



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

12

Montevideo, 3 de julio de 2012

Exp. 00381/2012 (Presidencia)

Dictamen No. 171/12

SEÑOR SECRETARIO DE LA PRESIDENCIA

DR. ALBERTO BRECCIA:

Se remiten a esta Fiscalía las actuaciones tramitadas por la Dirección General Impositiva contra Francisco Casal Fernández y Otros, en el expediente Nro. 2088/05/005/03/7936, para que en carácter de medida para mejor proveer, se emita dictamen conforme a lo establecido por el Decreto No. 106/979 de 16/02/1979. (fs. 10 Expediente No. 2012/02001/00381)

-o0o-

1. El petitorio de avocación.

Con fecha 5 de marzo de 2012, Francisco Casal, formuló ante el Sr. Presidente de la República, petición administrativa al amparo de lo dispuesto por el 318 de Constitución de la República.

En la misma solicita que el Sr. Presidente se avoque en el presente caso, reconsidere los términos de la resolución del Ministerio de

Economía y Finanzas de 10 de noviembre de 2011, que revocó parcialmente la resolución Nro. 1524/2009 de 15 de setiembre de 2009, originaria de la Dirección General de Impositiva , decidiendo en definitiva y por vía de avocación la revocación total del acto administrativo referido. (fs. 1-3)

-o0o-

2. La resolución original de la DGI y las ulteriores procesales.

2.1. Como señaló el Fiscal de Gobierno de Segundo turno (fs. 6152-6164) "La situación de autos se vincula a la interposición de recursos de revocación y jerárquico en subsidio por parte de varios administrados, contra el acto administrativo de determinación tributaria contenido en la resolución de la Dirección General de Impositiva N° 1521/2009 de 15 de setiembre de 2009.-

Por dicho acto se declaró que Francisco Casal Fernández y las demás personas y empresas identificadas en la resolución, conforman una unidad económico-administrativa a todos los efectos tributarios; se determinaron las obligaciones por tributos que correspondió abonar a la referida unidad económico-administrativa (Grupo Casal) por \$ 432.275.736; declarando e incluyendo sucesivamente incurso en mora por no haber extinguido en plazo las mismas y en las infracciones de contravención y defraudación tributaria".-



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALÍA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

13

2.2. La resolución fue reformada por la N° 1959/2010 de 8 de octubre de 2010.

-000-

3. Opinión de la Fiscalía de Gobierno de 2º. Turno

3.1. La Fiscalía de 2º. Turno opinó que la sustanciación del caso no fue normal.

Dijo al respecto: *"Rodean y definen el caso de autos un complejo proceso administrativo, gobernado originariamente por impulsos no bien definidos, objetivado por un caudal instrumental que a ésta altura de los acontecimientos supera las 6.000 fojas de actuación, donde se instala en lugar de una controversia jurídica, un verdadero "combate procesal". Calificativo que no es exagerado si recordamos y valoramos las inocultables vicisitudes mediáticas extraprocesales mostrada por los contendores (DGI-Contribuyentes involucrados), quienes acudieron una y otra vez a la exposición pública de los hechos y estrategias, en conducta compartida tanto por las anteriores direcciones del recaudador, como por alguno de los administrados que hoy procuran la revisión de lo decidido. Si a ello le sumamos el trámite excesivamente prolongado que ha tenido el expediente, así como la textura de los instrumentos probatorios incorporados al mismo, con los vicios que examinaremos, es claro que el cuidado extremo se impone, como fórmula de escrutar "el buen derecho" a aplicar."*

3.2. En otro pasaje de su informe expresa que *“la única forma jurídicamente válida y racionalmente legítima de resolver los recursos planteados, radica en aplicar correctamente el principio de legalidad que reclama el Código Tributario (artículo 2º, en concordancia con el artículo 2º del Decreto 500/991), indagando acerca de la existencia de la obligación tributaria resistida (artículo 14 y 24), mediante la aplicación de los principios procedimentales que acuerdan los artículos 43 y ss. del citado Código, así como las disposiciones que regulan la actuación administrativa y la prueba (Decreto 500/991).-*

Agregando que *“entre el derecho tributario material y el derecho administrativo existe una íntima vinculación que plantea problemas de más difícil solución que los relacionados con el derecho procesal y penal. La explicación de estas diferencias radica en que el aspecto dinámico de la relación tributaria, en su funcionamiento normal, implica necesariamente la intervención de la administración. Ésta podrá ser mayor o menor, pero siempre existe, por lo menos en la etapa de recaudación. Esto no implica que el Fiscal desconozca la tesis de que la obligación existe desde el acaecimiento del presupuesto de hecho previsto en la ley como necesario y suficiente para que dicha obligación nazca, o sea, que existe una preeminencia lógica del derecho tributario material sobre el administrativo. O, en otras palabras, la superioridad de la actividad legislativa, de creación del tributo, sobre la actividad administrativa de aplicación de la ley al caso concreto cuando se verifica la hipótesis prevista en la ley (Kelsen, Teoría General del Derecho y del Estado, Pág. 319). Esa íntima vinculación entre el derecho tributario material y el derecho administrativo requiere un escrupuloso análisis de sus respectivos campos de acción y de la naturaleza jurídica de los*



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

14

actos de la administración en materia tributaria. Este último aspecto es el que merece mayor atención a los efectos de determinar si en este sector del Derecho Administrativo rige también el principio de la igualdad."

3.3. Y señala algo medular: *"El núcleo del problema está en la distinción de la naturaleza reglada o discrecional de los actos de la administración. Dentro del primer grupo están los actos de determinación, y de decisión de los recursos administrativos en los cuales la administración está sometida a la ley: solo debe aplicarla al caso concreto siguiendo la misma técnica de los jueces. Porque es cierto que los privilegios que la ley acuerda a la administración tributaria, no pueden contradecir el principio de igualdad, concebido como el sometimiento de la administración a la ley, sin posibilidades de imponer al contribuyente su voluntad propia, fuera del marco que le ha fijado precisamente la ley."*

Siguiendo a Valdés Costa, subraya: *"la obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. Como dice el Código Tributario en su artículo 14: La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley, siguiendo el precepto de legalidad instalado en el artículo 2° del mismo Código en cuanto consagra que sólo la ley puede crear tributos, modificarlos y suprimirlos.- Y otro aspecto que refiere al mismo acatamiento radica en el*

nacimiento y la determinación de la obligación.-En cuanto al concepto de acto de determinación existen respetables discrepancias, en lo que respecta a si es un acto privativo de la administración o puede ser realizado por el contribuyente (autodeterminación). Más allá de ello, estamos ante la enunciación de nuestro Código cuando establece que la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia. -Se trata de un acto reglado y no discrecional, en la medida que la administración solo tiene facultades de interpretar y aplicar la ley que impone una obligación.-

En cuanto al punto, establece: *“el acto de determinación sobre una situación jurídica que se concreta de oficio y es realizada sobre base presunta, exige aún mayor rigor en cuanto a la existencia de los supuestos que le dan origen, al mismo tiempo que la omisión de las formalidades adjetivas que supongan un cercenamiento de las garantías procesales, pone en riesgo la legitimidad de la determinación de que se trate.- Y esto no tiene que ver con la dilación del proceso (que evidentemente ha existido), sino que con el respeto a la regla de derecho que nutre la actividad administrativa y los actos administrativos, en tanto deben ser adecuados. Esto no es una novedad; pero lo que sí lo es, es que el derecho uruguayo defina positivamente a la regla de derecho, “considerándose tal todo principio de derecho o norma constitucional, legislativa, reglamentaria o contractual”, según la fórmula consagrada en el artículo 345 de la Ley N° 13.318 de 28 de diciembre de 1964 y reiterada a la letra en el artículo 23, literal a del decreto-ley orgánico del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 15.524”.-*



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

15

3.4. Por otra parte y en cuanto a la prueba, subraya: *“salvo disposición en contrario, según el Código Tributario, se aplican al procedimiento inserto en el capítulo destinado al Derecho Tributario Formal, las normas que rijan para los procedimientos administrativos, o en su defecto, para el proceso contencioso administrativo.- El procedimiento en el ámbito del derecho tributario formal es escrito; y el organismo recaudador puede disponer de oficio las diligencias probatorias que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos acerca de los cuales debe dictar resolución.- Empero la prueba se regula por los artículos 70 y ss. del Decreto 500/991, el cual establece que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba no prohibido por la ley. Y la valoración de la prueba se efectuara de conformidad con las reglas contenidas en el Código General del Proceso (artículo 140, C.G.P.).- Las pruebas se apreciarán tomando en cuenta cada una de las producidas y en su conjunto, racionalmente, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, salvo texto legal que expresamente disponga una regla de apreciación diversa.- Tratándose de prueba documental, el artículo 72.1 del C.G.P., aplicable por remisión al procedimiento administrativo, establece que los documentos que se incorporen al expediente podrán presentarse en su original o facsímil, con autenticación de su fidelidad con el original por escribano o funcionario público, si legalmente correspondiere.- La norma permite que se incorporen documentos en original o facsímil, autenticado por los respectivos sujetos que de acuerdo a nuestra ley cumplen función autenticante.- En principio dicha función corresponde a los escribanos públicos, quienes expedirán*

testimonio cotejando la correspondencia con la matriz, lo que confiere a dicho testimonio idéntico valor probatorio que el original.- Asimismo se admite la presentación de facsímil autenticado por funcionario público con poder autenticante. Es el caso de aquellos respecto del documento que obre en la oficina pública donde ejercen el cargo, así como los cónsules y actuarios (arts. 117 de la L.O.T. y 105 del C.G.P.).- Es más, en caso de duda, a pedido de parte o de oficio se puede solicitar la agregación del original.- Y como un agregado más a ésta cuestión, el ordinal 3º requiere la traducción realizada por traductor público para el caso de documentos redactados en idioma extranjero, salvo excepción de leyes o tratados. El traductor público es el profesional con título expedido por la Universidad de la República; no obstante, la doctrina admite la traducción por idóneos si no existe traductor de algún idioma en nuestro medio. - Las expresiones vertidas son acordes a cuanto ha expuesto Ramón Valdés Costa en la citada obra (Pág. 3), en cuanto al referirse a los vínculos formales, alude a los derechos y obligaciones de naturaleza administrativa, que forman un conjunto indistintamente conocido como derecho tributario formal o derecho administrativo tributario. Por referirse a la función administrativa, y no legislativa, el cometido de la Administración es aplicar la ley, para la correcta aplicación del derecho tributario material.- El Código Civil al plantear el modo de probar las obligaciones en su Título IV, establece cuando un instrumento posee un carácter de auténtico y como tal *hace plena fe*; y al regular la eficacia probatoria de los instrumentos privados aborda el contenido de las copias en su artículo 1593. Aunque no exista la matriz, para el Código *hacen fe las primeras copias, las copias ulteriores sacadas por mandato judicial, las copias sacadas en*



