

//tencia No.1191

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR LUIS TOSI BOERI

Montevideo, veinticuatro de junio de dos mil diecinueve

VISTOS:

Para sentencia definitiva estos autos caratulados: **"HSBC FINANCIAL SERVICES URUGUAY S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA - COBRO DE PESOS - CASACIÓN"**, IUE: **2-61881/2016**, venidos a conocimiento de esta Corporación en mérito al recurso de casación interpuesto por la actora contra la Sentencia Definitiva DFA-0006-000382/2018 SEF-0006-000116/2018, de fecha 27 de junio de 2018, dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno.

RESULTANDO:

I) Por Sentencia Definitiva de Primera Instancia N° **49/2017** de fecha 28 de agosto de 2017, la titular del Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 6° Turno, Dra. Mónica BÓRTOLI, desestimó la demanda incoada, sin especiales condenaciones (fs. 232/236).

II) Por Sentencia Definitiva de Segunda Instancia identificada como **DFA-0006-000382/2018 SEF 0006-000116/2018**, de fecha 27 de junio de 2018, el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno confirmó la sentencia de primera instancia, sin especial condenación en el grado (fs. 287/296).

III) En tiempo y forma, la parte actora interpuso el recurso de casación en examen (fs. 300/312). En su libelo impugnativo planteó, en concreto, los siguientes cuestionamientos.

En lo inicial, planteó que la sentencia impugnada, mediante una errónea aplicación del Derecho, desconoció el derecho que tiene a la devolución de las sumas que le corresponden por tributos indebidamente pagos. Ello, en tanto no se verificaron los hechos generadores del impuesto al valor agregado (IVA) ni del impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE), que por error abonó.

Recordó que es una sociedad uruguaya en proceso de liquidación, que tuvo como giro el de ser la oficina de representación de dos entidades financieras del exterior; a saber: i) HSBC BANK USA, NATIONAL ASSOCIATION (en adelante también: "HSBC Estados Unidos"); y ii) HSBC PRIVATE BANK (SUISSE) S.A. (en adelante también: "HSBC Suiza"). La operativa en Uruguay consistía en preparar, promover y facilitar negocios para sus representadas, a través de asesoramiento y asistencia técnica. Como contrapartida de las prestaciones a su cargo, percibía un precio, compuesto por todos los gastos relacionados con el giro ordinario de la prestación del servicio de representación, a lo que se adicionaba una suma fija, predeterminada, que

constituía su ganancia o utilidad.

Indicó que el 8 de abril de 2013 el Directorio de HSBC Uruguay aprobó la decisión de cesar las actividades como oficina de representación en el país, a partir del 30 de abril de 2013. El 29 de abril de 2013 sus accionistas decidieron disolver y liquidar la sociedad anónima, a raíz de lo cual, el personal fue despedido, lo que demandó una erogación de \$ 82.059.123. Para hacer frente a dichos despidos, HSBC Uruguay celebró un contrato de préstamo con HSBC Estados Unidos. HSBC Uruguay recibió la suma prestada en abril de 2013 (aunque el contrato de préstamo se documentó recién en setiembre de 2013), mediante un giro a su cuenta bancaria, asumiendo un pasivo financiero.

Narró que, al liquidar y pagar los impuestos correspondientes a abril de 2013, HSBC Uruguay incurrió en un error, al haber considerado a la suma prestada por la entidad del extranjero como parte del precio percibido por la prestación de sus servicios. En base a ello, sumó al préstamo recibido el costo generado ese mes por la prestación de los servicios de representación y le adicionó el monto fijo de ganancia mensual. HSBC Uruguay incurrió en el error de considerar, como parte del precio, a esa suma que le fue prestada para hacer frente a los despidos que debió pagar en virtud de la liquidación. De resultas, cuanti-

ficó y pagó anticipos de IVA e IRAE (correspondientes a abril de 2013) sobre un precio que, en realidad, no era de esa magnitud, ya que comprendía el costo de los despidos que no formaba parte del precio por la prestación del servicio. El precio solamente se calculó erróneamente a los efectos del pago de los impuestos, no al momento de facturar los servicios a las entidades financieras representadas. En definitiva, HSBC Uruguay pagó IVA e IRAE sobre un precio que nunca percibió; por dicha razón, existió un error en el pago de los impuestos.

Agregó que no solamente HSBC Uruguay no percibió como precio el costo de los despidos, sino que tuvo que contraer un préstamo para poder pagar esos despidos. Pagó luego dicho préstamo, haciendo la retención correspondiente del impuesto a las rentas de los no residentes (IRNR) que grava los intereses obtenidos por sujetos del exterior cuando el deudor es un residente fiscal uruguayo. Resulta una total incoherencia que la DGI considere que las sumas prestadas a HSBC Uruguay constituyen un ingreso gravado por IRAE e IVA y, al mismo tiempo, supongan un ingreso para la entidad de Estados Unidos, gravado por IRNR en Uruguay.

Sostuvo que, pese a lo anotado, y sobre todo, a que no se verificaron los

hechos generadores de las obligaciones tributarias abonadas, la sentencia hizo caso omiso a las cuestiones de Derecho Tributario Material involucradas y denegó la pretensión restitutoria movilizada.

En concreto, denunció que los errores de Derecho en los que incurre la sentencia radican en soslayar que no se configuraron los hechos generadores de los impuestos indebidamente abonados (IVA e IRAE).

Respecto al IVA, expresó que las sumas recibidas por HSBC Uruguay no son la contraprestación por un servicio prestado a HSBC Estados Unidos y a HSBC Suiza. La única forma de que los montos recibidos estuvieran gravados es que constituyeran la contraprestación por un servicio prestado a las sociedades del exterior (art. 2 literal B) del Título 10 del Texto Ordenado 1996). En este caso, es evidente que los montos que recibió la sociedad uruguaya fueron en concepto de préstamo; no por la retribución de un servicio prestado. Tal extremo determina que no estén gravados por el IVA.

Anotó que la sentencia atacada, erróneamente, consideró que el monto de dinero que la contribuyente obtuvo de HSBC Estados Unidos fue un pago por el servicio de representación prestado. Sin embargo, es imposible que dichos pagos hayan sido

realizados en concepto de precio por el servicio de representación, ya que cuando HSBC Estados Unidos giró esas sumas, HSBC Uruguay ya no era una oficina de representación y no se encontraba prestando servicios. Desde el 8 de abril de 2013, cesó en la prestación de servicios; tal extremo fue puntualmente comunicado al Banco Central del Uruguay (BCU). En definitiva, los gastos de los despidos no formaban parte del precio del servicio, porque en ese momento HSBC Uruguay ya no prestaba el servicio y, por ende, no había precio alguno para pagar.

Añadió que el art. 8 del Título 10 del T.O. 1996 establece que las tasas del IVA se aplicarán sobre "el importe total neto contratado o facturado". En este caso no existió una factura emitida por HSBC Uruguay. La entidad local no cobró esas sumas como servicio facturado, ya que no estaba prestando servicio alguno. El dinero que se recibió fue en concepto de préstamo, para pagar los despidos que se generaron por el cierre de la oficina de representación en Uruguay.

Expresó que, equivocadamente, la sentencia postuló que no se había suministrado una explicación convincente sobre el préstamo que se aseveró haber recibido. Sin embargo, esta afirmación se da de bruce con la prueba disponible porque: i) se

incorporó el préstamo documentado entre las partes contratantes; ii) el pasivo del préstamo asumido está reflejado en la contabilidad de HSBC Uruguay; iii) se retuvo y vertió a la DGI el IRNR que grava los intereses devengados por el préstamo.

