs. 113 A.A.) dictada antes de la entrada en vigencia de la Ley 18.083, había determinado que a la Sra. González le correspondía pagar IRIC, en virtud de que su emprendimiento constituía una empresa.

Las sucesivas voliciones que se dictaron por la DGI, una vez en vigencia la Reforma Tributaria, la N° 3/0094/2014 y la N° 3/0483/2016,

mantuvieron el mismo criterio, esto es, la existencia de empresa en la actividad que desarrollaba la actora y, por tanto, ahora, le correspondía, pagar IRAE.

El Texto Ordenado de 1996, en el literal A) del artículo 2º del Título IV establecía que estaban comprendidas en el IRIC las rentas “...*derivadas de actividades lucrativas realizadas por empresas...*”.

A efectos de este impuesto, se entendía por empresa: “...*a toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno....*”.

La Ley 18.083 de julio de 2007, sustituyó el IRIC por el IRAE, y, en lo que interesa al presente asunto, están comprendidas en el IRAE, “...*las rentas empresariales...*”; entendiéndose por éstas, las: “...*Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas. Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios...*”.

En síntesis, más allá del nomen iuris del impuesto, en lo que interesa a la cuestión en debate en este proceso, no median sustanciales diferencias conceptuales entre lo que se reputaba como empresa en el IRIC y ahora en el IRAE, al punto que ambas definiciones resultan casi idénticas: “...*toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios (...en el trabajo ajeno...en el IRIC)...*”

Tampoco media en autos, controversia entre las partes acerca de la existencia de los siguientes supuestos fácticos relevados: a) arriendo de

habitaciones por parte de la Sra. González a mujeres que ejercían el meretrício, b) elección de éstas por parte de la arrendadora, c) regulación del horario de atención al público; d) contratación de la Sra. González del servicio de limpieza y de vigilancia; e) control del funcionamiento del local a través de quien se encuentra a cargo de éste, o, por la propia contribuyente.

El debate se plantea en cuanto a si media combinación de los factores de capital y trabajo de forma tal que se configure el concepto de empresa reclamado por la legislación tributaria, que proyecta sus efectos sobre el hecho generador del IRIC, en su momento, y del IRAE, ahora.

El impuesto en estudio requiere que las rentas deriven de actividades empresariales, éstas, a su vez, están caracterizadas por la combinación de capital y trabajo, destinadas a producir un resultado económico, intermediando en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.

Se comparte lo expresado por la parte actora, en cuanto a que si no existe la combinación de capital y trabajo, no hay empresa y, por tanto, tampoco impuesto; y, asimismo, que la combinación de dichos factores debe ser relevante y trascendente al momento de generación de la renta, para que ésta sea considerada mixta.

En tal orden de ideas, el Tribunal, en sentencia N° 790/2012, en conceptos que resultan trasladables al caso de autos, dijo que: "...En el ámbito del IRIC, la existencia de una empresa -de acuerdo a la definición que da la ley- es uno de los aspectos conceptuales fundamentales de la estructura técnica del impuesto.

(...) La dogmática tributaria ha destacado que tanto el factor productivo capital como el factor productivo trabajo deben ser relevantes,

es decir, tener trascendencia y protagonismo en la generación de las rentas para que estas queden comprendidas en el hecho generador del IRIC, admitiéndose, además, en criterio compartido también por la jurisprudencia de la Corporación de que la importancia de aquéllos debe medirse con un criterio cualitativo y no cuantitativo.

Como señala el Prof. José Luis SHAW: “La dilucidación de si en la generación de determinadas rentas la incidencia de uno de los factores productivos es predominante o principal o si, por el contrario, ambos factores tienen relevancia, sólo pueden resolverse conceptualmente y no en base a ecuaciones de las cuales resulte una medición cuantitativa de la incidencia de cada factor (...) A nuestro juicio, la determinación de si una renta deriva en forma predominante del capital o del trabajo, o en forma conjunta de ambos factores productivos, depende no del monto del capital aplicado o de la cantidad de trabajo utilizado sino de la trascendencia o protagonismo que, desde un punto de vista conceptual o cualitativo, tenga cada factor en el desarrollo de la actividad generadora de la renta. Lo cual obviamente implica -es inevitable- que existan situaciones límites que habrá que resolver caso por caso teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada uno de ellos.”