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

16

presencia de las partes, con su mutuo consentimiento y de conformidad; y los testimonios por exhibición. A falta de las copias mencionadas, "las copias de copias servirán de principio de prueba por escrito o únicamente de meros indicios".- Esta breve incursión, no dejará de tener significativa trascendencia, a la hora de juzgar el fondo del asunto, una vez despejadas las cuestiones a la que se hará referencia más adelante, en función de la especialidad del asunto venido a conocimiento de la Fiscalía.- Es que **gran parte de los documentos incorporados al proceso, no cumplieron con las precitadas formas de presentación de los documentos**, con lo que -oportunamente- la Sede se expedirá acerca de si existe necesaria adecuación entre el acto de determinación tributaria y la fuerza y eficacia probatoria de los instrumentos incorporados como prueba, siempre que ellos constituyan, en todo o en parte, el fundamento mismo de la determinación a la que se arribó.- El Fiscal al examinar el expediente se ha encontrado con copias simples, no autenticadas, así como entre ellas, instrumentos redactados en idioma extranjero, que no respetaron los principios consagrados en la ley formal, para que tales documentos hagan fe.- Estas advertencias se observan en los instrumentos agregados de fojas 81 a 875; de 1166 a 1187; de 2419 a 2453; de 2520 a 2539; de 2562 a 2592; de 2896 a 3500; de 5117 a 5102 y de 5225 a 5898.- Se trata de **por lo menos 2.190 instrumentos que contienen vicios de forma en cuanto a su presentación**, reñida con las normas formales arriba enunciadas. - Como señala **Devis Echandia** en su Teoría General de la Prueba (Tomo II, Pág. 576) "sin la prueba de la autenticidad o legitimidad del documento privado, éste carece de toda eficacia probatoria, y ni siquiera puede servir de indicio, porque el hecho

indicador debe estar plenamente probado".- El poder certificante que se pretende hacer valer en autos a fojas 931, no es de recibo, en tanto no hay norma legal que le reconozca al funcionario actuante, dicho poder; es decir, función legitimadora o aptitud para expedir una constancia con similar efecto.- Es importante dejarlo señalado, en la medida que el artículo 66 del Código Tributario suministra reglas técnicas muy precisas a las que debe adecuar su comportamiento la Administración Fiscal en la estimación de oficio, consagrando como principio rector, que tiene que tratarse de un criterio dotado de "razonable objetividad y generalidad", que permita su implementación en todas las situaciones análogas, proponiéndose que la base de la determinación se funde en hechos debidamente comprobados (TCA Sentencia N° 506 de 22/06/1994).- O como se establece en otra sentencia del mismo Tribunal, "la determinación tributaria como acto administrativo de trascendentes efectos jurídicos, debe cumplir determinados elementos formales, los cuales deben ser necesariamente parte integrante del contenido del acto, acreditados en forma" y tratándose de la estimación de oficio, la motivación tiene que estar estrechamente vinculada con lo que dispone el artículo 66 del Código Tributario, en base a hechos y circunstancias debidamente comprobadas por la Administración (Sentencia N° 313 de 6/04/1992).-Lo mismo que otro fallo (Sentencia N° 347 de fecha 20/04/1992), que también reclama que la estimación de oficio sea realizada sobre hechos y circunstancias debidamente comprobadas por la Administración.-



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

17

Señor Secretario, el caso planteado es sumamente complejo, por las particularidades anotadas, entonces permítasenos aplicar la máxima de que a casos excepcionales, citas excepcionales. Ello en tanto compartimos la clara exposición del Fiscal que nos ha precedido.

Por no considerarse el Fiscal de Gobierno de Segundo Turno un experto en derecho tributario, procura que un especialista en la materia, *“determine con la objetividad imprescindible, las cuestiones que debieron debatirse jurídicamente en el expediente, pero que por mérito del apasionamiento que traduce el trámite, la objetividad esperada se desvirtuó o perdió”*; a lo que se hace lugar, accediéndose a la Consulta del Profesor Dr. Juan Manuel Albacete.

-o0o-

4. Consulta realizada en autos por el Ministerio de Economía y Finanzas al Profesor Dr. Juan Manuel Albacete.

4.1. Como surge de autos, el objeto de la consulta formulada al Profesor Dr. Juan Manuel Albacete, recayó sobre dos aspectos: a) si se ha configurado infracción de defraudación tributaria impuesta en el acto de determinación recaído en el expediente referido; b) si, por los tributos reclamados, ha operado el instituto de la prescripción tributaria y, en tal caso, cuál es el plazo aplicable (5 o 10 años).

4.2. En lo que respecta a la configuración de defraudación tributaria, el profesor consultado expresó: *"Del análisis del expediente y de la figura infraccional prevista en el Código Tributario, art. 96 Defraudación, concluimos en forma categórica que en el presente caso, a nuestro entender, no se configura la infracción de defraudación"* (fs. 6169)

Y ello por cuanto *"...teniendo en cuenta los aspectos teóricos y como hemos dicho principalmente las resultancias del expediente administrativo y penal. En base a ello hemos llegado a la conclusión de que no se ha tipificado en este caso la infracción de defraudación.*

Los principales fundamentos son:

* *El administrado siempre entendió que no debía pagar impuestos por su actividad. Fue asesorado por sus profesionales de confianza y posteriores consultas ratificaron la no gravabilidad de la operación. En todo caso, analizado el expediente, la controversia y los fundamentos de las partes a nadie puede quedar duda de la extrema complejidad del asunto desde el punto de vista del derecho tributario material. Es decir, si existió o no hecho generador y la consiguiente obligación tributaria. Por consiguiente si el administrado está convencido, debidamente asesorado de que no corresponde tributar, el dolo y el fraude quedan desvirtuados y no puede ser imputada la infracción.*

* *La actividad del contratista o del "Grupo Casal" era pública, notoria, conocida a través de todos los medios periodísticos y por la propia administración fiscal. Ello impide, por definición que puede hablarse en este caso*



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

18

de engaño u ocultación, elemento material de la infracción de defraudación. Hemos traído a la consulta un caso resuelto por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (en adelante, el "TCA") que tiene total coincidencia en este aspecto con el tramitado en el expediente del "Grupo Casal".

** Hemos realizado un análisis y crítica de los fundamentos por los cuales la administración fiscal considera configurada la infracción de defraudación e impone tres veces el monto del tributo adeudado. Cada uno de los fundamentos que se indican a continuación son susceptibles de ser refutados o no encuentran prueba suficiente en el expediente. Ellos son: utilización de sociedades extranjeras; escisión artificial de los derechos federativos; y la aplicación de los casos en que se presume la intención de defraudar los que a nuestro entender no son de aplicación.*

** A nuestro entender ha existido una incorrecta imputación de la infracción de defraudación. El art. 102 del Código Tributario establece que la responsabilidad por infracciones es personal. Dicha participación personal debe ser probada en el expediente, aquilatada y en base a eso imputada fundadamente la infracción e impuesta la sanción. A nuestro entender eso no ocurrió y se imputa el mismo castigo a todos por igual lo que trasgrede el principio de personalidad y el elemento subjetivo plenamente aplicables al caso.*

** Especial consideración merece la tramitación y archivo de la denuncia penal por el delito de defraudación tributaria. Siendo como son las figuras de la*

infracción de defraudación y el delito de defraudación de casi idéntica tipicidad y habiendo sido sustentada la denuncia de la DGI por el delito de defraudación tributaria en "estratagemas consistentes en la realización de actos fraudulentos", las resultancias del expediente penal tienen gran incidencia, máxime cuando se llevó a cabo en dicha sede una exhaustiva instrucción del asunto. Existe una identidad casi absoluta en la descripción típica de las conductas infraccionales. Y cuando miramos con detalle la diferencia, básicamente la encontramos en lo que refiere al elemento objetivo de la figura, es decir, en la infracción se hace referencia al acto fraudulento o fraude el cual puede ser perpetrado mediante engaño (estratagemas, artificios, mentiras) o la ocultación, pero como bien dice Berro, esta omisión debe ser una omisión activa, consistente en una acción de esconder, tapar o disfrazar una acción. Por su parte el art. 110 nos habla solamente del engaño y allí podría entenderse que se ha pretendido suprimir como forma de realizar el delito, el "ocultamiento".

Pero es la propia DGI la que nos dice que el "Grupo Casal" ha realizado "maniobras" para "engañar" al fisco montando una estructura defraudatoria. Así el propio acto de determinación en el resultando número 5 se dice: "que a los efectos de no abonar los tributos que le correspondían por dicha actividad, articuló una estratagema consistente en la realización de actos fraudulentos, con la intención de obtener un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del estado a la percepción de los tributos, resultando el elemento subjetivo de que tales actos supusieron una afinada planificación, desarrollo y control de una actividad destinada a prolongarse en el tiempo, además de presumirse el dolo al



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

verificarse las hipótesis previstas en los literales G) e I) del art. 96 del Código Tributario”.