Apuntó que la razón del préstamo contraído -que la sentencia no encontró "convinciente"- es que debieron pagarse los despidos por el cierre de la actividad en Uruguay. Como HSBC Uruguay no tenía fondos para hacer frente a esa erogación, debió tomarlos prestados. La documentación del préstamo se hizo luego de que se giró el dinero, porque los despidos debían abonarse en determinado momento y, como las sociedades pertenecen al mismo grupo, no había inconveniente para documentar luego el mutuo otorgado. El préstamo fue la razón de ser del desembolso obtenido. Surge probado de la contabilidad de la sociedad uruguaya que el préstamo verdaderamente existió, que los desembolsos se efectuaron, que el pasivo se contabilizó en los balances de HSBC Uruguay y que ésta repagó la totalidad del préstamo más los intereses a la tasa del 1,4% pactada, reteniendo impuestos.

Dijo que no se comprende por qué la DGI insiste, ante ese escenario, en desconocer la existencia del préstamo, tacharlo de ilegítimo y poco transparente, cuando se ha agregado toda la

documentación pertinente al expediente. De la prueba agregada surge que el préstamo es genuino.

Señaló que la Administración no ha recalificado la realidad al amparo de lo previsto en el art. 6 inciso 2° del Código Tributario. Ni la Administración ni el Tribunal han propuesto siquiera esa posibilidad; entonces, cabe preguntarse por qué se desconoce dicho préstamo como el título que da causa a los pagos realizados por HSBC Estados Unidos. La sentencia, si bien busca desconocer la existencia del préstamo como título que otorga causa a los pagos realizados, no invoca en ningún momento la posibilidad de recalificación de dicho préstamo. Por ende, la sentencia debe reconocer en el préstamo la causa de los pagos.

Concluyó que la sentencia incurrió en una errónea aplicación del art. 2° literal B) del Título 10 del Texto Ordenado de 1996. En el caso de autos no se configuró el hecho generador de la prestación de servicios bajo el IVA. No existió un servicio por parte de HSBC Uruguay y, por tanto, los pagos hechos por HSBC Estados Unidos no pueden ser considerados como un precio. Contrariamente, dichos pagos fueron realizados en virtud de un contrato de préstamo, celebrado entre las partes, que no se encuentra gravado por IVA.

Por su parte, en relación al IRAE, manifestó que la sentencia incurre en otro error de Derecho; concretamente, en la aplicación del art. 16 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.

Indicó que la decisión atacada entendió que las sumas recibidas de HSBC Estados Unidos por la sociedad actora fueron un ingreso y, por lo tanto, eran computables como renta bruta para el cálculo del IRAE. Sin embargo, dado que fueron a causa de un préstamo, no pueden ser consideradas para el cálculo de dicho impuesto.

Explicó que dichos ingresos no pueden ser considerados como una renta bruta de acuerdo a la normativa que rige el IRAE porque no son un producido o aumento de patrimonio que se vincule a la actividad. Por el contrario, el hecho de contraer el préstamo genera la asunción de un pasivo con más la obligación de pagar los intereses; por ende, supone una disminución patrimonial. Como todo préstamo, se vio reflejado en un ingreso de caja y, correlativamente, en la asunción de un pasivo. Ello determina que el patrimonio de la contribuyente no haya experimentado un aumento.

Insistió en que la sociedad recibió los fondos prestados, los que no constituyen un ingreso gravado por IRAE. La sentencia, erróneamente,

expresó que la sociedad obtuvo un aumento patrimonial en el ejercicio, cuando ello no es así. Todo lo contrario: existió una disminución del patrimonio neto de la sociedad uruguaya. En definitiva, las sumas que ingresan en el patrimonio de la sociedad en virtud de un préstamo que ésta obtiene no constituyen, bajo ningún concepto, un producido o aumento de su patrimonio. Por ende, no pueden ser consideradas renta bruta.

Concluyó que la sentencia incurrió en un error en la aplicación del Derecho porque realizó una errónea aplicación de la normativa en materia de IRAE. Las sumas fueron percibidas en virtud del contrato de préstamo celebrado con HSBC Estados Unidos. No son ni un producido ni un aumento de patrimonio; por el contrario, provocaron una disminución del patrimonio de HSBC Uruguay.

En definitiva, solicitó que se case la sentencia recurrida y, en su lugar, se acoja la demanda de cobro de pesos por pago de lo indebido.

IV) Conferido el traslado de precepto, fue evacuado por la demandada en los términos que surgen del escrito que corre a fs. 316/323 vto.

V) El recurso fue debidamente franqueado (fs. 324) y los autos fueron recibidos por este Cuerpo el 10 de octubre de 2018 (fs. 329).

VI) Por Decreto N° 3055 de fecha 17 de octubre de 2018 (fs. 331 vto.), se dispuso el pasaje de los autos a estudio para sentencia, al término del cual se acordó emitir el presente pronunciamiento en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO:

I) La Suprema Corte de Justicia, por mayoría de sus integrantes, acogerá el recurso de casación movilizado y, en su mérito, anulará la sentencia impugnada. En su lugar, amparará la pretensión incoada por la accionante y condenará a la demandada a la devolución de la suma indebidamente abonada (\$ 17.682.795), debidamente reajustada de acuerdo a lo previsto en el Decreto Ley N° 14.500, con más el interés legal desde la fecha de la demanda (art. 1348 del Código Civil).

Conforme será desarrollado, estima la mayoría de la Corte, integrada por los Ministros Dr. Eduardo TURELL, Dra. Bernadette MINVIELLE y el redactor, que la sentencia atacada incurrió en infracción o errónea aplicación de la norma de Derecho, en concreto, de las disposiciones legales que determinan cuál es el hecho generador de los impuestos IVA e IRAE (art. 2 literal B) del Título 10 del Texto Ordenado 1996 y art. 16 del Título 4 de dicho Texto Ordenado).

En tal sentido, la sen-

tencia impugnada concluyó que no correspondía la devolución a la contribuyente del pago efectuado a la DGI en mayo de 2013, lo que supuso considerar que dicho pago respondía efectivamente al cumplimiento de obligaciones tributarias por concepto de IVA e IRAE, inferencia que, a juicio de la mayoría de la Corporación, resulta contraria a la regla de Derecho, dado que en el caso no se verificó el hecho generador de ninguno de tales impuestos.

II) El caso de autos

En lo inicial, corresponde recordar algunos extremos centrales del caso (la mayoría de los cuales no han resultado controvertidos), que sirven de obligado marco general para el análisis de los cuestionamientos formulados por la recurrente.

II.I) La estructura del negocio

No ha resultado controvertido que la actora, HSBC FINANCIAL SERVICES (URUGUAY) S.A. (en adelante: "HSBC Uruguay S.A."), funcionó como representante de dos entidades vinculadas del exterior: HSBC BANK USA NATIONAL ASOCIATION (en adelante: "HSBC Estados Unidos") y HSBC PRIVATE BANK (SUISSE) S.A. (en adelante "HSBC Suiza").

La actividad consistía en promocionar servicios financieros en los que no inter-

venía directamente, sino que quienes contrataban lo hacían con las sociedades del exterior. Dicho en términos más sencillos: su actividad consistía en unir las dos puntas de la operación.

Mensualmente, HSBC Uruguay S.A. emitía una factura a sus representadas por el monto de los gastos en los que incurría para prestar el servicio de representación, más una suma fija representativa de su ganancia. Véanse, a modo de ejemplo, las liquidaciones obrantes a fs. 25, 28 y 43 (correspondiente a los meses de setiembre 2012, octubre 2012 y marzo 2013, respectivamente).

II.II) **La decisión de cesar la actividad de representación en Uruguay**

En virtud de la venta de la entidad bancaria local HSBC BANK URUGUAY, la accionista de HSBC Uruguay S.A. decidió disolver y liquidar la sociedad actora, cuyo objeto social, como vimos, consistía en prestar el servicio de representación de las sociedades extranjeras vinculadas de Estados Unidos y Suiza. Esa decisión se instrumentó por medio de la Asamblea General Extraordinaria de la sociedad celebrada el 29 de abril de 2013 (ver testimonio del acta a fs. 46/48).