Y concluye finalmente el citado autor que: “En rigor sólo pueden distinguirse, por un lado, las rentas que conceptual y cualitativamente derivan de la combinación o utilización conjunta del capital y del trabajo y, por otro lado, las rentas que conceptual y cualitativamente derivan en forma predominante del capital o en forma predominante del trabajo.

A nuestro juicio, por las razones que hemos expuesto, sólo las primeras estarán comprendidas en la definición legal del hecho generador

del IRIC” (Shaw, José Luis; “El Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, FCU, Montevideo 1988, págs. 34 y ss.; Shaw, José Luis; “El hecho generador del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio a la luz de la Ley interpretativa No. 16.004 y de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia No. 23/991 de 22/5/991”, Revista Tributaria, T. XVIII, No. 102, págs. 245/ 247).

En el mismo sentido, PEIRANO señala que en la generación de todas las rentas, interviene tanto un componente de capital como un componente de trabajo, no obstante, no todas las rentas están alcanzadas por el IRIC, porque la ley reclama que para la verificación del hecho generador de este impuesto, ambos factores tengan una importancia, no equivalente o exacta, pero sí que ambos tengan importancia trascendente o relevante (Peirano Facio, Juan Carlos; “Acción de inconstitucionalidad promovida por el Poder Ejecutivo contra la Ley No. 16.004 (Mesa Redonda)”, Revista Tributaria, T. XVI, No. 90, págs. 198/203); en la jurisprudencia del TCA debe verse la sentencia No. 596/2002 y demás sentencias referenciadas en el prolijo dictamen de la Sra. Procuradora del Estado (I)...”.

En la prenombrada sentencia 596/2002, la Sala sostuvo: “...En aplicación del régimen vigente, es posible concluir que la regla general es que se gravan con el IRIC las rentas “...derivadas de actividades lucrativas realizadas por empresas”, entendiéndose por tales “...toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno”.

Ésta es la regla original, que se mantiene y no ha sido modificada por ninguna norma posterior.

Siguiendo a Valdés Costa, se puede decir que la “empresa” es el elemento generador o la fuente de la renta gravada por el impuesto y que en ella hay que distinguir tres elementos esenciales para determinar el significado de la normativa aplicable: estructura, fines y medios.

La estructura es el elemento básico; la ley grava las rentas “realizadas por empresas”, y éstas están caracterizadas por la combinación de capital y trabajo. “Si no existe tal combinación, no hay empresa y por lo tanto no hay impuesto” (Anuario de Derecho Tributario, II, p. 43).

En segundo lugar, es necesario que esta combinación tenga un fin: “para producir un resultado económico”, dice la norma.

Y en tercer término, completando el concepto básico, la ley indica los medios: “intermediando en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno”.

Para este autor, “los tres elementos son esenciales y por lo tanto la ausencia de cualquiera de ellos implica la no configuración del elemento subjetivo del hecho generador, pero desde el punto de vista lógico, los dos últimos son especificaciones, concreciones del elemento básico, genérico, “combinación de capital y trabajo”.

Así entonces, *“hay acuerdo en considerar esta denominación como la que mejor representa el concepto de las rentas típicamente mixtas; es decir, aquéllas cuya obtención requiere necesariamente una actuación conceptualmente relevante de ambos factores, a diferencia de las rentas del capital y del trabajo, en las cuales predomina uno de los dos factores, siendo el otro contingente y accesorio”* (ver obra y página citados).

Por lo tanto, el concepto “combinación de capital y trabajo” lleva implícita “*la participación necesaria y conceptualmente relevante de ambos factores*” (op. cit., p. 46)...”.

A la luz de estas consideraciones, el Tribunal comparte el punto de vista de la DGI, en cuanto a que la actividad de la accionante al frente del establecimiento “La Casa de Naná” constituye una actividad empresarial.

En efecto: “...*Ha sido admitido en actas que lucen agregadas en el presente expediente, y que demuestran la existencia de ambos elementos y su combinación (se refiere a capital y trabajo), constitutivos de la definición de empresa, que la titular es quien se encarga de elegir y reclutar a las arrendatarias, regular el horario de atención, contratar un servicio de vigilancia, contratar la limpieza del inmueble, y se encarga además de controlar el funcionamiento, disponiendo del inmueble mediante el arrendamiento de cada una de las piezas a las señoritas que allí prestan sus servicios...*” (fs. 63 A.A.).