Y justamente dicho engaño y maniobras artificiosas son descartados en el expediente penal en las conclusiones a las que arriba el Fiscal Letrado Nacional de 12° Turno para solicitar el archivo de las actuaciones.

Además son sumamente ilustrativas las Resultancias del expediente penal en el caso tramitado ante el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Penal de 17° Turno, autos caratulados: “DGI- Denuncia”, Ficha 2-43831/2008, en especial la prueba producida en autos y algunas consultas y declaraciones de testigos, como ser la consulta del Profesor de Derecho Penal Dr. Gonzalo Fernández y la declaración del Cr. Julio López, integrante del Estudio Szafrán y funcionario de jerarquía de la DGI.

** Finalmente la opinabilidad a raíz de la complejidad de la aplicación del derecho tributario material determinaría que fuera de aplicación en el presente caso la eximente de responsabilidad prevista en el art. 106, inciso 3° del Código Tributario, “excluye la responsabilidad: 3) El error excusable en cuanto al hecho que constituye la infracción”.*

4.4. Por otra parte, en lo atinente al término de prescripción de tributos, el Prof. Albacete expresó, en síntesis:

“Entendemos que el término de prescripción de los tributos (si éstos se hubieran generado) es de 5 años contados a partir de la terminación civil en que se produjo el hecho gravado. Siendo el acta final de inspección de 13 de junio de 2008, los tributos generados en el año 2002 y los anteriores se han extinguido por el modo de prescripción. No operan, en el presente caso, las causales que permiten extender el término de prescripción a 10 años..” (fs. 6170/6172)

-00-

4.5 Sin perjuicio de lo indicado hasta ahora, cabe destacar que en la multicitada consulta se expresa lo siguiente:

“Queremos realizar una precisión previa. Si bien la consulta que se nos ha efectuado versa sobre la defraudación y la prescripción, no es posible expedirse sobre las mismas sin conocer detalladamente el fondo del asunto. Es decir, la aplicación en el presente caso del derecho tributario material, concretamente si acaeció el hecho generador de los tributos reclamados y nacieron las consiguientes obligaciones tributarias y si existen respecto de ello dudas serias y comprobables.” (fs. 6168) (destacado negrilla es mio)

Pero luego, más adelante se señala:

“Como queda demostrado en el análisis y resumen que hemos realizado de las posiciones y fundamentaciones del administrado y de la administración (ver 16



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

20

Anexo) es claro que existen serias dudas sobre la existencia de los impuestos cuyo reclamo dan lugar a la tramitación de este expediente. Es decir, el administrado, a través de sus asesores en el momento de los hechos que darían lugar a tributos y luego a través de su posición en el expediente administrativo y de sendas consultas agregadas en el mismo, ha establecido fundadamente que en el caso no ocurrió el hecho generador de ninguno de los impuestos reclamados. En tal sentido, debe destacarse la calidad e importancia de los profesionales consultados, la mayoría de ellos catedráticos y profesores con grado de la Universidad de la República, los cuales indefectiblemente y si bien con matices o diferencias, llegan a la conclusión de que en la operación en cuestión no se generaron tributos. No es este el criterio de la DGI. En extensos y también fundados informes, se llega al convencimiento de que una parte de la renta (que es el impuesto más relevante) estaría gravada en Uruguay.

A nosotros no se nos consulta respecto de si hay impuesto o no.” (fs. 6174) (subrayado del oficio)

Finalmente, de la atenta lectura de la consulta surge en forma indiscutible que ha no ha sido objeto de respuesta concreta la interrogante respecto a, si se ha configurado o no el hecho generador de tributos. Es decir, si la actividad descrita ampliamente en estos antecedentes, se encuentra o no gravada por IRIC y por ende si dicha actividad alcanza o no al IVA y al Impuesto al Patrimonio, en suma, si hay o no impuestos que graven las operaciones involucradas, aún cuando del expediente emergen valiosas opiniones de otros juristas, ex

asesores de la Administración Tributaria, que se expresan con profusos y fundados argumentos en sentido contrario a la gravabilidad.

-o0o-

5. Las diversas posiciones y sus fundamentos.

En honor a la brevedad resumiremos las distintas opiniones vertidas en autos, correctamente expuestas en el Anexo a la consulta de fecha 22 de setiembre de 2011, evacuada por el Prof. Dr. Albacete. (fs. 6207/6217)

5.1. Postura de la Dirección General Impositiva:

“La actividad desarrollada por el “Grupo Casal” cumple con los aspectos material, temporal y subjetivo del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (“IRIC”), impuesto que se encontraba vigente al momento del desarrollo de la actividad gravada”, señalando como fundamento de esta postura que “La actividad del Grupo Casal consiste en la compra y venta de derechos económicos de jugadores de fútbol; (...) quien figura formalmente como enajenante es el club deportivo. Sin embargo, quien disponía económicamente del bien adquirido era el Grupo Casal”.

Tal afirmación que surge a fs. 6088 del expediente, para concluir que *“en realidad no existe un contrato de cesión de créditos futuros contra un club aún no identificado, celebrado entre el “Grupo Casal” y el club Nacional.*



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

21

Sostiene que el club Nacional no interviene en la operativa de la venta de los derechos al exterior, sino que únicamente figura formalmente como tal por la prohibición existente en la normativa nacional."

Se remite al informe del Cr. Alvaro Romano, Coordinador de Asesoría Tributaria (fs. 2313) quien manifestó que:

"Los derechos económicos derivados de los federativos, no son ni futuros ni eventuales, sino que constituyen un activo actual y cierto, que nace en el momento mismo de su adquisición. Es evidente que dichos activos están ubicados en el país, mientras los jugadores están en el país".

Señala asimismo que esta posición es la que ha sido sustentada por la firma Deloitte (fs. 4945) y por el Cr. David Eibe en la "Comisión Especial a efectos de analizar toda la problemática del deporte amateur y profesional del país", quien señaló que: *"Hay una especie de cesión de derechos; aunque formalmente se utiliza a un club, en los hechos quien tiene la disposición económica y el servicio de ese jugador es el contratista que opera a riesgo propio. En ese caso hay que valorar ya no solo su propia actividad -que es relevante- sino también donde está situado el jugador".*

En lo que respecta a la configuración de hecho generador de IRIC, la Administración Tributaria dijo:

"En relación con el aspecto territorial, resulta evidente la aplicación de capital y trabajo en el país".

Respecto al capital: "está representado por el costo de los derechos sobre la prestación de la actividad de un deportista o sobre su transferencia".

Respecto al factor trabajo, se señala que los contratistas "realizan reuniones y actividades que podrían definirse como de gestión para la compra y posterior venta de los deportistas a clubes nacionales y extranjeros". La realización de actividades en el país ha sido admitida por el propio contribuyente, con el matiz de que éste considera que las actividades realizadas en el país no conforman el factor "trabajo".

"Es claro que, en los casos en que la actividad consiste en la adquisición de derechos para ser utilizados por clubes uruguayos, la totalidad de la actividad productora de rentas se realiza íntegramente en el país".

"En las enajenaciones a clubes del exterior, la actividad del GRUPO es la misma, con la única diferencia que el comprador se sitúa en el exterior".

Asimismo, se señala que es evidente que una parte relevante de la actividad económica del "Grupo Casal" se encuentra en nuestro país debido a que aquí trabajan varias de las personas que conforman el Grupo.

Sin perjuicio de los párrafos transcritos anteriormente, la DGI admite la posibilidad de considerar que, en los casos de enajenaciones a clubes del exterior, una parte de la actividad podría considerarse realizada en el exterior, manifestando posteriormente que a pesar de ello, estos extremos no pudieron ser comprobados ni cuantificados por los inspectores actuantes.



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

22

Posteriormente se dice que se ha liquidado el IRIC utilizando un criterio sumamente conservador en el cual ha tomado como fuente extranjera el 50% de la renta.

Finalmente concluye: "En síntesis, hay actividad en el territorio uruguayo antes de la compra de los derechos, durante la negociación, y luego de la misma, actividad que está presente hasta el mismo día de la venta del jugador".

En lo que respecta a la gravabilidad por el IRIC de las rentas obtenidas por aplicación de los factores ubicados en distintos países, el Cr. Romano sostiene que: "La actividad de compra y venta de derechos federativos implica la participación conjunta de los factores capital y trabajo, y es necesario subrayar que a este nivel de análisis, no es relevante la ubicación geográfica de los mismos, circunstancia que se ponderará al analizar el aspecto espacial".

Manifiesta asimismo que: "Una vez verificada la combinación de los factores, seguros de estar en presencia de un hecho que verifica el aspecto objetivo, se pasa a considerar la ubicación de los mismos en el espacio. Si uno o ambos factores estuvieran total o parcialmente situados en el país estaremos ante rentas de fuente uruguaya, por el contrario, si ambos factores se encuentran situados en su totalidad en el exterior del país, estaremos ante una renta de fuente extranjera".

Cita como ejemplo de esta concepción el artículo 582° de la ley 17.296, de 21 de febrero de 2001, que establece lo siguiente: "Facúltase al Poder Ejecutivo a exonerar las rentas provenientes de actividades lucrativas, desarrolladas en el extranjero por personas físicas o jurídicas del exterior, con mercaderías de

procedencia extranjera que se movilizan en tránsito aduanero por el territorio nacional”.

Consecuentemente plantea que del artículo transcrito se deduce que si las actividades son desarrolladas en el extranjero, el único factor productivo situado en el país es el capital, y en ese caso el legislador entendió que se estaba en presencia de rentas gravadas, circunstancia que se evidencia dado que entendió necesario facultar al Poder Ejecutivo para exonerarlas.