Al día siguiente, se cursó la comunicación correspondiente a la Superintendencia de

Servicios Financieros del Banco Central del Uruguay, por la que se le informó que la entidad cesaría la actividad y cerraría todas las oficinas (fs. 50).

II.III) Los fondos recibidos de la sociedad vinculada en Estados Unidos para solventar el pago de las indemnizaciones por despido de los trabajadores

Tampoco ha resultado controvertido que -como surge del certificado contable que corre a fs. 64- la sociedad actora recibió de su vinculada en Estados Unidos "HSBC Estados Unidos" dinero para solventar el pago de las indemnizaciones por despido de su personal.

En dos partidas, recibidas el 23 de abril y el 20 de mayo de 2013, obtuvo un monto total de USD 5.307.799.

Tampoco resultó controvertido que el 24 de febrero de 2014 la actora devolvió el dinero que le había sido girado por su vinculada del exterior (ver certificado contable de fs. 64) y que retuvo el IRNR que grava la renta de capital mobiliario (intereses del préstamo) obtenida por la sociedad prestadora o mutuante del exterior. Es más, fue expresamente admitido por la DGI que el dinero que le fue girado a la actora fue "*reembolsado oportunamente*" (fs. 85 vuelto *infolios*).

En el *casus*, la controversia estriba en torno a la causa por la cual la actora se hizo de esas sumas.

La accionante sostiene que la recepción de dichos fondos tiene como causa un préstamo otorgado por la sociedad vinculada del exterior, mientras que la DGI afirma que constituyó parte de la retribución por la prestación del servicio en Uruguay.

Desde luego que, según como se califique la operación (préstamo o retribución de un servicio), variará el tratamiento tributario frente al IVA y el IRAE.

II.IV) **La liquidación y el pago de anticipos correspondientes al mes de abril de 2013**

Como se indicó previamente, la actora consideraba, para emitir su factura mensual, el monto de los costos y gastos originados en el desarrollo de su actividad, a lo cual le sumaba un monto fijo por concepto de ganancia. Sobre la suma de esos dos rubros (costos más ganancia fija) calculaba el impuesto al valor agregado (IVA) generado por la prestación del servicio y el impuesto a la renta de las actividades económicas (IRAE).

En abril de 2013 analizó, como todos los meses, el estado de resultados para

determinar los costos y gastos que formarían parte del precio del servicio prestado ese mes. La actora alegó en su demanda que, por error, se consideró el dinero recibido, con carácter extraordinario, para afrontar los despidos generados por el cese de la actividad en Uruguay.

Sostuvo que dicho ingreso no debió ser considerado, por no ser retributivo del servicio. De acuerdo con su relato, se trataba de un costo extraordinario de la sociedad, no relacionado con la prestación del servicio. Dicho ingreso, según alegó la reclamante, tuvo su causa en un préstamo contraído con su vinculada del exterior, el que luego devolvió con los intereses correspondientes, sobre los que retuvo el impuesto a la renta de los no residentes (IRNR).

Adujo entonces que, por error, ese ingreso fue considerado para realizar la factura y, por ende, los anticipos de IVA y de IRAE correspondientes al mes de abril de 2013 fueron calculados sobre una base incorrecta. Ello, evidentemente, arrojó una cifra por concepto de impuestos a pagar exponencialmente más alta que en los meses previos, que ascendió a \$ 18.895.846, como resultado de haber incluido ese ingreso de carácter extraordinario, no relacionado con la prestación del servicio de representación. Dicha cifra se expuso en la declaración jurada

presentada el 17 de mayo de 2013 y en el consiguiente pago realizado el día 20 del mismo mes (véase la documentación obrante a fs. 60 a 62 vto.).

Narró que, advertida de su error, la sociedad presentó una reliquidación el 18 de junio de 2013, en la que no incluyó como ingreso el importe recibido desde el exterior para pagar los despidos. Esa reliquidación arrojó que tenía derecho, a su juicio, a que la Administración le restituyera \$ 17.682.795.

I.V) **El reclamo administrativo y la pretensión judicial incoada**

La entidad accionante reclamó, sin éxito, la devolución de dicha suma en vía administrativa (véase la solicitud de devolución de pago, luciente a fs. 113/115 vto., y los recursos administrativos interpuestos ante la denegatoria ficta, obrantes a fs. 151 y vto.).

Años más tarde, formuló su reclamo en vía judicial, lo que dio inicio a este proceso (véase la demanda a fs. 65/74 vto.).

Tanto en primera como en segunda instancia su pretensión fue desestimada, por intermedio de las sentencias previamente detalladas (véase las decisiones jurisdiccionales obrantes a fs. 232/236 y 287/296).

Frente al pronunciamiento de segunda instancia, interpuso el recurso de casación en examen.

Huelga recordar que, pese a la existencia de dos sentencias coincidentes y sin discordias, el recurso resulta igualmente admisible, dado que en el caso se ha demandado a un órgano del Estado (Dirección General Impositiva - Ministerio de Economía y Finanzas - Poder Ejecutivo) y la cuantía del asunto supera las 6.000 U.R., por lo que la especie ingresa dentro de lo previsto en la parte final del art. 268 inc. 2º del C.G.P.

III) Análisis sustancial

III.I) Fundamentos jurídicos

de la solicitud de devolución de pago indebido formulada por la actora

La accionante formuló en su momento, en vía administrativa, una solicitud de devolución de un pago que, a su juicio, era indebido (*vide*: fs. 113/115 vto.).

Ante la denegatoria recaída en la órbita administrativa, acudió a la vía judicial para formular tal reclamación. Fundó su pretensión tanto en lo dispuesto en diversas normas del Código Civil, entre ellas, el art. 1318 C.C., que regula el cuasicontrato de pago de lo indebido, como en lo

previsto en el art. 75 del Código Tributario, en el que se regula el instituto de la repetición de pago (véase especialmente fs. 72 vto./74 vto.).

III.I.I) En relación al instituto del "pago de lo indebido" regulado en el Código Civil, huelga recordar que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1312 de dicho cuerpo normativo: *"El que por error ha hecho un pago tiene derecho de repetir lo pagado, si prueba que no lo debía"*.

Los elementos que debe probar el reclamante son los siguientes: a) la realización de un pago; y b) la ausencia de deuda.

En este sentido, el art. 1315 del Código Civil dispone: *"Si el demandado confiesa el pago, el actor debe probar que no era debido; pero si aquél lo niega, corresponde al actor probarlo; y probado, se presumirá indebido"*.

En la especie, la demandada DGI nunca ha controvertido la existencia del pago, efectuado por la actora en mayo de 2013. Para usar las palabras del citado art. 1315 del Código Civil, podría decirse que la demandada ha confesado el pago. En consecuencia, corresponde a la accionante probar que dicho pago no era debido.

En el supuesto a examen, cabe considerar dos alternativas: i) o bien el pago

efectuado por la promotora responde a la existencia de obligaciones tributarias a su cargo, por concepto de IVA e IRAE, y por ende existía efectivamente la deuda y el pago era debido (tesis de la DGI); ii) o bien no se había configurado el hecho generador de dichos impuestos, por lo cual no había deuda, lo que tiene por consecuencia que el pago no era debido (tesis de la actora).

Dado que la carga de la prueba respecto a la ausencia de deuda recae sobre la promotora, ésta tiene que probar que no se configuró el hecho generador del IVA y del IRAE. Probada tal circunstancia, habrá acreditado la ausencia de deuda y, por ende, corresponderá a la DGI devolver lo indebidamente abonado por la contribuyente.

III.I.II) No obstante la regulación prevista en el Código Civil, que viene de señalarse, corresponde destacar que, actualmente, la doctrina tributarista funda el derecho de repetición no en los cuasicontratos de enriquecimiento sin causa o de pago de lo indebido, sino en principios propios del Derecho Tributario, específicamente, en el principio de legalidad.

