

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 9 de abril de 2019.

No. 179

VISTA:

Para sentencia definitiva, venida a conocimiento del Máximo Órgano Jurisdiccional en materia Administrativa de la Nación esta causa: con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad”. (Ficha No. 134/2017).

RESULTANDO:

I) En este proceso, el actor dedujo pretensión anulatoria contra la denegatoria ficta configurada el 26 de mayo de 2016, recaída a la petición que formulara el 21 de diciembre de 2015, mediante la cual solicitó la expedición del certificado de residencia fiscal en la República Oriental del Uruguay, correspondiente a los años 2013, 2014 y 2015 ante la Dirección General Impositiva (en adelante: DGI).

II) Como fundamento de su pretensión anulatoria manifestó que solicitó formalmente a la DGI la expedición del certificado de residencia fiscal por los años 2013, 2014 y 2015, a efectos de ser presentado ante la Agencia Tributaria española en el marco del Convenio entre España y Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de imposición a la renta y al patrimonio.

Explicitó que es de nacionalidad española y debido a la negativa infundada del Fisco, podría llegar a ser considerado residente fiscal por aquél país, debiendo padecer el sometimiento al gravamen fiscal del mismo.

Señaló que la solicitud fue realizada al amparo de la causa legal conocida "*criterio de los días*" la que implica haber permanecido en el territorio nacional por al menos 183 días.

Indicó que la DGI se pronunció a favor de la petición otorgando el certificado de residencia fiscal correspondiente al año 2015 pero no se expidió sobre los demás años solicitados. Por esa razón entendió que se configuró la denegatoria ficta de la petición e interpuestos los recursos correspondientes, la denegatoria ficta de los mismos.

A su entender, dicha denegatoria es ilegal. Señaló que computó en los años 2013 y 2014 la suma de 273 y 230 días respectivamente, cálculo que incluye los períodos de "*ausencias esporádicas*" tal como la normativa interna autoriza, siempre que las mismas no superen los 30 días corridos. Destacó que todo ello fue probado mediante la expedición de certificados de entradas y salidas expedidos por la Dirección Nacional de Migraciones

Señaló que sin perjuicio de que la DGI nunca resolvió respecto a lo peticionado por los años 2013 y 2014 adelantó su criterio en informes internos, señalando que el criterio de permanencia física es en el territorio nacional. Afirmó al respecto que la DGI interpreta forzada y antojadizamente la normativa desconociendo el criterio objetivo y normativo que se ha establecido respecto a la noción de "*salida esporádica*". Manifestó que por Consulta No. 5672 la DGI recogió lo sostenido por la doctrina nacional y es la única solución que se puede llegar a interpretar de la norma por los métodos interpretativos correspondientes.

Afirmó que el concepto de "*ausencia esporádica*" fue definido por el Poder Ejecutivo, por lo que la Administración carece de discrecionalidad para interpretar tal noción.

Por lo que solicita la anulación del acto por vulnerar la regla de Derecho en tanto se encuentra viciado en sus motivos debido a que el Fisco aplica erróneamente el supuesto jurídico a la hipótesis de hecho por él acreditada. La DGI interpreta la norma a su arbitrio "*haciéndole decir*" lo que no dice y de esta forma vicia su actuación, y técnicamente vicia los motivos del acto.

Tras reseñar la normativa aplicable (art. 4.1 del Convenio celebrado entre España y Uruguay; lit. a) art. 6 del Título 7 del T.O. de 1996, art. 5 bis del Decreto No. 148/007), bregó por la nulidad de la volición que resiste.

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

En primer lugar, adujo que en sede de recursos administrativos se emitió un dictamen disponiendo acceder al libramiento del certificado de residencia fiscal correspondiente al ejercicio 2013 y negarlo respecto del año 2014, lo que claramente incidirá en el objeto de la presente *litis*.

Afirmó que para resolver la controversia, resulta preciso interpretar las normas tributarias, a fin de establecer los significados de "*residencia*" y de "*permanecer*" contenidos en el art. 6 del Título 7 del T.O., a efectos de determinar la calidad o no de residente de una persona física.

Destacó que, como regla general, se asocia la “*residencia*” al lugar donde se vive, debiendo considerarse asimismo como elementos para determinarla, elementos de tipo objetivo (presencia física) y de tipo subjetivo (hechos y circunstancias).

Por su parte, con respecto a la palabra “*permanecer*” indicó que la misma implica una situación de estabilidad, duración, de perdurabilidad en el tiempo y no algo esporádico, accidental y ocasional.