Con respecto a la configuración del Impuesto al Valor Agregado, debido a que sostienen que no se está ante “créditos” sino ante otros activos, se configura el aspecto material establecido en el literal A) del artículo 2° del Título 10° del T.O. 1996, no existiendo ninguna norma que exonere el pago del impuesto.

Finalmente, en lo que refiere al Impuesto al Patrimonio, el Cr. Romano entiende que los derechos económicos constituyen “un activo intangible que ingresa al patrimonio de la sociedad constituida en el exterior desde el momento en que fue adquirido. Resulta evidente que se trata de activos situados en el país (...) por lo cual constituyen activos gravados por este impuesto”.

-o-

5.2. Consulta del Dr. Andrés Blanco. (fs. 4927 a 4943).

“Las rentas derivadas de la cesión de derechos económicos derivados de derechos federativos de deportistas profesionales no resultaban incluidas en el hecho generador del IRIC en la definición del mismo provista por el literal A) del artículo 2° del Título 4 del T.O. en su redacción anterior al 1° de julio de 2007,



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE I.E.R. TURNO

23

dado que no encuadraban en el concepto de "combinación de capital y trabajo" requerido por dicho texto legal".

Los fundamentos de esta postura son los siguientes:

"En primer lugar, plantea que debe tenerse presente que en el período anterior a la Ley No. 18.083 de reforma tributaria el espectro de rentas no gravadas por ningún impuesto se limitaba a las rentas de capital y algunas modalidades de trabajo no dependiente.

Por otro lado, sostiene que a partir de la ley de reforma tributaria lo que se quiso fue sustituir al IRIC por el IRAE con determinados ajustes; mencionando que el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas ("IRPF") tuvo como propósito, entre otros, "gravar de un modo consistente todas las rentas del capital, tanto aquellas que, escasas y por excepción gravaba el IRIC instantáneo, como también -y principalmente- a las rentas de capital que antes del 1º de julio de 2007 no estaban gravadas por ningún impuesto".

Con esto lo que quiere decir es que, dejando de lado los derechos de autor y las regalías, todas las restantes rentas de capital gravadas por IRPF no estaban gravadas por IRIC.

Se enfatiza en que dentro de estas rentas de capital el art. 16 del Título 7 del T.O. 1996 incluye expresamente dentro de los rendimientos de capital mobiliario la cesión de derechos económicos derivados de derechos federativos de deportistas profesionales, sin distinguir quién es el que realiza la cesión.

Se plantea que anteriormente la cesión de derechos económicos derivados de derechos federativos de deportistas profesionales estaba gravada por un

impuesto especial solamente cuando la cesión era realizada por una institución deportiva uruguaya a un tercero.

Consecuentemente, en lo que respecta al primer argumento, él concluye: "Por lo tanto, a la luz de la estructura de la imposición a las rentas antes de la reforma, y sobre todo a la luz de la evolución de dicha imposición, puede afirmarse que antes de la existencia del IRPF las rentas derivadas de la cesión de derechos económicos derivados de derechos deportivos no resultaban alcanzadas más que por el Impuesto a las Transferencias de deportistas profesionales, y no por el IRIC".

El segundo argumento se centra en el enfoque lingüístico de las expresiones "capital" y "trabajo", indicando que no es posible aislar rentas absolutamente de capital y rentas puras del trabajo, y entiende que la expresión "combinación de capital y trabajo" no puede tomarse al pie de la letra, como una norma que pretendió gravar todas las rentas en que hubiera capital y actividad humana para su generación, sino sólo bajo ciertas condiciones.

En este sentido, pone como ejemplo las rentas derivadas de la explotación de bienes incorporeales las cuales no se encuentran ni se encontraban gravadas por entender que son rentas de capital, entendiendo entonces que la práctica legislativa demuestra la exclusión del hecho generador del IRIC de las rentas derivadas de la cesión de derechos federativos de deportistas profesionales.

Finalmente, pone de manifiesto que la forma de interpretar las normas tributarias que ha puesto en práctica, no solamente es admitida por el art. 4° del Código Tributario, sino que también ha sido utilizada por la propia jurisprudencia nacional a los efectos de determinar el alcance de las rentas



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

24

gravadas por el IRIC instantáneo en el literal C) del antiguo art. 2 del Título 4º del T.O. en particular con respecto al alcance de la expresión "asistencia técnica". El TCA sostenía que dicha expresión se refería únicamente al asesoramiento en materia de industria y mecánica mientras que la jurisprudencia planteaba que abarcaba cualquier tipo de asesoramiento. Cuando la ley 17.453 explicitó que el término "asistencia técnica" abarcaba las rentas derivadas de asesoramiento de cualquier especie brindado a contribuyentes uruguayos de IRIC, el TCA utilizó dicha evolución de la ley para manifestar que dado que los legisladores ampliaron expresamente la hipótesis gravada, debe entenderse que anteriormente no toda la actividad lo estaba.

Concluye por lo tanto que: "si hoy la ley se encarga expresamente de incluirla en un impuesto que grava rentas de capital, como renta de capital, como sucede con el IRPF o con el IRAE, es porque supone o admite que anteriormente eran también rentas de capital que no resultaban gravadas por ningún impuesto que gravara en forma más o menos genérica ciertas rentas como lo era el IRIC".

-0-

5.3. Consulta del Cr. Carlos Borba - Deloitte (fs. 4945 a 4952).

Sostiene que una sociedad del exterior que compra derechos federativos de un deportista a un club uruguayo para su posterior venta a un club extranjero no se encuentra gravada por IRIC.

25

Los fundamentos de esta postura son lo siguientes:

En primer lugar, considera que sí hay combinación de capital y trabajo, ello en tanto entiende que: "en la medida que los derechos federativos del jugador uruguayo harían las veces de capital, en tanto el trabajo aparece realizado por la empresa de exterior, la cual gestiona el pase del jugador".

Consecuentemente, se enfoca en analizar si la renta que se obtiene combinando capital y trabajo es de fuente uruguaya.

Plantea que la doctrina es unánime en que la definición de fuente uruguaya implica que ambos factores productivos deban estar localizados en Uruguay.

En este sentido, transcribe la posición del Cr. Rosseto en su trabajo "La fuente Territorial de las Rentas", quien señala lo siguiente: "Establecida la premisa de que es necesario que la renta provenga de la aplicación conjunta de ambos factores productivos para que esté comprendida en el IRIC (salvo que alguno de ellos sea "prácticamente inexistente") surge de inmediato la pregunta: ¿Es necesario que ambos factores estén ubicados en Uruguay para que se configure la fuente uruguaya? ¿Cuál es la situación de las rentas que serían de Industria y Comercio si ambos factores estuviesen ubicados en el Uruguay, pero uno de los cuales está en este país y el otro en el exterior?

A nuestro juicio es indudable que si para obtener una determinada renta de fuente uruguaya no existe aplicación conjunta de capital y trabajo en este país, dicha renta no puede estar comprendida en el IRIC. Esta conclusión, está claramente implícita en el principio territorial, que refiere a la vinculación de las fuentes económicas de las rentas con los territorios en que están ubicadas, si una



de las fuentes económicas no está ubicada en la misma jurisdicción tributaria sino en otra, no hay –con respecto a esa fuente económica- vinculación territorial con la primera jurisdicción sino con la segunda (...) El principio territorial puede cumplirse parcialmente, en el sentido de que los dos factores estén ubicados en el Uruguay en forma parcial (o uno en forma parcial y el otro en forma total) pero el principio no se cumple si uno de los dos factores es “inexistente” en este país.”

En lo que refiere al análisis de la actividad realizada por el “Grupo Casal”, el Cr. Borba sostiene que no se desarrollan ambos factores en nuestro país, ello por cuanto el factor productivo capital estaría ubicado en Uruguay, pero el factor productivo trabajo se encuentra localizado fuera del país. “Esto se debe a que la actividad sustancial realizada por la empresa del exterior (reuniones, análisis de contrato, negociaciones) claramente se desarrolla donde se encuentran los posibles compradores”.

Por otro lado, argumenta que normas posteriores al IRIC reafirman su posición; en primer lugar, en el IRAE donde se pretendió alcanzar actividades tales como las realizadas por el “Grupo Casal”, “fue modificada la definición de fuente incluyendo a título expreso que los resultados de esta actividad se considerarán en ciertos casos renta de fuente uruguaya”; en segundo lugar, con respecto al IRPF, plantea que la cesión de derechos federativos de deportistas son considerados rendimientos de capital en la normativa de este impuesto.

Finalmente argumenta que tanto no estaba gravada esta actividad por IRIC, que se creó por el art. 575 de la ley 17.296, el impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas que en sus orígenes pretendió gravar este tipo de

actividad. Surge claramente de las discusiones parlamentarias de este impuesto que la actividad desarrollada por el "Grupo Casal" no estaba gravada. Ello por cuanto varios legisladores manifestaron que los motivos de la creación del referido impuesto era que las rentas originadas en la transferencia de jugadores de fútbol no estaban gravadas por IRIC, asimismo porque existían dudas de si el mismo quedaba comprendido en el Impuesto a las Comisiones. Concluye entonces el Cr. Borba que: "...en el proceso de formación del artículo 575 de la ley 17.296, se pone de manifiesto en forma rotunda que la finalidad de los legisladores al crear el impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas era gravar las rentas producidas por la compra y venta de deportistas, las cuales no estaban alcanzadas por el IRIC."