Por ello se entiende que asiste razón a la actora en cuanto invoca en su demanda lo dispuesto en el art. 75 del Código Tributario, y en

cuanto plantea que el derecho al reintegro de lo efectivamente pago en forma indebida es ejercible sin otro requisito que acudir ante la justicia a solicitar la devolución conforme a derecho (véase fs. 73).

Sobre el punto, ha señalado SHAW: *"El Código Tributario contempla el tema de la repetición de pago en los arts. 75 y 76. Un problema básico de este instituto es el del fundamento jurídico de la acción de repetición. Al respecto, la doctrina y la jurisprudencia han manejado una serie de fundamentos diversos a lo largo del tiempo.*

Se ha fundado el derecho a repetir lo pagado indebidamente en el cuasi-contrato de enriquecimiento sin causa, lo cual implica que no sólo exista un enriquecimiento de parte del Estado, sino que haya también un empobrecimiento de parte de aquel que reclama la devolución de lo pagado y que ese empobrecimiento sea probado por el mismo.

También se ha fundado en el cuasi-contrato de pago de lo indebido, que no requiere la demostración de estas circunstancias para que proceda, sino que basta con que se demuestre que ha habido error de parte de quien reclama, error en realizar el pago en demasía o el pago improcedente. Pero se requiere que haya existido error; si por el contrario hubo conciencia de que se estaba pagando algo indebido

no correspondería la repetición en función de este cuasi-contrato.

*Finalmente, una concepción más moderna, más específica del derecho tributario, fundada en la autonomía de éste, basa el derecho de repetición no en los cuasi-contratos de enriquecimiento sin causa o de pago de lo indebido, sino en principios propios del derecho tributario, específicamente en el principio de legalidad. Si se efectúa un pago que no corresponde, la Administración no puede apropiarse de ese dinero porque ello implicaría una violación del principio de legalidad. Este es el fundamento que se da modernamente a la acción de repetición en el campo específico del derecho tributario" (Cfme. SHAW, J.L., "Experiencias de la aplicación del Código Tributario en el primer lustro de su vigencia. Derecho Tributario Formal", en *Revista Tributaria*, N° 38, págs. 405/406; en el mismo sentido, véase RODRÍGUEZ VILLALBA, G., "Repetición de tributos", en *Revista Tributaria*, N° 25, págs. 265/266; en la jurisprudencia, véase la Sentencia TAC 6° N° 114/2008).*

III.I.III) De todos modos, tanto si se enfoca la cuestión desde los principios del Derecho Civil, como si se la encauza desde los principios del Derecho Tributario, estiman los Ministros que suscriben la presente sentencia que la solución del

caso debe ser la misma, en tanto advierten que le asiste razón a la accionante en su reclamo, conforme será desarrollado en los siguientes apartados.

III.II) **Los hechos fundantes del reclamo no fueron debidamente controvertidos por quien estaba en condiciones de hacerlo**

En segundo lugar, cabe preguntarse si lo que la recurrente cuestiona en la presente instancia es la valoración probatoria efectuada por la Sala o la aplicación de la norma de Derecho realizada por el Tribunal.

A juicio de la mayoría, conformada por los Ministros Dr. TURELL, Dra. MINVIELLE y el redactor, de la lectura del recurso de casación emerge que, sustancialmente, lo que la impugnante cuestiona es la aplicación del Derecho efectuada por el Tribunal.

En tal sentido, la recurrente no pretende una revalorización de los hechos, de la base fáctica, sino que argumenta que el *ad quem* ha infringido sendas reglas de Derecho al haber entendido que determinados hechos, sobre los cuales no existe controversia, implican la configuración de los hechos generadores del IVA y del IRAE.

En efecto, no ha resultado controvertido que la sociedad actora recibió de su

vinculada "HSBC Estados Unidos" dinero para solventar el pago de las indemnizaciones por despido de su personal. En dos partidas, recibidas el 23 de abril y el 20 de mayo de 2013, obtuvo un monto total de USD 5.307.779 (véase al respecto el certificado contable obrante a fs. 64 y el diario analítico agregado a fs. 194).

Tampoco resultó controvertido que, con fecha 24 de febrero de 2014, la actora devolvió el dinero que le había sido girado por su vinculada del exterior -ello surge del certificado contable de fs. 64- y que retuvo el IRNR que grava la renta de capital mobiliario (intereses del préstamo) obtenida por la sociedad prestadora o mutuante del exterior.

A juicio de la mayoría de la Corte, la demandada pudo controvertir estos hechos pues, más allá de que no sean "hechos personales" suyos, pudo o debió conocerlos observando una diligencia media.

En tal sentido, emerge de las actuaciones administrativas agregadas por la demandada a raíz de la intimación efectuada por la actora (fs. 93/210) que la DGI dispuso la realización de una auditoría en relación a la empresa contribuyente, para controlar justamente la situación en debate y la configuración o no de los hechos generadores del IVA e IRAE (véase especialmente las actuaciones obrantes a fs.

153 y ss.). En el marco de esa investigación, la Administración Tributaria contó con todas las facultades que le otorga el art. 68 del Código Tributario. Sin embargo, habiendo conocido los hechos o habiendo podido conocerlos por intermedio de dicha actuación fiscalizadora, la DGI no controvertió debidamente el relato de hechos efectuado por la actora en su demanda.

Cabe aquí remarcar la existencia de una diferencia sustancial entre este caso y el resuelto por la Corte en la reciente Sentencia N° 720/2018, en el que la Corporación entendió que el Gobierno Departamental de Montevideo no estaba en condiciones de conocer y por ende de controvertir debidamente ciertos hechos relativos a la contabilidad de una empresa.

Señalaba la Corporación en dicho pronunciamiento: *"(...) en línea con lo expresado por VESCOVI y colaboradores, no siempre el demandado se encuentra en condiciones de conocer cabalmente los hechos que el actor invoca, como para poder pronunciarse categóricamente sobre la certeza o falsedad de los mismos.*

Puede entonces suceder que, aun actuando con lealtad y buena fe, el demandado no se halle en condiciones de pronunciarse sobre un determinado hecho, porque no pudo ni debió conocerlo.

Esa posición es la clave para determinar cuándo rige efectivamente la carga de contradecir (y eventualmente, la sanción de admisión) (VESCOVI, Enrique (Director); DE HEGEDUS, M.; KLETT, S.A.; MINVIELLE, B.; SIMÓN, L.M.; PEREIRA, S.: 'Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado', Tomo 3, Editorial Ábaco, Montevideo, 1995, pág. 323).

En nuestro caso, no resulta razonable considerar que los hechos alegados por SANTA LUCÍA LTDA. -acerca de los pormenores de su actividad en cuanto a niveles de ingresos- pudieran reclamar una contradicción más precisa y concreta que la efectivamente realizada por la demandada.

Se trata de hechos personales de la actora en cuanto a la marcha del negocio que son inaccesibles a la Comuna por lo que no se encontraba en condiciones materiales de conocer tales hechos. Específicamente, se trata de daños que hacen a la contabilidad del emprendimiento explotado por la accionante, cuestión que el demandado, aplicando una diligencia media, no podía conocer" (Cfme. Sentencia N° 720/2018).

Nótese la diferencia medular entre el presente caso y el que viene de citarse. Aquí la demandada es la DGI y la cuestión a resolver es la configuración o no del hecho generador de obliga-

ciones tributarias. No solo esta Administración cuenta con las amplias potestades de fiscalización otorgadas por el art. 68 del Código Tributario, sino que, además, en el caso concreto, la DGI efectivamente inició actuaciones de fiscalización respecto a la empresa contribuyente para indagar, concretamente, si en el caso se había verificado el presupuesto de hecho de las obligaciones tributarias que pudiera legitimar el pago realizado por la actora en mayo de 2013.