En este orden de ideas, expresa en su voto el Sr. Ministro, Dr. William Corujo: “...*A mi juicio, no cabe duda de que la actividad de la accionante al frente del establecimiento “La Casa de Naná” en Punta del Este es una actividad empresarial que combina capital y trabajo y por tanto, que se encuentra encuadrado dentro del hecho generador del IRIC y del IRAE y no se trata de una renta pura de capital derivada exclusivamente del arrendamiento de habitaciones del inmueble de su propiedad a las chicas para el ejercicio del meretricio, tal como alega la accionante.*

Se encuentra más que suficientemente probado por la Administración tributaria que la actividad que la actora despliega no se

ciñe únicamente al arrendamiento de habitaciones a prostitutas, sino que realiza primordialmente la selección y reclutamiento de las arrendatarias meretrices; fija el horario de atención al público, la contratación de un servicio de vigilancia del lugar, la contratación del servicio de limpieza e higiene del inmueble, el control del funcionamiento del lugar por la misma titular o un encargado del local, el control del reglamento que deben cumplir las arrendatarias y la contratación de la publicidad del establecimiento.

Tales actividades demuestran una incidencia cualitativa relevante del factor productivo trabajo en la generación de la renta de la accionante contribuyente y por tanto, se encuentra comprendida dentro del hecho generador del IRIC anterior y del actual IRAE ya que conforme a doctrina y jurisprudencia mayoritaria de este Tribunal, la incidencia de ambos factores capital y trabajo debe ser equitativa o cualitativamente proporcionada...”.

A su vez, en su voto, consigna la Sra. Ministra, Dra. Selva Klett: “... resulta claro que las rentas que percibe la Sra. Nelly González no son rentas puras de capital provenientes del arrendamiento de habitaciones de un inmueble de su propiedad. Por el contrario, emerge de los antecedentes compulsados que las rentas las obtiene a partir de una combinación de capital y trabajo, por las que correspondía tributar IRIC (antes de la Ley de Reforma Tributaria) y por las que corresponde tributar IRAE en la actualidad.

Y si bien la figura de “Naná” no implica, per se, la existencia de una empresa, no pueden soslayarse, sin más, los elementos que la Administración releva en el marco de su actuación inspectiva. La

actividad que la actora desarrolla no se ciñe únicamente al arrendamiento de habitaciones a meretrices. Lo que dirige es un prostíbulo (respuesta del encargado, Raúl Martínez, que luce a fs. 328 A.A.), cuyo nombre comercial -y popular- es “La Casa de Naná”.

La titular del establecimiento realiza: i) la elección y reclutamiento de las arrendatarias (meretrices); ii) la regulación del horario de atención al público; iii) la contratación de un servicio de vigilancia, que asegura un mejor ambiente para las prostitutas que allí desempeñan su oficio; iv) la contratación de un servicio de limpieza del inmueble; v) el control del funcionamiento del local a través de la titular o de la persona que se encuentra como encargado del local; vi) el control del reglamento que deben cumplir las arrendatarias; vii) la contratación de la publicidad del establecimiento.

Todos estos elementos fueron acreditados por la Administración e incluso reconocidos por la contribuyente y sus dependientes, por lo que no cabe duda alguna que la renta que percibe tiene como base una empresa de la que la actora participa, más que arrendando habitaciones y cobrando un precio.

Como acertadamente lo apunta el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo: “...A fs. 58 de los A.A. luce agregada certificación notarial del contenido del CD identificado como “Naná Radio”, solicitado a la Radio El Espectador y proporcionado por la empresa Publicidad Notable, donde se expresa: “Hola, habla Naná, directamente desde Maldonado y aunque ustedes no lo crean, una ejecutiva como yo, sí, tiene dolores de cabeza. Con más de treinta chicas, la administración, la decoración, recibir personalidades y gente que viene

a hacer preguntas. Yo tomo Mejoral. Y mis chicas también, porque no pueden darse el lujo de andar con dolor de cabeza...” (fs. 137 de autos).