A modo de conclusión, el Cr. Borba enumera los siguientes fundamentos por los cuales considera que la actividad desarrollada por el "Grupo Casal" no se encuentra gravada por IRIC: "(i) No es una actividad que combina los dos factores productivos en Uruguay (el trabajo es desarrollado fuera del país). (ii) La visión del legislador siempre fue que no se trataba de una situación alcanzada por el IRIC. (iii) Por haberse aprobado el impuesto para gravar rentas de fuente extranjera no alcanzadas por el IRIC, el mismo termina siendo eliminado por la ley de reforma tributaria, en la cual los ingresos generados por las transferencias de derechos federativos de deportistas se incorporan al hecho generador del IRAE, del IRPF, y del IRNR, para lo cual fue necesario ampliar la definición de rentas de fuente uruguaya considerando como tales los ingresos por transferencias, si el factor capital cumple con ciertos requisitos. (iv) La normativa de IRPF, que solo grava las rentas puras de trabajo o de capital,



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE IER. TURNO

26

incluye a las cesiones de derechos federativos de deportistas como un rendimiento de capital mobiliario".

-o-

5.4. Consulta de los Dres. Alberto Varela y Gianni Gutiérrez - Ferrere Abogados (fs. 4954 a 4983).

"Consideran que la ganancia derivada de las transferencias a clubes del exterior de deportistas que juegan en clubes uruguayos, no estaba gravada por IRIC por cuanto se trata de una renta de fuente extranjera, independientemente de que el vendedor de los derechos sea una persona física o jurídica, local o extranjera.

Parten de la distinción entre la transferencia a un club nacional o a un club extranjero. Mientras que en la primera hipótesis la renta sería de fuente uruguaya, si el jugador se transfiere al exterior, la renta del empresario titular de los derechos económicos del pase sería de fuente extranjera.

Fundamentan esta postura partiendo de la existencia de un contrato de cesión celebrado entre el "Grupo Casal" y los clubes locales en virtud del cual el "Grupo Casal" tiene un crédito contra un club del exterior. Debido a que los derechos de crédito se reputan situados físicamente en el domicilio del deudor, la ganancia derivada del valor obtenido por la transferencia del jugador se obtiene de un club extranjero y por ende se localiza en el exterior.

Por otro lado, agregan que: "el inversor explota su derecho económico sobre la transferencia del jugador en el exterior". "El inversionista recibe del club del exterior un precio a fin de que dicho club pueda beneficiarse de las

29

aptitudes deportivas del futbolista (...) indudablemente la actividad del deportista se desarrollará en el exterior y la renta generada por la cesión de los derechos es de fuente extranjera". Concluyen por lo tanto que dado que la ley solo considera de fuente uruguaya la explotación de derechos utilizados económicamente en Uruguay, cuando el derecho se explota o utiliza en el exterior -como en este caso- se genera una renta de fuente extranjera que no es alcanzada por el IRIC.

Es por ello que los dos factores que toman en cuenta para sostener que la compra de derechos económicos sobre jugadores a clubes uruguayos, y su posterior venta a clubes del exterior, genera renta de fuente extranjera son los siguientes: (i) el crédito está en el exterior; (ii) la explotación de los derechos sobre el jugador se realiza en el exterior.

Asimismo, consideran irrelevantes determinados aspectos como que las negociaciones se realicen en Uruguay, que el jugador tenga su domicilio en nuestro país, que el inversor haga un seguimiento local del deportista o que el derecho a ser explotado en el exterior esté registrado en Uruguay a los efectos de determinar la ubicación de la fuente de la renta.

(ii) Otro argumento utilizado parte de asimilar la actividad con los derechos de autor. "El negocio sobre derechos de deportistas es idéntico al negocio sobre derechos de autor, por lo que corresponde darle el mismo tratamiento tributario. La DGI ha establecido que la explotación de derechos de propiedad intelectual en el exterior -incluso por una sociedad local- no paga impuestos en Uruguay".



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE IER. TURNO

27

(iii) Finalmente utilizan como argumento los cambios introducidos por la reforma tributaria ya que entienden que, debido a que la misma grava a texto expreso las rentas derivadas de las transferencias de jugadores al exterior, es ésta una clara excepción por la que una renta de fuente extranjera pasa a estar gravada por el impuesto a la renta uruguaya porque el legislador lo establece. Entienden asimismo que el "Impuesto a los pases" fue creado para "llenar el hueco" dejado por el IRIC hasta la aprobación de la ley de reforma tributaria.

-0-

5.5. Consulta del Cr. Juan Antonio Pérez Pérez - KPMG (fs. 5012 a 5026).

Sostiene que para que una persona jurídica del exterior que no actúe en el país mediante sucursal, agencia o establecimiento, obtenga rentas alcanzadas por el IRIC es imprescindible que aplique conjuntamente capital y trabajo dentro de las fronteras territoriales del Uruguay.

Debe tenerse presente que el Cr. Pérez Pérez en su consulta parte del supuesto de que no se aplica trabajo en Uruguay.

El Cr. Pérez Pérez parte de la premisa de que para que exista una renta de fuente uruguaya es necesario o bien la radicación en el país de un bien o la utilización de un derecho o bien la realización de una actividad que tenga lugar dentro de las fronteras territoriales. Por otro lado, plantea que si se analiza la normativa del IRIC, resulta que sólo se puede verificar el aspecto objetivo si desarrolla actividades con utilización de capital y trabajo. "Desde que el único tipo de actividades que puede hacer tributar el IRIC a las sociedades del exterior

son aquellas con aplicación conjunta de capital y trabajo, la verificación simultánea del aspecto objetivo y espacial –condición indispensable para estar frente a una renta alcanzada- sólo se produce cuando las actividades del caso son llevadas a cabo dentro de fronteras”. Se basa en el art. 54 del Título 4 T.O. 1996 y en el art. 118 del decreto 840/988.

Cita al Dr. Jorge Rossetto quien considera imprescindible que tanto el factor capital como el factor trabajo se apliquen en el país para que la renta resulte alcanzada por IRIC. Por otro lado, el Cr. Pérez Pérez cita asimismo a la Dra. Ana María Díaz Paulós, quien concluye que una persona jurídica del extranjero sin sucursal, agencia o establecimiento en el país, sólo tributa IRIC cuando se dan las siguientes condiciones: que obtenga rentas de fuente uruguaya; que las mismas tengan por origen la combinación de capital y trabajo en Uruguay; que quien las pague o acredite sea a su vez sujeto pasivo del IRIC comprendido en el literal A) del art. 2 y art. 7 del Título 2 del Texto Ordenado 1979.

Finalmente transcribe extractos de algunas consultas de la DGI en las cuales se concluye la necesidad de que se combine capital y trabajo en Uruguay a los efectos de que la renta generada pueda ser gravada con IRIC.

-0-

5.6. Consulta de la Dra. Addy Mazz (fs. 4985 a 5011).

Primera consulta: ¿la actividad desarrollada por el “Grupo Casal” está gravada por IRIC?



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

28

La Dra. Addy Mazz entiende que la renta derivada de la transferencia de jugadores no resultaba gravada en las normas del IRIC.

(i) *La Dra. Mazz parte de distinguir los derechos federativos de los derechos económicos, estableciendo que los primeros refieren al derecho que tiene un club de fútbol de contar en sus filas con el deportista y que los segundos se relacionan con la dimensión económica constituida por la cifra que está dispuesta a pagar la institución que pretenda contar con el jugador, mediante la adquisición de los derechos federativos. Plantea asimismo que ante esta situación los inversores adquieren los derechos económicos sobre la transferencia del jugador convirtiéndose en titulares de un crédito eventual, incierto y futuro, que recién nacerá cuando se concrete efectivamente la transferencia de los derechos federativos de un club a otro. Continúa el argumento diciendo entonces que la fuente de la renta es un derecho de crédito, siendo por tanto una renta de capital, reputándose situada por tanto en el domicilio del deudor. Consecuentemente debe distinguirse si el jugador va a un club del exterior, caso en el que la renta será de fuente extranjera, y si va a un club local, hipótesis en que será de fuente uruguaya. Considera que esto es así debido a que: "Las rentas derivadas de mayor valor obtenido por la transferencia del jugador se obtienen de un club del exterior, éste es el deudor, y, por tanto, se localiza en el exterior".*

(ii) *Por otro lado, la Dra. Mazz considera irrelevante el factor trabajo en el desarrollo de la actividad y la compara con las rentas derivadas de las regalías, enajenación de un derecho incorporal que para que operen requieren que concurra la actividad de una o más personas pero no hay dudas de que se trata de una renta pura del capital.*

33

(iii) Otros argumentos utilizados son aquellos relativos a la evolución posterior del ordenamiento jurídico tributario. En primer lugar, menciona el Impuesto a las Transferencias de Deportistas en virtud de que de los trabajos preparatorios del art. 575 de la ley que creó dicho impuesto, surge que se consideraba que la actividad no estaba gravada por ningún impuesto. Por otro lado, hace referencia a la ley de Reforma Tributaria, a partir de la cual "se grava con el IRAE las rentas provenientes de la actividad en estudio y se las considera de fuente uruguaya si se dan determinados requisitos. Asimismo, la Reforma avala la posición doctrinaria de que se trata de rentas puras de capital, y así se gravan en el IRPF y en el IRAE, conjuntamente con otras rentas que eran excepciones a la combinación de capital y trabajo, como regalías y derechos de autor. Por tanto, las rentas en análisis no podían incluirse en el IRIC que gravaba la actividad conjunta de capital y trabajo."

Por otro lado, la Dra. Mazz considera además que la operativa tampoco está gravada por Impuesto al Valor Agregado ("IVA") ni por Impuesto al Patrimonio ("IP").

Con respecto al IVA manifiesta la Dra. Mazz lo siguiente: "La operación se ha caracterizado como la cesión de créditos futuros y contingentes, y en tanto tal, está exonerado por el art. 19 numeral 1, literal D) del Título 10 del T.O.