A su entender, el actor efectúa una interpretación estrictamente literal del criterio objetivo referido en el art. 6 lit. A) del Título 7 del T.O., debiéndose interpretarse el alcance de las normas legales y reglamentarias a través de todos los métodos de interpretación reconocidas por la ciencia jurídica.

Afirmó que en lo que refiere al año 2014, no se ha configurado la permanencia exigida legalmente y por tanto, no se ha cumplido el “*criterio de los días*” para ser considerado residente fiscal en Uruguay.

Controvirtió que el acto enjuiciado se encuentre viciado en sus motivos. Al respecto, señaló que no se parte de una premisa inexacta ni se configura un error en la apreciación de los fundamentos de Derecho, habiéndose efectuado un encuadre jurídico adecuado a la normativa legal y reglamentaria de la situación fáctica del actor, no efectuándose una interpretación discrecional, sino evitando que se produzca el abuso de la propia norma legal para obtener una residencia fiscal que no corresponde.

El motivo de la denegatoria ficta de la petición resulta ajustado a Derecho, al no haber configurado la “residencia fiscal” del actor en aplicación del “*criterio de los días*” (criterio objetivo), al no haber

computado en forma la permanencia de 183 días en territorio nacional, no pudiendo pretenderse que la excepción contenida en el cómputo de las “ausencias esporádicas” pase a ser la regla.

Concluyó que la denegatoria ficta de la petición es acorde a Derecho, al no cumplirse los requisitos exigidos legalmente para la obtención de la residencia fiscal en aplicación del artículo 6 lit A del Título 7 TO 1996 por los años 2013 y 2014.

En definitiva, solicitó la confirmación del acto impugnado.

IV) Por Resolución No. 3595/2017 se abrió a prueba por el plazo de 60 días, diligenciándose la que luce agregada y certificada a fs. 43, agregándose por cuerda separada los antecedentes administrativos (carpeta de tapas verdes, en 83 fojas).

V) Las partes alegaron por su orden (fs. 46 - 56 y fs. 67 - 70 vto., respectivamente)

VI) El Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo se pronunció mediante el dictamen No. 313/18, aconsejando la confirmación del acto impugnado (fs. 76 - 78).

VII) Puestos los autos para sentencia, previo pase a estudio de los Sres. Ministros en forma sucesiva, se acordó en legal y oportuna forma (fs. 80).

CONSIDERANDO:

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

El actor formuló una petición calificada al amparo del artículo 318 de la Constitución, mediante la cual solicitó a la DGI la expedición del certificado de residencia fiscal correspondiente a los años 2013, 2014 y 2015.

Con fecha 1º de diciembre de 2016 se notificó al accionante sobre la expedición del certificado correspondiente al año 2015. Empero, habiendo transcurrido 150 días de presentada la petición, la Administración no se pronunció acerca de los años restantes. En consecuencia, con fecha 26 de mayo de 2016 se configuró la denegatoria ficta.

El 1º de junio de 2016 ese acto ficto denegatorio fue resistido por el promotor, mediante la interposición de los recursos de revocación y jerárquico, en subsidio (fs. 53 - 53 vto. en foliatura azul de los A.A.), siendo presentados sus fundamentos con fecha 22 de junio de 2016.

Habiendo transcurrido 200 días desde la interposición de los recursos, al 18 de diciembre de 2016 operó denegatoria ficta, siendo deducida la demanda anulatoria el 27 de marzo de 2015 (nota de cargo fs. 18 *infolios*).

II) **Delimitación de la *quaestio decidendi*.**

Mediante la petición que formulara el actor a la Dirección General Impositiva, solicitó la expedición de los certificados de residencia fiscal por el período 1º de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2015 a los efectos de su exhibición ante la Agencia Tributaria española. (fs. 10 de los A.A.).

Con relación a dicha solicitud, se resolvió conceder dicho certificado respecto al período 1º de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015 (fs. 72 de los A.A.).

A su vez, surge acreditado a fs. 62 del expediente principal que el Director General de Rentas dispuso con fecha 13 de noviembre de 2016 la expedición del certificado de residencia fiscal por el período 1º de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013.

En oportunidad de alegar de bien probado a fs. 70 vta. del expediente principal, el actor solamente hizo referencia a que se debió conceder el certificado de residencia fiscal por el ejercicio 2014, por lo que únicamente corresponde determinar en esta instancia la regularidad jurídica de la no concesión del mentado certificado por el período 2014. En otras palabras, el objeto del presente proceso se centra en dilucidar si resulta o no ajustado a Derecho la decisión de la Dirección General Impositiva de negarle al actor el otorgamiento del certificado de residencia fiscal en el territorio uruguayo por el período que transcurrió entre el 1º de enero de 2014 y el 31 de diciembre de ese mismo año.