Por lo tanto, y más allá de que lo transcrito es parte de una publicidad radial, su existencia da cuenta, conjuntamente con los restantes elementos obrantes, de que la renta que percibe la actora lo es por la combinación -cualitativamente proporcional- de capital y trabajo...”.

En conclusión, por las razones que vienen de exponerse, el Tribunal desestimaré el agravio en estudio.

IV) Que, el siguiente reproche expuesto por la actora a lo resuelto por la DGI alude a la ilegitimidad de la liquidación practicada de oficio, sobre base presunta, a la falta de motivación y falta de concordancia con la realidad.

La determinación tributaria es una labor de naturaleza administrativa, que tiene como objeto exclusivo comprobar la ocurrencia del hecho previsto en la ley como presupuesto de la obligación, cuantificar dicha obligación e imputarla a un sujeto determinado. Y toda determinación, por el principio de verdad material, debe basarse en hechos debidamente comprobados.

En efecto, como señala el Prof. Andrés BLANCO, la determinación sobre base presunta es la que se hace prescindiendo, en todo o en parte, de la documentación y/o de la contabilidad del sujeto pasivo. En esta última modalidad, las “presunciones” de la ley son criterios que se proponen a la Administración para efectuar la cuantificación del tributo sin contar, total o parcialmente, con la documentación del sujeto pasivo.

A juicio de la Sala, del examen de las actuaciones administrativas relevadas, lo que se constata es, precisamente, la ausencia de

documentación suficiente como para permitir una determinación sobre base cierta.

La propia actora, cuestionando la liquidación practicada por la DGI, en su momento, manifestó que: “...*Cabe preguntarse asimismo, como se proyectó en ese tiempo el flujo de caja, ya que no se llevan los LIBROS OBLIGATORIOS del Código de Comercio, NO EXISTIENDO PRUEBA FEHACIENTE DE LA CONTABILIDAD.*

La misma DGI lo dice en su informe: no hay contabilidad suficiente.

Tampoco hay prueba de comerciantes que hayan realizado actos de comercio con N. GONZÁLEZ. No hay, en definitiva mecanismos idóneamente contables que permitan llegar al monto establecido por la DGI...” (fs. 87 A.A.).

Este aspecto de la cuestión, con el correr del tiempo, no consta que hubiere sido modificado o corregido por la Sra. González; el escrito del que se ha extraído el texto transcrito es del 17 de mayo de 2005 (87 vto. A.A.), y a él le siguieron, sin contar la recurrida, otras dos resoluciones determinando obligaciones tributarias sobre base presunta.

Por el contrario, luego de once años, se persiste en la misma omisión, y, como si ello fuese ajeno a la salvaguarda de su propio interés, además, se pretende justificar la misma aduciéndose que: “...*esta parte consideró que su tributación no era la empresarial...*” (fs. 49 de autos).

Con este punto de partida y enfoque de las cosas de parte de la actora, es claro que no es dable vislumbrar efectuar una determinación sobre base cierta, sino que, más bien, la situación planteada coloca la hipótesis de autos en el supuesto previsto en el inciso 2º del artículo 66 del Código Tributario: “...*Se entenderá que existe imposibilidad de conocer de*

manera cierta y directa los hechos previstos por la Ley como generadores del tributo, en los casos de inexistencia total o parcial o de no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias....”.

Por lo demás, como expresa en su voto, el Sr. Ministro, Dr. Eduardo Vázquez: “...La actora no proporcionó medios de prueba que acreditara los arrendamientos de las habitaciones, la prueba documental presentada sobre los gastos de la manutención del prostíbulo es insuficiente. El contribuyente tenía la carga de presentar los documentos que acrediten los gastos que le insumió la actividad de la empresa...”.

En similar orden de ideas, la Sra. Ministra, Dra. Selva Klett, en su voto, expuso: “...Pues bien, la contribuyente no agregó prueba que respaldara documentalmente lo percibido por concepto de arrendamiento de habitaciones. Las planillas enviadas por el Letrado patrocinante de la actora a la DGI el 28.10.2013 no constituyen más que un acto alegación o una mera declaración, pero no son prueba de lo efectivamente percibido como precio de los arriendos.