La actividad del Sr. Francisco Casal, realizada en el exterior, ni puede encuadrar en este impuesto, cuyo hecho generador, tiene, como elemento espacial, de acuerdo al art. 5 del Título 10, la territorialidad".



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

29

En relación al IP, la Dra. Mazz sostiene que dado que los bienes objeto de cesión se encuentran en el exterior, no generan IP ya que el mismo se rige por el principio de territorialidad.

Segunda consulta: si con los elementos proporcionados existe, por lo menos, una situación de incertidumbre en la interpretación de normas tributarias (extrapenales).

Señala la Dra. Addy Mazz que no existía certeza sobre la aplicación a la actividad desarrollada por el "Grupo Casal" de las normas de IRIC.

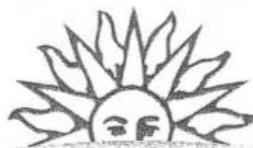
A los efectos de demostrar la inexistencia de certidumbre, ella se basa fundamentalmente en los argumentos utilizados en la primera consulta. Asimismo, agrega que en el año 2002 la DGI inició una inspección respecto del Sr. Casal a efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y esa investigación no dio ningún fruto. También se menciona un expediente radicado en el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Penal de 7º Turno en el cual el Director General de Rentas expresó el 1 de febrero de 2006 que: "La Dirección General Impositiva no halló mérito suficiente como para considerar al grupo Casal inmerso en la condición de evasor". Finalmente afirma que de las discusiones en la Comisión Especial creada a efectos de analizar la problemática del deporte en el país, surge asimismo la existencia de incertidumbre en la aplicación del IRIC a actividades como las desarrolladas por el "Grupo Casal". Ello por cuanto surge de las declaraciones del Cr. David Eibe -quien participó en calidad de asesor del Director General de Rentas- que la administración fiscal ha

tenido internamente posiciones discordantes con respecto a cuando se entiende que la renta es de fuente uruguaya.

Tercera Consulta: si en caso afirmativo, si en esas situaciones de incertidumbre por el sólo hecho de no pagar, no inscribirse (y por ende no declarar), es admisible que puedan entenderse configurados los elementos típicos de engaño u omisión presentes en la descripción de la infracción tributaria de defraudación, el engaño del delito de defraudación tributaria.

Manifiesta la Dra. Mazz que: "ante las situaciones de incertidumbre, derivadas de la interpretación de la ley, lo circunstancia de no inscribirse y no presentar declaraciones, no son elementos configurativos de engaño u ocultación presentes en la descripción de la infracción tributaria de defraudación o del engaño en el delito de defraudación tributaria. De acuerdo al art. 96 pueden configurar meras presunciones de la intención del dolo que admiten prueba en contrario. Los elementos de fraude, engaño u ocultación deben ser probados".

Cuarta consulta: si puede constituir un acto engañoso doloso la escisión de los derechos económicos de los derechos federativos de los jugadores de fútbol (aún cuando en el informe del 11 de marzo la propia DGI exprese: "Esta diferenciación entre derechos económicos y federativos es un dato de la realidad no teniendo base jurídica que lo respalde siendo una forma de negociación admitida en todo el mundo, incluidos los tribunales de la FIFA").



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

30

En este sentido, la Dra. Mazz expresa lo siguiente: "La escisión de los derechos económicos de los derechos federativos de los jugadores de fútbol constituye una operativa reconocida en todos los países, analizada por la doctrina especializada, y que tiene su fundamento en la realidad de la actividad futbolística. Por tanto, no puede constituir un acto engañoso, doloso".

Quinta consulta: si pueden constituir actos engañosos dolosos: el supuesto cambio de opinión de acuerdo a su conveniencia en las argumentaciones desarrolladas en los procedimientos jurisdiccionales y administrativos.

En respuesta a esta consulta, sostiene que: "el cambio de opinión en las argumentaciones desarrolladas en los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, si los hay, no constituyen tampoco un acto engañoso. Se relaciona con la interpretación de la norma jurídica y el engaño requiere una operación material, que, además, sea susceptible de inducir en error a la Administración".

Sexta consulta: si es advertible la presencia de dolo en el profesional o en el contribuyente, que con los asesoramientos y consultas correspondientes, no se inscribe, no declara, y no paga por actividades que está (o se le informa que están) exentas de tributos y de cumplir obligaciones formales como la inscripción.

Finalmente, con respecto a la última consulta, la Dra. Mazz manifiesta que: "no se advierte el dolo en el profesional o contribuyente, que con los

37

asesoramientos y consultas correspondientes, no se inscribe, y no declara. Su diligencia, y su falta de culpa surge de los asesoramientos que recaba. La inscripción y declaración corresponden cuando se entiende que se verifica el hecho generador, por lo que tampoco existe dolo, si, con los debidos fundamentos, se entiende que dicha obligación no surge”.

-o0o-

6. La resolución del recurso jerárquico. Su contenido y fundamentos.

Con fecha 1 de noviembre de 2011, el Ministro de Economía y Finanzas en ejercicio de atribuciones delegadas, resolvió, revocar parcialmente el numeral 2°. de la Resolución de la Dirección General Impositiva No. 1521/2009 de 15 de setiembre de 2009 con las modificaciones introducidas por la Resolución No. 1959/2010 de 8 de octubre de 2010, exclusivamente en cuanto considera un plazo de prescripción ampliado de diez años para la determinación de los adeudos tributarios, la cual deberá efectuarse en base al plazo de prescripción de cinco años.

Asimismo dispuso revocar parcialmente el numeral 5°. de la Resolución de la Dirección General Impositiva No. 1521/2009 de 15 de setiembre de 2009 con las modificaciones introducidas por la Resolución No. 1959/2010 de 8 de octubre de 2010, y los numerales 7°. y 8°. 5°. de



la Resolución de la Dirección General Impositiva No. 1521/2009 de 15 de setiembre de 2009, exclusivamente en lo que concierne a la multa por defraudación. (fs. 6225/6226)

-o0o-

7. La opinión del Cr. Julio López (ex jerarca de la DGI).

Como se destaca en el informe del Prof. Dr. Albacete:

"Respecto de este punto, cabe destacar que además de las consultas agregadas en el expediente administrativo por el administrado, existen declaraciones del Cr. López, a fs. 3561 del expediente, de las cuales se extraen sin duda de que integrantes de la propia administración tributaria al más alto nivel consideraron como no gravada la operativa." (fs. 6174)

.....

"El Cr. López quien manifiesta claramente que él informó al Cr. Szafrán que la operación que realizaba Francisco Casal no estaba gravada sobre la base de tres elementos: que la persona jurídica del exterior no actuara en Uruguay por sucursal, agencia o establecimiento, que lo que adquiriera fueran los derechos económicos y que por lo tanto, lo obtenido era una renta pura de capital no gravada por IRIC. Como se ve, las declaraciones en sede penal coinciden y reafirman las conclusiones a las que hemos arribado en diversos capítulos de nuestra consulta, en especial la referida en el punto 1.3.2, incorrecta imputación de la infracción de defraudación, a todas las personas." (fs. 6197)

Y mas adelante reitera: "A fs. 3561 se encuentra la declaración del Cr. José Julio López quien integraba el equipo profesional del estudio del Cr. Julio

Szafrán e integraba la comisión de consultas de la DGI en carácter suplente entre 1991 a 2004 y desde el momento a la fecha como miembro titular. Señala que siendo consultado una vez por el Cr. Szafrán, señala: "... En esta situación, persona jurídica del exterior, que lo único que en Uruguay realiza es adquirir derechos económicos a mi criterio, en el Uruguay, la renta es pura de capital y por aplicación de esa norma no estaría comprendida dentro del IRIC. Existen personas jurídicas del exterior que realizan actividades en territorio nacional, por ejemplo préstamos, esos préstamos generan renta en Uruguay, que son los intereses, es una renta pura de capital y por ese concepto, siempre hablando del sistema tributario del momento, no tributan impuesto a la renta; otro ejemplo, hablando siempre de persona jurídica del exterior que no actúa en el país por medio de agencia o establecimiento, propietaria de inmuebles en el Uruguay, que los puede dar en arrendamiento o venderlos, también esa renta obtiene en Uruguay es una renta pura de capital y ese concepto tampoco tributaron nunca IRIC El decreto reglamentario entonces hace la distinción entre aquellas personas jurídicas del exterior que actúan en territorio nacional por medio de sucursales y aquellas que no lo hacen y esta interpretación ha sido la que ha tenido la DGI en mas de una consulta y la propia doctrina..." (fs. 3563 vto.). (fs. 6198)

-0-

8. Opinión de la Fiscalía. Conclusiones:

Señor Secretario de la Presidencia, resulta muy difícil para el Oficio ir otorgando forma y concluyendo un expediente administrativo en el que



al finalizar, rondará las siete mil fojas donde obran muy buenos escritos de la parte requirente DGI, como la de los supuestos sujetos pasivos y los dictámenes de consultores externos,-ampliamente citados por mí-excelentes en su contenido como el del Estudio Guyer & Regules y las destacadas y fundadas opiniones del similar de 2do Turno. A este le asiste razón, repito, cuando a fs. 6153 expresa "*...cada tiempo se presentan situaciones como la este expediente, en donde lo que podemos denominar derecho positivo, es decir las normas legales y reglamentarias que rigen tal situación exigen al momento de su aplicación, especial cuidado, ponderación, prudencia e incondicional apego al derecho objetivo por merito de las especiales circunstancias que rodean y siguen el caso... Rodean y definen el caso de autos un complejo proceso administrativo gobernado originariamente por impulsos no bien definidos, adjetivado por un caudal instrumental que a esta altura de los acontecimientos supera las seis mil fojas de actuación, donde se instala en lugar de una controversia jurídica, un verdadero combate procesal. Calificativo que no es exagerado si recordamos y valoramos las inocultables vicisitudes mediáticas extra procesales mostradas por los contenedores,(DGI-Contribuyentes involucrados), quienes acudieron una y otra vez a la exposición pública de los hechos y estrategias....."*.(El destacado es mio).