Cabe recordar, a este respecto, la posición que ha adoptado la Corte en anterior pronunciamiento en relación a que "(...) los hechos respecto de los cuales rige la carga de contradicción son aquellos hechos personales de la contraparte, o los que, sin poder calificarse de personales, éste pudo o debió conocer observando una diligencia media. Como señalan Vescovi y equipo 'cuando el hecho es ajeno al accionado, o sea, cuando es un hecho de terceros (incluyéndose en tal expresión los hechos propios del actor) pero no pudo o debió ser conocido por el demandado, ni aun aplicando diligencia media para informarse sobre él, el principio de razonabilidad y los de lealtad y buena fe bien entendidos, determinan que se atenúe o desaparezca la carga de contradecir, o lo que es lo mismo, que no resulte aplicable la sanción de admisión en caso de ausencia de pronunciamiento

categórico' (Enrique Vescovi, director, 'Código General del Proceso comentado, anotado y concordado', Tomo III, pág. 326)" (Cfme. Sentencia N° 310/2013).

En la especie, entienden los Ministros Dr. TURELL, Dra. MINVIELLE y el redactor, que los hechos relativos al dinero prestado por la entidad radicada en el exterior a su empresa vinculada con sede en nuestro país, si bien son "ajenos al accionado" puesto que se trata de "hechos de terceros", de todos modos pudieron y debieron ser conocidos por el demandado "aplicando diligencia media para informarse" sobre ellos.

En suma, huelga concluir que en el *sub lite* los hechos expuestos por la actora no han sido controvertidos por quien efectivamente tenía la carga de controvertirlos, en tanto pudo y debió conocerlos.

III.III) **La cuestión a resolver en la presente casación es *queastio iuris***

En base a lo expuesto, estiman los Ministros integrantes de la mayoría que la controversia gira en torno a la causa por la cual la actora se hizo de las sumas recibidas de parte de la entidad fincada en el extranjero.

A este respecto, la accionante alega que la recepción de dichos fondos tiene como

causa un préstamo otorgado por la sociedad vinculada del exterior, mientras que la DGI sostiene que el dinero recibido por la actora constituyó parte de la retribución por la prestación del servicio en Uruguay.

Según cómo se califiquen aquellos hechos (no controvertidos), esto es, según se entienda que ese dinero responde a un préstamo o a una retribución de un servicio, variará el tratamiento tributario frente al IVA y el IRAE.

Por tal razón, se concluye que el punto a resolver en la presente instancia se trata de *quaestio iuris* y no de *quaestio facti*.

III.IV) **No se configuró el hecho generador del IVA ni del IRAE. El pago efectuado por el solvens fue indebido y debe ser reembolsado por el accipiens**

En cuanto al fondo del asunto, estiman los Ministros Dr. TURELL, Dra. MINVIELLE y el redactor, que asiste razón a la actora en su planteo, por lo que corresponde acoger el recurso de casación interpuesto.

En los siguientes apartados se examinarán los fundamentos ensayados por la Sala para desestimar la pretensión de la accionante y se explicitarán las razones por las cuales se entiende que procede la devolución de las sumas indebidamente abona-

das.

III.IV.I) La improcedente apelación de la Sala a la "teoría de los actos propios" en un asunto presidido por el principio de legalidad

Uno de los argumentos centrales que maneja la sentencia atacada estriba en la apelación a la "regla del acto propio" o "teoría de los actos propios", que fuera invocada por la demandada en su contestación.

Resulta indudable el valor de esta construcción jurídica. Ahora bien, tan importante como conocerla, es tener presente sus límites, a efectos de determinar si puede o no ser convocada en los casos concretos sometidos a resolución de los magistrados.

En la especie, la discusión está centrada en establecer si se verificó o no el hecho generador de dos impuestos nacionales: el IVA y el IRIC.

Se trata, como resulta evidente, de un asunto presidido por el principio de reserva de ley (art. 10 de la Constitución y arts. 2, 14 y 24 del Código Tributario).

En efecto, el hecho generador de cualquier tributo se produce cuando, en el mundo fenoménico, sucede aquel evento previsto en forma

abstracta en la norma legal que hace nacer la relación jurídico tributaria que tiene por objeto la deuda tributaria (Cfme. SHAW, José Luis, "La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal", en *Revista Tributaria*, Tomo VI, N° 28, pág. 37).

Como enseña BLANCO: "*El concepto de hecho generador tributario no es más que una manifestación específica del concepto más general de presupuesto de hecho jurídico. Siguiendo a Kelsen, el contenido de cualquier norma jurídica (en sus elementos explícitos e implícitos) puede reconducirse a una estructura compuesta de dos elementos: un presupuesto fáctico descrito abstractamente, y un efecto ('sanción') previsto para el caso en que realmente se verifique un hecho coincidente con aquella descripción abstracta, efecto este último que no se vincula con el presupuesto en términos de causalidad ('dado a es b') sino de imputación ('dado a tiene que ser b')*" (Cfme. BLANCO, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado*, Volumen I, FCU, Montevideo, 2001, pág. 11; en similar sentido: SHAW, José Luis, *El Impuesto al Valor Agregado. Hecho Generador*, Alcali, Montevideo, 1978, págs. 14/15).

De este modo, tratándose de un asunto estrictamente reglado, no hay margen para contemplar ni asignar efectos vinculantes a la conducta

previa de los sujetos intervinientes. En otros términos: no hay margen para el "acto propio".

El hecho generador tuvo o no tuvo lugar. Ésa es la discusión.

Las limitaciones existentes al aplicar la "teoría del acto propio" en el campo tributario no han pasado desapercibidas para los autores especializados en la materia.

En tal sentido, BERGSTEIN, en su estudio sobre el tema, es plenamente consciente de las limitaciones de la teoría. Por ello, si bien destaca e impulsa su aplicación al Derecho Tributario, deja en claro que no puede aplicarse para todos los casos en forma irrestricta.

Dice textualmente el autor: "(...) creemos que tan importante como esclarecer la vigencia del venire en el ámbito tributario, es despejar el sentido de esa aplicación. Y a este respecto, y al igual que el principio de buena fe (que es la plataforma sobre la cual el venire se asienta), es usual destacar la 'aplicación proteica' del aforismo en tanto pauta elástica, norma de textura abierta, aplicable allí donde no hay norma expresa que resuelva el caso" (Cfme. BERGSTEIN, Jonás, "Algunas reflexiones a propósito de la vigencia de la regla del acto propio en materia tributaria", en *Revista Tributaria*, Tomo XXXV,

Nº 205, págs. 481/482).

En este orden de ideas, debe subrayarse que resulta irrelevante el criterio que el contribuyente haya tenido en el pasado. En particular, no es relevante si la actora, otras veces, consideró parte del precio al dinero recibido de su vinculada en el exterior para el pago de indemnizaciones por despido. El hecho generador de la obligación tributaria se verifica si y solo si se da el presupuesto abstractamente previsto en la ley. Por lo tanto, siendo un asunto presidido por el principio de reserva de ley, no es relevante el criterio que el contribuyente, privadamente, haya seguido en el pasado.

Conforme fuera señalado, el punto en cuestión pasa por establecer si los hechos puestos al descubierto, sobre los cuales gira la controversia, verificaron o no el hecho generador de las obligaciones tributarias que la reclamante pretende repetir. En este terreno, resulta por completo irrelevante la conducta previa del contribuyente.

III.IV.II) **Las razones por las que procede la devolución de las sumas abonadas por la actora por concepto de obligaciones tributarias**

Cabe partir de la base de que, como fue anteriormente detallado, hay determinados hechos claves que no resultaron controvertidos.