III) Reseña de los antecedentes.

Con la finalidad de realizar un correcto análisis de la cuestión sometida a decisión del Tribunal, conviene efectuar una breve reseña de las actuaciones que precedieron la decisión ficta que se impugna en los presentes obrados.

El 21 de diciembre de 2015 el actor solicitó ante la Dirección General Impositiva la expedición de certificados de residencia fiscal en la República Oriental del Uruguay por el período 1º de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2015 a los efectos de su exhibición ante la Agencia Tributaria Española. (fs. 10 de los A.A.). Conjuntamente con dicha solicitud, presentó constancia de movimientos migratorios emitida por la Dirección Nacional de Migración (fs. 5 a 9 de los A.A.).

Con los documentos mencionados, el Departamento Fiscalidad Internacional de la División Grandes Contribuyentes se expidió mediante el informe fechado el 18 de enero de 2016 y nuevamente el 2 de mayo de 2016. (fs. 19 y ss. y 46 y ss. respectivamente de los A.A.).

En esta última ocasión, sugirió acceder a la emisión del certificado por el período comprendido entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015.

En cambio, respecto a los otros períodos solicitados, señaló: *“En relación a los certificados de residencia fiscal solicitados por el período comprendido entre el 1° de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2014, surge que el interesado pretende probar su residencia fiscal en el país utilizando también el criterio de permanencia en el país por más de 183 días durante el año civil. Sin perjuicio, analizados los movimientos migratorios del compareciente en dicho período surge que la permanencia del señor. en Uruguay es significativamente menor a sus ausencias. En consecuencia, lo esporádico resulta ser su permanencia en Uruguay”*. (El subrayado no se encuentra en el texto original).

Las actuaciones fueron elevadas a la Asesoría Tributaria de la DGI, quien compartió en un todo el informe antes señalado (fs. 50 - 50 vto. de los A.A.). Haciendo referencia al concepto de “ausencias esporádicas”, señaló: *“No obstante la consideración de la ausencia como esporádica en tanto no exceda de los treinta días, el término debe ser valorado en su real significado y en el marco del concepto de residente fiscal por el criterio de permanencia física en territorio nacional.*

Esto es, el criterio de permanencia física exige justamente la permanencia de la persona en el territorio nacional, y si bien existe la

posibilidad de computar para ello las ausencias esporádicas, como tales éstas deberían ser no solo breves (nuestra norma considera que lo son en tanto no excedan los treinta días), sino también ocasionales, eventuales; respondiente así al significado de la propia expresión: que sucede con poca frecuencia, de forma aislada”.

En definitiva, culminó sugiriendo: *“(...) no acceder a la emisión de los certificados de residencia fiscal correspondientes a los años 2013 y 2014”.* (fs. 50 - 50 vto. de los A.A.).

Con fecha 1º de diciembre de 2016 se emitió el Certificado de Residencia Fiscal No. 3220, correspondiente al período 1º de enero de 2015 a 31 de diciembre de 2015.

Se le confirió vista al interesado de las actuaciones llevadas a cabo hasta el momento (fs. 52 de los A.A.), la que evacuó seguidamente, con escrito luciente a fs. 59 y ss. de los A.A.

A su vez, habiendo transcurrido 150 días de presentada la petición, se configuró la denegatoria ficta (respecto a los períodos 1/1/2013 a 31/12/2013 y desde el 1/1/2014 a 31/12/2014), la que fue resistida mediante la interposición de los recursos de revocación y jerárquico, en subsidio (fs. 53 - 53 vto. de los A.A.).

El Departamento Fiscalidad Internacional de la División Grandes Contribuyentes se expidió nuevamente con fecha 6 de marzo de 2017, y tras un detallado informe que aborda la temática en forma global, sugirió: *“(...) emitir únicamente el certificado de residencia fiscal solicitado por el señor [redacted] correspondiente al año civil 2013, desestimando su petición en lo que respecta a la emisión del certificado de residencia*

fiscal por el año 2014, previa vista del compareciente...". (fs. 77 - 81 de los A.A.).

Finalmente, la Asesoría Tributaria compartió la posición señalada anteriormente y con fecha 13 de noviembre de 2017, el Director General de Rentas dictó una resolución mediante la cual ordenaba la expedición del certificado de residencia fiscal por el período 1º de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2013. (fs. 84 de los A.A. y 62 del expte. ppal.).

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

IV) Análisis de la *quaestio decidendi*.

El actor es de ciudadanía española y pretende obtener el certificado de residencia en el Uruguay (para el año civil 2014) con el fin de evitar que su país de origen lo llegue a considerar residente fiscal y en consecuencia, deba tributar los gravámenes del aquél país.