Ese Fiscal también se encuentra por lo menos con dos mil ciento noventa instrumentos que **contienen vicios de forma** en cuanto a su presentación reñida con las normas formales. (fs.6159v.).

En autos se ha concluido, mediante prueba seriamente valorada que no existe **DEFRAUDACION** de los involucrados, circunstancia esta aceptada por el propio Ente Impositivo.

Será otro pues el tema al que deberá abocarse esta Sede y es si es que se debe la totalidad del impuesto, parte de él o simple y dramáticamente **no se debe nada** al Fisco uruguayo, veamos:

I) AMBITO OBJETIVO DEL IRIC

Elegir los factores económicos para utilizar en cualquier actividad de ese mismo carácter que se halle dirigida a lograr una rentabilidad depende casi exclusivamente de una decisión extremadamente racional de quien opera en ese sentido. El asunto de autos tiene relación a una actividad prestada por personas jurídicas **no residentes en la República Oriental del Uruguay**, sino en el exterior, que no poseen sucursales, agencias o establecimientos en el territorio nacional. Por tal causa las condiciones reglamentarias y legales para que dichas personas jurídicas se encuentren gravadas por el IRIC son dos: A) que necesariamente obtengan rentas de fuente uruguayana y B) que dichas rentas se originen en la combinación **de capital y trabajo**. Si el posible contribuyente del exterior no aplica **conjuntamente** capital y trabajo en el país no deberá abonar el IRIC puesto que **las rentas puras de capital o de trabajo deben considerarse excluidas del impuesto**.



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

33

La cesión de los derechos económicos que obran en autos se tratan desde el punto de vista jurídico, de la existencia de un crédito futuro y eventual que se perfecciona cuando se verifica la cesión de los derechos federativos del jugador entre los clubes, obteniéndose una renta por el mayor valor obtenido que justamente se devengará cuando **se verifique la transferencia de los derechos federativos.**

Si la cesión se realiza de un club uruguayo a un club del exterior, es decir que la renta se configura cuando el jugador es transferido aparece la utilización de un crédito contra un club domiciliado en el extranjero, por lo que la renta que proviene y se origina en el **factor capital debe ubicarse en la jurisdicción tributaria del domicilio del deudor, es decir en el exterior.** Por esta circunstancia la renta emergente se halla excluida del hecho generador del IRIC. (ver consulta de la profesora Addy Mazz citada).

Nuestra doctrina nacional tributaria ha señalado reiteradamente que no se verifica el aspecto espacial del hecho generador del IRIC en base al principio de territorialidad o de la fuente que toma el legislador uruguayo atento a que la ubicación de los factores económicos en diferentes ámbitos tributarios, o jurisdicciones determina que la renta obtenida no se encuentra alcanzada por el IRIC.

Alcanza que un aspecto del hecho generador del impuesto no se verifique en el Uruguay para que esta actividad no se

halle comprendida en el impuesto debido a que el IRIC no es un impuesto global a las rentas sino cédular a las rentas empresariales.

El nexo causal que vincula el impuesto con su fuente productora no se establece con el capital o con el patrimonio del contribuyente sino **con los bienes específicos que integran el activo, el que está situado donde cada uno de ellos se encuentra, configurándose una renta pura de capital cuando se verifica la transferencia del jugador al exterior.**

El Acto Administrativo de Determinación dictado por la Dirección Nacional de Rentas, incurre a mi criterio en un error al presumir la existencia de una combinación de ambos factores económicos en nuestro territorio nacional, conclusión a la que se llega sin acreditar plenamente los hechos en que se fundamenta, sobre los cuales inferir el razonamiento que permita descubrir el hecho generador a conocer y probar, esto es, la verificación tácita de la combinación de los factores económicos ya señalados, se presenta como un dudoso procedimiento recaudatorio. El recurrir a presunciones supone que el acto administrativo nombrado **no consigue probar de acuerdo a derecho que ambos factores económicos son utilizados en forma relevante, es decir sin predominar uno sobre el otro en nuestro país.** En relación a las transferencias internacionales de los derechos federativos de jugadores de fútbol **los dos factores económicos debían ser**



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE IER. TURNO

34

utilizados o estar situados en la misma jurisdicción tributaria, esto es en el Uruguay para encontrarse gravados por el IRIC.

Si esa combinación como circunstancia de hecho no se da en el mundo de la realidad y los factores económicos utilizados se ubican ambos en el extranjero o en jurisdicciones diferentes, uno aquí y otro en el exterior, tampoco se verifica dicha necesaria combinación de factores y la renta resultante no puede resultar gravada por el IRIC debido a que éste solo grava rentas mixtas y **no rentas puras de capital o de trabajo**, debido al carácter cedular mencionado "ut supra" que unánimemente se le reconoce al IRIC.

Cito una sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que servirá como fundamento de lo que vengo exponiendo. Se trata de la Nro:596/2002 de 25/09/2002 en cuanto establece que: *"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. Esta 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*

45

básico; la ley grava las rentas realizadas por empresas y estas 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 pe.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 del 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, aquellas 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 pagina citados). Por lo tanto, el concepto combinación de capital y trabajo lleva implícita la participación necesaria y conceptualmente relevante de ambos factores". (fin de la sentencia citada , el destacado es mio).

Pero veamos una sentencia más del referido Tribunal , la número 10/005 de 2/2/2005, que dice: "Ante tal acopio de opiniones doctrinarias absolutamente coincidentes en una interpretación que difiere radicalmente de la que postula la administración tributaria, aunadas a las



propias desarrolladas por la parte actora y socorrida con la pauta interpretativa que suministra el antes citado art.19 del C. Civil, la mayoría de la Corporación- no obstante reconocer la opinabilidad de la cuestión- entiende fundado acoger la demanda y, consecuentemente, declarar nulo el acto impugnado.....Es absurdo seguir una discusión que da inseguridad al contribuyente y en los hechos permite a la Administración una laxitud tal que cualquier tipo de giro o crédito al exterior, por la prestación de un servicio a un sujeto pasivo, puede ser reputado, asistencia técnica. No descartamos que la Administración tenga motivos fundados para considerar que deben quedar gravados ciertos servicios brindados por personas físicas o jurídicas del exterior que no estarían- en opinión de reputados técnicos y tratadistas- incluidos en la expresión "asistencia técnica", pero ello debería concretarse sobre la base de una modificación legal que señalara inequívocamente la voluntad del legislador y no sobre la base de interpretaciones tan controvertidas como la expuesta."(fin de la cita, el destacado es del Oficio).

II) ¿ En el caso de autos los factores productivos se encuentran o no localizados en la República Oriental del Uruguay?

Ya se ha apreciado que en las transferencias internacionales de los derechos federativos de jugadores de fútbol los factores económicos se encuentran ubicados en diferentes jurisdicciones impositivas, impidiendo dicha atribución especial la verificación de la necesaria combinación de factores económicos en el Uruguay y por lo

tanto a que de ellas se origine o se puedan obtener rentas mixtas que se hallen gravadas o alcanzadas por el IRIC.

Esta combinación de factores es la que caracteriza el concepto de **empresa contenido en el aspecto material del IRIC**, esta cuestión de hecho dependerá de la prueba obtenida, es decir que la administración tributaria pueda o no acreditar en el expediente administrativo o en un proceso jurisdiccional posterior la conjunción de los dos factores económicos en una misma jurisdicción tributaria en forma relevante para aplicar el impuesto. No es legítimo presumir antes la existencia de tal combinación de factores tal como la DGI ha intentado mostrar en estos obrados. Esto es así pues la utilización de factores económicos en una misma jurisdicción tributaria, repito, constituye una **cuestión de hecho y no de naturaleza general y abstracta que pueda ser aplicada automáticamente a cualquier situación jurídica.**

La determinación de si hay o no combinación deberá surgir de una estricta, seria y legal recolección de medios probatorios que acrediten la utilización real de los factores en forma preponderante. La Administración Tributaria se encuentra legalmente autorizada a utilizar las presunciones **solo** cuando éstas se basen en **hechos reales y comprobados.**

El Derecho Tributario impide fundar una presunción en otra presunción pues esto se halla expresamente prohibido en la ley de procedimiento aplicable, la prueba debe basarse en hechos objetivos,



concretos, y verificables, entonces si el acto de determinación es legal, el mencionado derecho tributario no se beneficia con la libertad que el legislador reconoce al Juez en el Código General del Proceso sino que debe cumplir estrictamente con las condiciones exigidas expresamente en la Ley.

En este ámbito la Administración Tributaria deberá probar en legal forma que la combinación de los elementos que hacen al impuesto se ha verificado en el Uruguay mediante hechos **comprobados y absteniéndose de efectuar imputaciones exclusivamente fundadas en presunciones** que posean bases en otras presunciones pues ello constituiría una actuación irregular que resultaría susceptible de ser revisada y eventualmente anulada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Como viene de verse de la sentencia citada el TCA no anula actos formulando puros tecnicismos, sino que lo hace cuando constata colisiones por la actividad administrativa de comprobación de la existencia de la obligación tributaria en procedimientos concretos en los que se advierten comprometidos principios y garantías inherentes a las personas y sus derechos. En el caso que nos ocupa se verifican dos operaciones económicas atendiendo a los distintos sujetos intervinientes en ambas relaciones jurídicas de carácter sinalagmático. En la primera participa un club uruguayo y una persona jurídica del exterior la que adquiere los derechos económicos; en la segunda, la adquirente del exterior y un club extranjero. Es claro que esta se debe ubicar de hecho y

conceptualmente en el exterior de nuestro país puesto que ambas partes contratantes se encuentran allí y no en nuestro territorio, sin perjuicio de cómo se trata de un crédito debe tenerse en cuenta el domicilio del deudor que indudablemente se encuentra en el exterior. **Esta ubicación, (en el exterior), resulta notoria para por lo menos uno de los factores económicos lo que excluye conceptualmente que la ganancia que se obtenga pueda ser alcanzada por el IRIC, pues falta la verificación precisa del aspecto espacial del hecho generador del impuesto, impidiendo de esta manera que se pueda probar la utilización conjunta de capital y trabajo en el Uruguay.**

Si nos preguntamos en que país se sitúa el factor capital la respuesta es una sola: **en el extranjero**, debido al que el club deudor del derecho de crédito económico no se ubica en el Uruguay constituyendo la renta de fuente extranjera. La sociedad adquirente de los derechos económicos del jugador cede en forma onerosa los mismos a un club del exterior, será éste el que deba y su domicilio determinará, -repito-, que el derecho de crédito se deba situar en el exterior, esto se deriva de la expresión utilizada por el legislador Uruguayo de **"bienes situados"** que configura la circunstancia de que se trata de una renta de fuente extranjera, no alcanzada por el IRIC.