En un mismo orden, la documental ofrecida sobre los gastos que eroga la manutención del prostíbulo fue claramente insuficiente. En este aspecto, importa trazar adecuadamente los límites de las cargas que gravan a cada uno de los partícipes en el procedimiento, puesto que no basta sostener, cual caballito de batalla, que la Administración debe alcanzar la verdad material de los hechos, ofreciéndole los números de cuenta o unas pocas facturas. Es menester destacar que la contribuyente también tenía la carga, en detrimento de su propio interés, de recabar y

presentar la documentación que probara los gastos que le insumió el desarrollo de su actividad empresarial en el período inspeccionado.

No basta con mostrar un “hilo” o dejar “migajas de pan” para que la Administración persiga indefinidamente la más ajustada determinación de los tributos. Y ello, porque frente a la contribuyente, que agregó una vez presentados los recursos administrativos contra la resolución a la postre revocada, se halla la necesaria eficacia y eficiencia que debe dotar el obrar administrativo, que debe prevenir, por ejemplo, la prescripción de los créditos tributarios cuya determinación persigue.

Adicionalmente, la propia defensa ensayada por la actora da cuenta de la ausencia de documentación suficiente que respalde los gastos cuya deducción pretende. En efecto, sostuvo tanto durante el procedimiento administrativo como en esta instancia jurisdiccional que la falta de documentación que respaldara los referidos gastos se debió a que siempre entendió que no debía tributar IRAE. Por lo tanto, la insuficiencia que justifica la aplicación de los criterios presuntivos regulados en el art. 66 del CT emana de las alegaciones de la propia contribuyente, lo que, aunado a la clara falta de iniciativa probatoria para acreditar sus dichos, sella la suerte del agravio en análisis.

Finalmente, las presunciones aplicadas por la DGI, contrariamente a lo afirmado por la Sra. González, reflejan la realidad. Así lo expone perfectamente el informe del Departamento Jurídico-Sección Técnico Tributario, cuando expresa: “... A partir de 07/2007 las inducciones se basaron en hechos debidamente comprobados como lo son los pagos efectuados a anticipos de IRPF, y vinculados al hecho generador, o sea, vinculados a los ingresos por concepto de arrendamiento. Por lo tanto, el

recurrente no puede decir que el cálculo de los ingresos se basó en simples indicios o en suposiciones más o menos fundadas de los funcionarios actuantes...” (fs. 721 A.A., pieza III).

En consecuencia, se entiende que la determinación sobre base presunta, al amparo de lo preceptuado por el art. 66 CT fue ajustada a Derecho...”.

En conclusión, el Tribunal considera que la Administración fundamentó las razones que le impedían conocer en forma directa y cierta los hechos en su totalidad, al demostrarse que la contabilidad era inexistente y la documentación presentada resultaba parcial e insuficiente.

Las omisiones de la actora, en el aspecto en estudio, impidieron conocer de manera cierta y directa los hechos generadores, por lo que inferir la existencia y cuantía de las obligaciones tributarias determinadas sobre base presunta, no merece objeciones.

Asimismo, el Tribunal no advierte que la Administración infringiera los principios de imparcialidad, legalidad objetiva, contradicción y motivación, por lo que se estima que tampoco resulta de recibo esta defensa en análisis.

V) Que, en cuanto al agravio de la prescripción, la Sala lo desestimaré.

La actora sostiene que, sin perjuicio de no compartir la determinación practicada, de todas formas entiende que los créditos anteriores al año 2011 se encuentran prescriptos, ya que la resolución N° 3/0483/2016 se dictó el 1° de agosto de 2016, siendo éste el único elemento con aptitud para desplegar efectos jurídicos.

Por tanto, en razón de lo preceptuado por el artículo 39 del Código Tributario, el único documento hábil para desplegar efectos es la precitada resolución, siendo aplicable al caso el plazo de cinco años, por cuanto la Administración ha tenido cabal conocimiento de la situación de la contribuyente y no logró en un plazo razonable recomponer la situación.

En cuanto a la interrupción de la prescripción no media controversia desde que la parte demandada coincide con la actora que la tal interrupción se produjo con el dictado del acto administrativo hoy impugnado (fs. 83 a 86 de autos).