El concepto de "residencia fiscal" fue introducido con la Ley de Reforma Tributaria No. 18.083, siendo uno de los pilares sobre los que se estructuró el nuevo régimen de imposición a las rentas en Uruguay.

En el caso de las personas físicas, la residencia fiscal se encuentra determinada por lo dispuesto por el artículo 6 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996 y el artículo 5 bis del Decreto No. 148/007, incorporado por el artículo 1 del Decreto No. 530/009.

El artículo 6 antes mencionado, establece:

“Residentes: Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en el territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

A) Que permanezca más de 183 días durante el año civil, en territorio uruguayo. Para determinar dicho período de permanencia en territorio nacional se computarán las ausencias esporádicas en las condiciones que establezca la reglamentación, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

B) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales. (...).”

IV.1) Para obtener el certificado de residencia en nuestro país, el actor optó por el criterio establecido en el literal A) antes transcripto. Es decir, buscó probar al Fisco que permaneció en Uruguay durante al menos 183 días durante el año 2014, computando para ello, no solo los días que permaneció efectivamente en nuestro territorio, sino también, sus “ausencias esporádicas”.

Ahora bien. El concepto de “ausencias esporádicas” a que se refiere el criterio establecido en el literal A) se encuentra regulado por el art. 5 bis del Decreto No. 148/007, con el agregado dispuesto en el art. 1º del Dec. 530/009, que establece que las ausencias del territorio uruguayo serán consideradas esporádicas en la medida que no excedan los treinta días corridos, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

El actor, realiza una interpretación estrictamente literal de este criterio y arriba a la conclusión que su aplicación simplemente requiere contabilizar los días que permaneció la persona en territorio nacional

durante el año civil, y sumarle aquellas ausencias que no superen los 30 días corridos. (fs. 9 vto. de *infolios*). A su entender, en el caso de que esta suma arroje una cifra igual o superior a 183 días, corresponde considerar que dicho contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional.

Por su parte, en cambio, la Administración demandada sostiene que el método de interpretación literal que propugna el compareciente para interpretar la norma bajo análisis contradice su propio espíritu, vulnerando el sentido y la finalidad con que fue dictada. En tal sentido, indica que el fin perseguido por el legislador con el dictado de esta norma fue que existiera en los hechos (principio de la realidad) cierta permanencia de la persona física en el territorio nacional para ser considerada residente fiscal uruguaya.

Siguiendo su razonamiento, la DGI entiende que el método literal de interpretación utilizado por el accionante, no resulta ser el más acertado de aplicar en la especie, y en la medida que no tiene prevalencia alguna sobre otros métodos, resulta preciso el manejo de otros criterios (o métodos), como ser el método teleológico, que toma en cuenta la finalidad de la norma. Como fundamento de lo anterior, cita el artículo 4 del Código Tributario, según el cual: *“en la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado”*.

IV.2) Pues bien; enfocándonos en la interpretación de la norma bajo análisis y, como acertadamente lo señala el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se desprende que *“la residencia fiscal implica la existencia de un vínculo entre la persona y el Estado en que la*

misma sería residente. En el presente caso, dicho vínculo se generaría por la permanencia de la persona física en el país". (fs. 77 vto. de exp. ppal.). Su acreditación tiene consecuencias jurídicas significativas, en tanto, determinará qué impuestos deberá tributar la persona en el país y sobre qué rentas, y en el caso de que sea aplicable un Convenio para evitar la doble imposición -como el caso que nos ocupa-, determinará la asignación de potestad tributaria limitada o no por parte del Estado involucrado, y si éste deberá adoptar medidas para evitar la doble imposición previsto en el mismo.

Por lo dicho, el Tribunal comparte el temperamento esbozado por la Administración, en cuanto señala que, a la hora de interpretar el verdadero significado de la norma bajo análisis, no solo cabe efectuar la operación aritmética propugnada por el compareciente en virtud de la interpretación estrictamente literal que sostiene corresponde realizar, sino que además, corresponde indagar sobre la finalidad perseguida por el legislador al establecer el criterio referido definido por el citado literal A).

En virtud de lo anterior, es que se impone hacer referencia al método teleológico, que indaga -en este caso- acerca de la finalidad que tuvo el legislador al exigir la permanencia en el país por más de 183 días durante el año civil para acreditar la residencia fiscal de la persona física.