Interesa especialmente tener presente que la sociedad actora recibió de su vinculada en Estados Unidos dinero para solventar el pago de las indemnizaciones por despido de su personal, en dos partidas, recibidas el 23 de abril y el 20 de mayo de 2013, por un total de USD 5.307.799.

No fue controvertido, asimismo, que el 24 de febrero de 2014 devolvió el dinero que le fue girado por su vinculada del exterior (véase el certificado contable de fs. 64) y que retuvo el IRNR que grava la renta de capital mobiliario obtenida por la sociedad prestadora o mutuante del exterior.

En suma, no resultaron controvertidas: i) la recepción del dinero; ii) su oportuna devolución; iii) la retención del IRNR sobre los intereses.

El art. 130.2 del C.G.P. ordena tener por ciertos estos hechos.

Ante este cuadro fáctico, la tesis de la actora, según la cual el dinero recibido respondió a un préstamo efectuado por su vinculada del exterior, resulta de total recibo.

Por el contrario, el encuadre de los hechos en el Derecho realizado por la Sala de 6° Turno, al rechazar la calificación del negocio como préstamo, no aparece jurídicamente justificado.

Es más, como se verá en detalle, los propios servicios técnicos de la DGI consideraron que la recepción del dinero en cuestión (para el pago de los despidos) no respondía a la prestación del servicio de representación.

En base a lo expuesto, debe examinarse la situación fiscal frente al IVA y al IRAE, a efectos de establecer si se verificó o no el hecho generador de estos impuestos y, en consecuencia, si procede o no la devolución pretendida por la entidad accionante.

III.IV.III) La situación

frente al IVA

El argumento de la DGI para denegar la devolución del dinero radica en sostener que se verificó en el caso el hecho generador del IVA, pues el dinero recibido por la sociedad uruguaya constituye una contraprestación por los servicios de representación prestados por la actora a la entidad extranjera.

A juicio de los Ministros integrantes de la mayoría, el argumento de la demandada, seguido por el Tribunal en la sentencia atacada, no resulta jurídicamente justificado.

El IVA grava, entre otras operaciones, la prestación de servicios a título

oneroso.

En tal sentido, el art. 1° del Título 10 del Texto Ordenado 1996 dispone: *"El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles"*.

A su turno, el art. 2° lit. B) del mismo cuerpo normativo establece que por *"servicio"* se entenderá: *"(...) toda prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación"*.

En la especie, el dinero recibido por la actora fue una partida extraordinaria, requerida para abonar los despidos a causa del cierre de la oficina de representación en Uruguay. No retribuyó un servicio prestado por la entidad radicada en nuestro territorio.

La propia Administración lo reconoció en el informe emitido por el Departamento Jurídico - Sección Técnico Tributario, en el que se sostuvo: *"En cuanto al IVA, se entiende que no se habría configurado el hecho generador de dicho impuesto en cabeza de HSBC Financial Services Uruguay S.A. (en*

liquidación), en tanto los fondos recibidos de la entidad del exterior no constituyen la contraprestación de una ventaja o provecho que esta última haya obtenido.

Se entiende, que quien recibió una ventaja o provecho fue la sociedad de autos al recibir los fondos para hacer frente a las erogaciones devengadas por el despido del personal y, en la medida que se trate de una operación onerosa, de acuerdo a lo establecido en el art. 4 del Decreto N° 220/998, la peticionante se constituye en agente de retención por los pagos de intereses que realice a la sociedad del exterior" (fs. 119 vto.).

En esta misma línea va la consulta del Prof. Dr. Andrés BLANCO, obrante a fs. 238/247. En efecto, el especialista establece que en este caso no existió por parte de HSBC Uruguay una prestación (dar, hacer o no hacer) que ocasionara una ventaja para la sociedad estadounidense que le transfirió el dinero. El dinero recibido no era retributivo de la prestación de un servicio por parte de la sociedad uruguaya sino que, como bien lo sostuvo la reclamante, es el dinero de un préstamo otorgado desde el exterior.

En tal sentido, y de acuerdo a lo previamente señalado, los elementos probatorios disponibles en autos permiten calificar al negocio como un préstamo, tal como lo alegó la reclamante.

HSBC Estados Unidos prestó dinero a HSBC Uruguay y, luego, ésta se lo devolvió.

Como enseña nuestra doctrina, el hecho gravado por el IVA en el caso de un préstamo no es la entrega inicial de la suma de dinero, sino el diferimiento o espera en cuya virtud se deben los intereses (Cfme. BLANCO, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado*, Volumen I, pág. 263; en similar sentido: SHAW, José Luis, *El Impuesto al Valor Agregado. Hecho Generador*, pág. 33).

A criterio de la mayoría, el hecho de haber considerado las sumas recibidas por la sociedad mutuante como gravadas por IVA fue un evidente error, que justifica la pretensión restitutoria.

Por otra parte, como también lo hace notar el Prof. BLANCO en su consulta, la sociedad uruguaya en su contabilidad trató el dinero recibido como un préstamo. Textualmente consigna el consultante, en términos que se comparten: "(...) *si la voluntad de las partes fue documentar el pago como un préstamo y HSBC Uruguay se obligó a restituir ese importe con más un interés, es imposible considerar a esas sumas como la contraprestación por un servicio. La contabilidad de HSBC refleja este extremo; por un lado, se registra una entrada de caja por el dinero recibido, y como contrapartida se registra una deuda con HSBC USA,*

todo lo cual no ocurre cuando se recibe un precio, en que la entrada de caja no tiene como contrapartida -por razones obvias- el reconocimiento de una deuda con quien entregó el dinero" (fs. 244).

En consecuencia, corresponde concluir que no se verificó el hecho generador del IVA. Las sumas recibidas por la actora fueron prestadas por la sociedad vinculada. La recepción por el prestatario de las sumas objeto de un préstamo no verifica, en cabeza de dicho sujeto, el aspecto objetivo o material del hecho generador del IVA. Fue un ostensible error de HSBC Uruguay el haber considerado que esas sumas estaban gravadas por IVA y en base a ello haber abonado el impuesto, por lo que la devolución pretendida por la accionante debe ser amparada.

III.IV.IV) La situación

frente al IRAE

En relación al IRAE, la DGI sostiene que la devolución no procede porque la sociedad uruguaya, receptora del dinero, experimentó un aumento patrimonial.

A juicio de la mayoría, no le asiste razón.

La ley, al definir conceptualmente la renta bruta, considera que constituye renta bruta todo aumento patrimonial obtenido en el ejercicio,

con determinados condicionamientos que no son relevantes a los estos efectos del caso en examen (art. 16 literal B) del Título 4º del Texto Ordenado 1996).

El punto es que, por haber recibido el dinero prestado, la sociedad actora no experimentó un aumento patrimonial. En consecuencia, no obtuvo una renta gravada por el IRAE.

En efecto, como bien lo explica el Prof. BLANCO en su consulta: "*(...) el dinero que se recibe a título de préstamo no constituye una renta. Normalmente 'renta' está asociada bien a un flujo, bien a una variación positiva del patrimonio del sujeto, pero siempre entendidos como un beneficio del sujeto que experimenta esas situaciones. En el caso de un préstamo, en cambio, ese efecto no se produce, ya que si bien el prestatario recibe una suma de dinero, simultáneamente contrae una deuda por un importe mayor a las sumas recibidas, ya que queda obligado a devolver estas últimas más un interés devengado a una cierta tasa. Es decir que el sujeto no experimenta un beneficio neto alguno, correspondiendo en cambio el cómputo de una renta por parte de quien otorga el préstamo*" (fs. 246).

En definitiva, la actora incurrió en error al haber considerado a las sumas recibidas por el préstamo obtenido de su vinculada en el exterior como una renta gravada por IRAE y al haber

tributado en consecuencia. Por las razones expuestas, se entiende que no se verificó el hecho generador del IRAE. En consecuencia, el pago de aquellas sumas a la DGI fue indebido, por lo que debe serle devuelto a la accionante.