III) Actividades necesarias para la venta de derechos.



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALÍA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

37

Cuando nuestro legislador utiliza la expresión "derechos utilizados económicamente en la República" demuestra que ha tenido en cuenta el lugar donde se explota dicho derecho. Si es explotado en el exterior la renta proveniente de él no es alcanzada por el IRIC puesto que la fuente generadora de renta **debe vincularse territorialmente con el lugar de utilización de dicho derecho** y no con el lugar donde se encuentre situado o donde se celebró el contrato. Se descarta como determinante del criterio de la fuente el lugar de celebración de los negocios o donde estos se acuerden, firmen u otorguen, porque ello implicaría dejar en manos de los particulares la determinación de este aspecto del hecho generador del impuesto. El criterio de la explotación o de la utilización del derecho atiende al lugar en el cual realmente se genera la renta y es el **único compatible con el carácter de orden público que posee la norma tributaria**. Por lo tanto, la actividad que el adquirente pueda efectuar en el Uruguay, tal como el seguimiento del deportista no tiene aptitud o idoneidad para transformar una renta de fuente extranjera en una de fuente uruguaya, por constituir una actividad no central sino puramente accesoria e instrumental frente a la actividad verdaderamente generadora de la renta.

El factor trabajo puede haber existido o no en nuestro país dependiendo de la fórmula aplicada para obtener la renta, aun en el caso de que exista el factor trabajo en la jurisdicción tributaria uruguaya

dependerá de la eficacia de la prueba recolectada por la DGI para determinar su existencia.

A mi entender, la resolución 1521/2009 no ha podido acreditar en forma directa que el otro factor económico, esto es, **el capital se ubique en el Uruguay**, debido a que se encuentra claramente en una jurisdicción diferente y lo repito una vez mas: **en el exterior.**

Es suficiente con que no se verifique la simultaneidad de la utilización de ambos factores económicos en nuestro país **para obstar que pueda comprobarse la existencia de la tal manida combinación necesaria para que la renta resultante se encuentre alcanzada por el IRIC y por lo tanto que la renta obtenida pueda ser legítimamente calificada de fuente uruguaya.**

La definición de empresa establecida legalmente en el IRIC utiliza el concepto de *"intermediando para ello en la circulación de bienes y en el trabajo ajeno"*, mientras que en un Decreto Reglamentario lo amplió a *"prestación de servicios"* concepto no solo diferente al utilizado por el legislador del IRIC sino mucho mas amplio, pues alcanza no solo al auxilio del trabajo dependiente o subordinado jurídicamente, sino al brindado por terceras empresas, mediante prestaciones de servicios de esta.

Esta situación reglamentaria se mantuvo hasta que la ley de reforma tributaria numero 18.083, incluyó expresamente el concepto de empresa a las prestaciones de servicios, sustituyendo la referencia a



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

38

la intermediación en el trabajo ajeno del IRIC por la de prestación de servicios en el IRAE. La administración pretendió aplicar la ampliación del concepto de empresa retroactivamente, vulnerando el principio general de la irretroactividad de la norma tributaria y en consecuencia violando el principio general de seguridad jurídica, contrariando de esta forma la legalidad, verdadero dogma en materia tributaria. El Estado siempre debe ajustarse a las pautas establecidas por la Ley y la Constitución de la República y jamás aplicar retroactivamente disposiciones cronológicamente posteriores a ejercicios que lógicamente fueron regidos por un sistema tributario anterior. Es por esto que las eventuales prestaciones de servicios que se hubieran cumplido en nuestro país no deben tener relevancia jurídica para configurar el concepto de empresa del IRIC, debido a que sería aplicar la ley tributaria en forma retroactiva.

Si la actividad objeto de este expediente solo utiliza capital no hay combinación de factores económicos, esto es de capital y trabajo en nuestro país, no hay por ende empresa, **la renta obtenida no puede calificarse de mixta y por lo tanto no es alcanzada por el IRIC.** La persona jurídica adquirente del exterior de los derechos económicos solo adquiere un crédito eventual, que se perfeccionará cuando se cedan los derechos deportivos del jugador, lo que comporta la aplicación de un solo factor económico en la obtención de la renta aplicado en el país.

53

Repito una vez mas, y arriesgo de ser recurrente: **La renta generada por aplicación de uno solo de los factores, sea capital o trabajo en el país, no se encuentra comprendida en el hecho generador del IRIC**, debido a que siempre es necesario que se verifique la combinación de ambos factores **en el territorio nacional**. Pretender que alcanza la aplicación de un solo factor económico es desnaturalizar el aspecto objetivo del hecho generador del IRIC, e implica apartarse del concepto de empresa legalmente ya visto, puesto que solo se hallan gravadas por este impuesto las rentas mixtas que provienen o se originan en la combinación de capital y trabajo verificado en el país en forma conjunta, relevante y simultanea. (Vide sentencias citadas "ut supra").

IV) Mi opinión respecto del criterio de la DGI de gravar con IRIC el cincuenta por ciento de las rentas generadas por este tipo de actividades.

La verdad que dicho extremo no surge expresamente del acto de determinación puesto que en el mismo no se explicita los motivos para adoptarlo. A mi entender, debe convocarse en el caso el principio de **indisponibilidad de la obligación tributaria que le impide a la Administración, como simple gestora de los intereses públicos ajenos a ella y que pertenecen a todos, rebajar sin norma expresa y aún sin expresar los motivos para ello una obligación tributaria que por no**



MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CULTURA
REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FISCALIA DE GOBIERNO DE 1ER. TURNO

3e

haberse verificado todos los aspectos del hecho generador del impuesto no ha nacido en el mundo de los hechos. Esta circunstancia vulnera además el principio de legalidad, por ello no es posible pronunciarse por un criterio o porcentaje que no ha sido explicitado en el acto de determinación tributaria.

También en autos resulta aplicable el principio de **especialidad de las personas jurídicas publicas**, que como para la DGI no rige el principio de libertad, tal como sucede con los particulares, sino el de especialidad, es decir, solo puede hacer aquello para la cual se halla facultada expresamente.

Esto me permite entender que aplicar el criterio del cincuenta por ciento del eventual impuesto atento al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria que a mi criterio tiene origen en la Constitución de la República, me lleva a concluir que si las personas jurídicas domiciliadas en el exterior no se encuentran alcanzadas por el IRIC, no corresponde que la Administración le rebaje un impuesto que legalmente no le corresponde pagar. Creo que no debe hacerse depender el monto de los tributos de la mayor o menor fuerza que exhiban las dos partes de la relación jurídica en una determinada controversia. Más está decir que la relación jurídica tributaria **debe hallarse exclusivamente sometida al Derecho y a la Ley y por supuesto a la Constitución de la República.**

Señor Secretario de la Presidencia de la República Dr. Alberto Breccia, llegó el momento que este Fiscal concluya:

A) En autos no se ha verificado la combinación de factores económicos en el Uruguay, ni se han configurado los presupuestos del concepto de empresa, por lo que las rentas obtenidas con la actividad relativa a la transferencia de jugadores al exterior no se hallaba gravada con el IRIC al momento del Acto Administrativo de determinación resistido por los interesados.

B) Tampoco se verifica la ubicación espacial de los citados factores económicos en una misma jurisdicción tributaria, por lo tanto, al no darse la reunión de ambos factores en el territorio nacional, la actividad mencionada no estaba alcanzada por el IRIC. (Régimen anterior a la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006).

C) Por no ser contribuyentes de IRIC las personas jurídicas del exterior que no poseen sucursal, agencia o establecimiento en el país no se genera el Impuesto al Patrimonio empresarial, ni se verifica el aspecto subjetivo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), por lo que la aprobación de la actuación inspectiva realizada en el sub examine que determinó una deuda tributaria por IRIC, Patrimonio e IVA en el Nro 2 de la resolución 1521/2009 (fs. 2.783 y ss.) resulta ilegal y por lo tanto deberá dejarse sin efecto la misma, así como su modificativa y



consecuentemente, también, la resolución del Sr: Ministro de Economía y Finanzas de fecha 1º de noviembre de 2011 obrante a fojas 6225-6226.

Finalizando y en todo de acuerdo con mi colega Fiscal de Gobierno de 2do Turno, si aún no se decretó la Investigación Administrativa por él propuesta a fojas 6223v.-6224 se lleve a cabo la misma a los efectos de deslindar posibles responsabilidades administrativas.

En caso de que se demandara al Estado por responsabilidad civil, el Poder Ejecutivo debería hacer uso de lo prevenido en el Artículo 25 de la Constitución de la República.

Saluda atentamente,

/jcm.

Dr. Daniel J. Borrelli Uberti

Fiscal de Gobierno de 1er. Turno