IV.3) A juicio de la Sala, de lo dispuesto por el lit. A) del artículo 6 del Título 7 del T.O. de 1996 se desprende que para configurar la residencia fiscal, la norma requiere cierta permanencia de la persona en el territorio nacional, no alcanzando una estadía meramente eventual o un pasaje esporádico.

A efectos del cómputo de los 183 días de permanencia en el país, deberán contarse ciertas ausencias que el propio legislador denomina “esporádicas”. Y, si bien es cierto que se dispuso que la reglamentación sea la encargada de definir tal concepto, las mismas deberán ser ausencias ocasionales, eventuales, en definitiva “esporádicas”, a fin de mantener coherencia y razonabilidad en el asunto.

Resulta claro que, el criterio de permanencia física por más de 183 días en el país no puede abarcar situaciones donde la permanencia se transforma en excepción, y las ausencias “esporádicas” pierden la calidad de tales al constituirse en la regla.

Asiste razón a la Administración cuando plantea que no resulta cuestionable que se computen las ausencias esporádicas cuando éstas no excedan de 30 días corridos; empero, sí resulta cuestionable cuando se produce la desnaturalización del criterio de permanencia física, en casos donde este tipo de ausencias se producen con una frecuencia tal a lo largo del año civil que hace que las mismas pierdan su carácter de “esporádicas” y pasen a ser la regla.

IV.4) Como se dijo, en el caso a estudio, el actor pretendió acreditar su residencia fiscal en el país durante el año 2014 por el criterio de permanencia fiscal por más de 183 días en el país.

Del análisis de la documentación agregada en vía administrativa, de fs. 5 a 9, 22 a 27 y 35 a 41, durante el año 2014 el actor permaneció físicamente en territorio nacional 76 días, a los que si se le suma los días que estuvo fuera del país por períodos menores de 30 días corridos, se llega a la cifra de 228 días. (fs. 11 del expte. ppal.).

Conforme lo expresa la División Grandes Contribuyentes a fs. 80 de los recaudos adjuntos, en el año 2014, el actor estuvo efectivamente menos de la mitad de los 183 días que el legislador estableció para acreditar la permanencia en el país. Asimismo, en dicho informe se agrega que en dicho año las ausencias se dieron mensualmente salvo en el mes de junio.

De manera que, en el año 2014 el actor estuvo efectivamente en el país menos de la mitad del plazo que el legislador estableció para acreditar la permanencia en el país (esto es: 183 días) y, menos de la cuarta parte de los 365 días que tiene el período por el cual el interesado pretende obtener el certificado de residencia fiscal.

Llegado a este punto del análisis, la Sala se inclina a sostener que no es acorde al espíritu de la norma, considerar “esporádicas” las ausencias que se dan con tan alta frecuencia, al punto que -como en el caso del actor- llegó a permanecer más días en el exterior del país, que en el Uruguay. La interrogante que lógicamente se plantea es: ¿es razonable considerar residente uruguayo a una persona física que se encuentra efectivamente en nuestro país solamente 76 días al año, esto es, un poco más de 2 meses y medio? A juicio del Tribunal, esta pregunta se responde por la negativa.

Resulta claro que la finalidad que persiguió el legislador al exigir un período de permanencia en el país por más de 183 días durante el año civil para acreditar la residencia fiscal es que existiera en los hechos (principio de la realidad) cierta permanencia de la persona en el territorio nacional; y, en el estudio sometido a decisión del Tribunal, esa permanencia no se presenta.

En efecto; en este caso, las ausencias supuestamente “esporádicas” del actor se convirtieron en la regla, transformándose en excepción su

permanencia física en el país, desnaturalizándose en forma absoluta la permanencia requerida por el legislador para otorgar la residencia fiscal.

En función del argumento teleológico y de razonabilidad, y a efectos de evitar un abuso de la normativa vigente, el Tribunal considera que las muy reiteradas ausencias del actor en el año, no permiten considerar a las mismas como esporádicas y por tanto, resulta conforme a Derecho el proceder observado por el Fisco.

V) Sobre los alegados vicios en la motivación del acto impugnado.

Otro de los agravios formulados por el actor, refiere a que el acto impugnado se encuentra viciado en sus motivos.

A juicio del Tribunal, tampoco asiste razón a la accionante en este aspecto.

En efecto, la denegatoria ficta encausada se encuentra debidamente fundada en los informes de la División Grandes Contribuyentes de fs. 19 a 20 y de 46 a 47 de los antecedentes administrativos.

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

FALLA:

Desestímase la pretensión anulatoria y, en su mérito, confirmase el acto tácito impugnado, en cuanto denegó el otorgamiento del certificado de residencia fiscal solicitado por el actor correspondiente al año civil 2014.

Sin especial condena procesal.

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

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).