III.V) En suma, en tanto resultan de recibo los agravios de la actora, se acogerá el recurso de casación impetrado y se anulará la sentencia atacada. Y en su lugar, se amparará la demanda entablada, con el alcance que se indica en el próximo apartado.

IV) **Respecto a la fecha a partir de la cual deben correr los intereses moratorios**

Por último, en cuanto a la fecha a partir de la cual deben correr los intereses, estiman los Ministros que conforman la mayoría que no asiste razón a la actora cuando pretende en su demanda que los intereses moratorios corran desde la fecha de la exigibilidad de la obligación.

Por el contrario, tratándose de una hipótesis de responsabilidad contractual, es claro que los intereses deben correr desde la fecha de la demanda.

En tal sentido, según se entiende pacíficamente por la doctrina y la jurisprudencia, la división entre responsabilidad contractual

y extracontractual radica en si se reclama por el incumplimiento de una obligación preexistente, cualquiera sea su fuente (contractual, legal o cuasi contractual), o por la violación del deber genérico de no dañar (Cfme. GAMARRA, Jorge. *Tratado de Derecho Civil Uruguayo*, Tomo XX, FCU, Montevideo, 2012, págs. 25/26; en igual sentido: DE CORES, Carlos, "Reflexiones sobre la naturaleza de la responsabilidad civil del Estado", en *Anuario de Derecho Civil Uruguayo*, Tomo XXII, FCU, Montevideo, 1992, págs. 399/400).

En el *casus*, conforme fuera señalado en el Considerando III.I), la accionante fundó su pretensión en lo dispuesto en el art. 75 del Código Tributario (repetición de pago) y en las normas del Código Civil relativas al cuasicontrato de pago de lo indebido. En cualquiera de tales hipótesis, es claro que se reclama en base al incumplimiento de una "obligación preexistente" de la DGI (sea de origen legal o cuasi contractual): la obligación de devolver la suma pagada indebidamente por la actora.

Por ende, tratándose del incumplimiento de una obligación preexistente, estamos ante un caso de responsabilidad contractual, por lo que en materia de intereses moratorios cabe aplicar lo dispuesto en el art. 1348 del Código Civil.

V) La correcta conducta pro-

cesal de ambas partes determina que las costas y los costos de la presente etapa se distribuyan en el orden causado (art. 688 del Código Civil y arts. 56.1 y 279 del C.G.P.).

En suma, por los fundamentos expuestos, y en atención a lo establecido en los arts. 268 y concordantes del Código General del Proceso, la Suprema Corte de Justicia,

FALLA:

ACÓGESE EL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR LA ACTORA Y, EN SU MÉRITO, ANÚLASE LA SENTENCIA IMPUGNADA.

EN SU LUGAR, AMPÁRASE LA DEMANDA INCOADA Y, EN SU MÉRITO, CONDÉNASE A LA DEMANDADA A ABONAR A LA ACTORA LA SUMA DE \$ 17.682.795, DEBIDAMENTE REAJUSTADA (DECRETO LEY N° 14.500) Y CON MÁS EL INTERÉS LEGAL DESDE LA FECHA DE LA DEMANDA (ART. 1348 C.C.).

SIN ESPECIAL CONDENACIÓN PROCESAL.

FÍJENSE LOS HONORARIOS FICTOS EN 40 BPC.

NOTIFÍQUESE A DOMICILIO, PUBLÍQUESE Y OPORTUNAMENTE DEVUÉLVASE.

DR. EDUARDO TURELL
PRESIDENTE DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DRA. BERNADETTE MINVIELLE SÁNCHEZ
MINISTRA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. LUIS TOSI BOERI
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DR. JORGE O. CHEDIAK GONZÁLEZ
MINISTRO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DRA. ELENA MARTÍNEZ
MINISTRA DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA

DISCORDES:

en cuanto

consideran

que corres-

ponde de-

**sestimar el recurso de casación deducido por la parte
actora, sin especial condena procesal.**

I) Respecto de los antecedentes, cabe remitirse al detalle formulado en el cuerpo de la sentencia.

II) La actora, HSBC Financial Services Uruguay S.A. (en liquidación), promovió demanda de pago de lo indebido contra la Dirección General Impositiva. La empresa promotora se dedicaba a la representación de dos entidades financieras constituidas

en el exterior: HSBC Bank, USA - National Assotiation y HSBC Private Bank, Suisse.

Las actividades de la demandante consistían en el asesoramiento y asistencia técnica a fin de preparar, promover y facilitar los negocios de las representadas.

En la demanda se expresó que la única contraprestación por los servicios prestados consistía en el reintegro de los gastos ordinarios en que se incurriera por el servicio de representación, más una suma fija que corresponde a la ganancia de la sociedad nacional.

No existe contrato escrito entre las partes.

El 8/4/2013 se decidió cesar la actividad de representación a partir del 30/4/2013.

El 29/4/2013 se resolvió la disolución y liquidación de HSBC Financial Services Uruguay S.A.

Como consecuencia de la última decisión se procedió a cesar la relación laboral con los empleados de la empresa, lo cual generó liquidaciones de haberes y pago de despidos por la suma de \$82.059.123.

A criterio de la actora,

tal erogación no constituye un gasto por el servicio de representación y, a efectos de afrontarlo, debió solicitar un préstamo a HSBC Bank, USA - National Assotiation.

Sin embargo, por error, el costo extraordinario fue computado a los efectos del pago de IVA e IRAE. Por tanto, corresponde que se le reintegre la suma de \$17.682.795, debidamente actualizados.

La Dirección General Impositiva se opuso a la pretensión de cobro de pesos por pago de lo indebido.

En ambas instancias de mérito se desestimó la demanda impetrada por considerar que los gastos de liquidaciones de haberes e indemnizaciones por despido fueron correctamente computados a los efectos del cálculo de los tributos.

III) A criterio de los Doctores Jorge Chediak y Elena Martínez, el recurso en estudio tiene un fuerte componente de valoración probatoria, tal como surge de la mera lectura de las sentencias de mérito.

Dos son los supuestos de hecho que fueron considerados en las sentencias para desestimar la demanda: a) el contenido efectivo de la obligación pecuniaria asumida por las representadas de

la promotora (HSBC Bank, USA - National Assotiation y HSBC Private Bank, Suisse) y b) la relevancia jurídica del negocio de préstamo celebrado entre la actora y HSBC Bank, USA - National Assotiation.

Ambas cuestiones fueron decididas a partir de un prolijo análisis probatorio.

Pretender modificar lo resuelto supone, necesariamente, el ingreso al material fáctico obrante en autos y, por tanto, a la valoración de la prueba realizada por los Tribunales.

Resulta claro que tal recalificación redundará en la modificación de la *quaestio iuris*, pero ese cambio se producirá solamente en la medida en que se modifique la base fáctica.

En referencia a la casación fundada en error en la valoración de la prueba, los Ministros discordes adhieren a la posición que sostiene que dicha causal se reduce a los supuestos en los que se violen las tasas legales en supuestos de prueba tasada; o, en el caso de que corresponda aplicar el sistema de la sana crítica, cuando se incurra en absurdo evidente, por lo grosero e infundado de la valoración realizada (criterio que fue sostenido en sentencias 594/2013, 4248/2011, 408/2000 y a partir de su ingreso al Cuerpo en sentencias 20/2016, 21/2016, entre otras).

En el caso, la parte cum-

ple con alegar cuál es el concreto motivo de agravio y en qué sentido no comparte la valoración de la prueba realizada por el Tribunal, habiendo imputado un proceder que, a su criterio, resultaría absurdo o arbitrario (cumpliendo de este modo con la carga de la alegación, artículos 270 y 273 del Código General del Proceso).