En cuanto a lapso a tener en cuenta a efectos de que se extinga el derecho al cobro de los tributos determinados, la Sala coincide con la parte demandada en cuanto a que el mismo es de diez años.

El inciso 1° del artículo 38 del Código Tributario establece que el derecho al cobro de los tributos prescribirá a los cinco años contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado; pero dicho plazo se "...ampliara a diez años..." cuando el contribuyente: a) haya incurrido en defraudación; b) no cumpla con las obligaciones de inscribirse, c) de denunciar el acaecimiento del hecho generador, d) de presentar las declaraciones, y, e) en los casos en que el tributo se determina por el organismo recaudador, cuando éste no tuvo conocimiento del hecho.

En el asunto en estudio se verifica el supuesto indicado en el párrafo anterior con la letra d), esto es, la actora omitió presentar las correspondientes declaraciones juradas de los tributos que debía pagar: IRIC, IRAE, IVA; de hecho, uno de los aspectos en debate en este proceso es, precisamente, que la actora considera que no debe abonar tales

impuestos, por cuanto la actividad que despliega no cabe calificarla como empresarial.

Es cierto que la demandante presentó declaraciones juradas de IRPF, tributos que sí entendía que debía pagar, luego de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, pero como se ha visto tal interpretación de la cuestión no resulta ajustada a derecho y, en consecuencia, tales declaraciones no son idóneas para acogerse al plazo previsto en el inciso 1° del artículo 38 del Código Tributario.

Al efecto del cómputo del término de prescripción, va de suyo que no se trata de presentar cualquier declaración jurada de tributos, sino de aquéllos que corresponde pagar en el caso concreto y, en el presente no se trata del IRPF, sino del IRIC - IRAE e IVA, respecto de los cuales se ha omitido presentar todas las declaraciones, un total de veinte (fs. 841 A.A.).

En suma, conforme a lo que viene de exponerse, los créditos reclamados anteriores al año 2011, no se encuentran prescriptos, puesto que el término respectivo a tener en cuenta es el de diez años y no el de cinco años, como pretende la impugnante.

VI) Que, en cuanto a la infracción de contravención, a juicio de la Sala, ésta se ha configurado en los términos previstos en el inciso 1° del artículo 95 del Código Tributario: “...*la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales...*”, en el caso, las declaraciones a que se alude a fs. 841 A.A.

Los argumentos expuestos por la accionante en cuanto a su convencimiento de que no le correspondía el pago de IRIC, RAE e IVA, que ha presentado debidamente los anticipos del impuesto que entendía que

generaba y que, en definitiva, creyó actuar conforme a derecho, a juicio de la Corporación, no resultan de recibo.

En tal sentido, se comparte lo expresado por la demandada, en cuanto a que: *“...desde el año 2006 con el dictado de la Resolución N° 3/0539/2006 (obrante a fs. 113), la contribuyente ya conocía cuál era el criterio de la DGI en relación con su actividad. Sin perjuicio de que es claro que la actora combinaba y combina (la estructura y funcionamiento de su negocio no varió, según su propia declaración) capital y trabajo, el pronunciamiento de la Administración le otorgó certeza en cuanto al punto...”* (fs. 35 vto. a 36 de autos).

La demandante sabía cuál era el criterio de la Administración sobre su realidad tributaria, plasmado en la inspección que finalizara en el año 2006 y con una determinación, números aparte, conceptualmente similar a la que hoy se alude en la recurrida. A esta siguió otra, que fue recogida por resolución N° 3/0094/2014, y, que también se expedía en similares términos que la anterior.

En realidad, como se ha dicho en el Considerando II), las posiciones de las partes han quedado inamovibles desde el año 2006 en torno a si la actividad de la Sra. González constituía o no actividad empresarial.

Y, por ello, la demandante no podía abrigar hesitaciones acerca de lo que consideraba la DGI acerca de su actividad, dado los varios pronunciamientos de la Administración en torno a tal cuestión y siempre en el mismo sentido.

Por los fundamentos expuestos, el Tribunal,

FALLA:

No haciendo lugar a la demanda y, en su mérito, confirmando la resolución impugnada.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense 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 (r.), Dr. Echeveste, Dr. Vázquez Cruz,
Dra. Klett.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).