Sin embargo, según se analizará infra, no resulta posible calificar de ese modo al correcto y lógicamente ajustado razonamiento de las Salas de mérito.

IV) La imposibilidad de tener por admitidos hechos no personales respecto de la Dirección General Impositiva.

A diferencia de lo sostenido por la mayoría que concurre al dictado de la sentencia, se estima que no corresponde derivar consecuencias jurídicas de la ausencia de controversia sobre hechos en los cuales la Dirección General Impositiva no ha tenido intervención alguna.

En particular, en lo que respecta a la estructura del negocio en el cual participa la actora y al origen de los fondos recibidos para afrontar liquidaciones e indemnizaciones por despidos (si fue o no un préstamo).

La demandada no se hallaba en condiciones de pronunciarse sobre esos hechos, porque

no pudo ni debió conocerlos. Esa posición es la clave para determinar cuándo rige efectivamente la carga de contradecir (y eventualmente, la sanción de admisión) (Véscovi, Enrique (Director); De Hegedus, M.; Klett, S.; Minvielle, B.; Simón, L.M.; Pereira, S.: "Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado", Tomo 3, Editorial Ábaco, Montevideo, 1995, pág. 323).

En el caso, no resulta razonable considerar que los hechos alegados por la actora acerca de la estructura del negocio en el cual participa y al origen de los fondos recibidos para afrontar liquidaciones e indemnizaciones por despidos (si fue o no un préstamo) pudieran reclamar una contradicción más precisa y concreta que la efectivamente realizada por la demandada.

Se trata de hechos personales de la actora, en cuanto a la marcha del negocio, que son inaccesibles para la Dirección General Impositiva, por lo que no se encontraba en condiciones materiales de conocerlos.

Tampoco se trata de hechos que, aun siendo ajenos, la Dirección General Impositiva pudo o debió conocer empleando la diligencia media.

En efecto, si bien la accionada dispuso la realización de una auditoría (fojas 153 y siguientes), no puede extraerse de esa circuns-

tancia que la demandada estuviera en condiciones de controvertir lo expresado por la actora en su demanda en cuanto a la operatividad del negocio.

Como es sabido, la carga de controvertir no es meramente formal, sino que, única y exclusivamente, procede en aquellos supuestos en que la parte efectivamente conocía los hechos (porque le eran personales) o pudo (posibilidad real) o debió conocer empleando la diligencia media.

En el caso, la demandada no estaba en condiciones de controvertir efectivamente los dichos de su contraparte:

a) Como afirmó la Sala a fojas 294, la propia actora incumplió la carga prevista en el artículo 117 numeral 4 del Código General del Proceso.

En efecto, no describió claramente el contrato de representación y, más concretamente, la composición del precio por ella percibido a cambio de los servicios prestados. Tampoco explicitó el motivo por el cual en este caso correspondería la exclusión de las indemnizaciones por despido del precio cuando, habitualmente, ocurría lo contrario. No cumplió con la carga de la debida alegación en lo atinente al supuesto préstamo que habría recibido.

A partir de lo anterior,

lo cual, naturalmente, dificulta un adecuado ejercicio del derecho de defensa, mal podía la demandada realizar una controversia clara, detallada y concreta (cf. sentencia nro. 618/2017 de este Cuerpo).

En este sentido Vescovi y otros al analizar el artículo 117 del Código General del Proceso: *"Como señala la doctrina, se trata, en conclusión, sin entrar en formalismos, de exigir que el actor indique los fundamentos de su demanda con claridad y precisión, lo que permitirá al demandado, la contestación, al propio demandante, hacer correlativos tales fundamentos con la prueba que se acompaña, y al tribunal dictar la sentencia de acuerdo al principio de congruencia. En todo caso deben mencionarse los hechos que constituyen el supuesto jurídico de la norma cuya aplicación pretende, de modo de que las cargas impuestas al actor sean correlativas con las pesadas cargas que imponen al demandado de 'pronunciarse categóricamente sobre la veracidad de los hechos alegados en la demanda' so pena de 'admisión de esos hechos'"* (VESCOVI, Enrique et alter, *Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado*, T.3, Edt. Ábaco, Montevideo, 1995, pág. 100-101)

b) La información (y documentación) a la que habría accedido (o pudo acceder) la demandada en la auditoría (fojas 153), fue obviamente la

proporcionada por la propia actora y, en consecuencia, pre-constituida por ésta.

c) Sin perjuicio de lo anterior, no debe perderse de vista que en toda la estructura negocial, además de la parte actora, también participaron terceros (HSBC Bank, USA - National Assotiation y HSBC Private Bank, Suisse). Por lo cual, aun empleando una diligencia media -o incluso superior a la media- le resultaba imposible a la parte demandada acceder a la información necesaria a los efectos de poder controvertir efectivamente lo afirmado por la parte actora. Máxime cuando el contrato de representación ni siquiera constaba por escrito y, en la operativa habitual, las sumas correspondientes a indemnizaciones por despido de trabajadores se consideraban parte del precio.

d) Finalmente, ambas sentencias de mérito, luego de valorar la prueba documental aportada por la actora (a la que habría tenido acceso la parte demandada en la auditoría), concluyeron que no emerge probado que las indemnizaciones por despido no integraran el precio por el servicio prestado.

Entonces, aun habiendo accedido a esa información, la DGI no pudo efectivamente controvertir lo afirmado por la contraparte.

Desde esta óptica de aná-

lisis, ha señalado la Corte con anterioridad, respecto al alcance de la carga de la contradicción, que: *"En efecto, los hechos respecto de los cuales rige la carga de contradicción son aquellos hechos personales de la contraparte, o los que, sin poder calificarse de personales, éste pudo o debió conocer observando una diligencia media. Como señalan Vescovi y equipo 'cuando el hecho es ajeno al accionado, o sea, cuando es un hecho de terceros (incluyéndose en tal expresión los hechos propios del actor) pero no pudo o debió ser conocido por el demandado, ni aun aplicando diligencia media para informarse sobre él, el principio de razonabilidad y los de lealtad y buena fe bien entendidos, determinan que se atenúe o desaparezca la carga de contradecir, o lo que es lo mismo, que no resulte aplicable la sanción de admisión en caso de ausencia de pronunciamiento categórico' (Enrique Vescovi, director, 'Código General del Proceso comentado, anotado y concordado', Tomo III, pág. 326, resaltado con cambio de fuente en el original). Y en el caso, [los daños invocados por la parte actora], distan de poder ser calificados como hechos personales del (...) demandado, o de hechos cognoscibles mediante una diligencia media por tal entidad estatal" (sentencia nro. 310/2013).*

Similar posición fue sos-

tenida por esta Corte en la sentencia nro. 720/2018.

Por otra parte, a criterio de los Ministros discordes, el segundo párrafo de fojas 85 vto. no puede ser considerado como una admisión expresa de un hecho (que no es personal de la Dirección General Impositiva, sino de la actora). Por el contrario, se trata de una descripción de la posición de la pretendiente. Para tenerlo por admisión expresa correspondería un posicionamiento más categórico, sobre todo cuando no se trata de hechos conocidos por la demandada.

V) Corresponde recordar, a esta altura, que la parte actora ha movilizado la jurisdicción del Estado a efectos de obtener el reintegro de una suma de dinero que, a su criterio, no estaba obligada a pagar.

La parte demandada dedujo controversia respecto de las alegaciones que debía controvertir; por tanto, era la actora quien estaba gravada con la carga de la prueba respecto de sus dichos. Así, tal como se estableció en las fundadas sentencias de mérito, los defectos probatorios pesan en su contra.

VI) Ausencia de prueba del préstamo.

Los Tribunales de mérito consideraron insuficiente la prueba del supuesto prés-

tamo con el cual se habrían afrontado los gastos por liquidaciones y despidos de trabajadores.

Tal como se expresa por la sentenciante de primera instancia a fojas 235: *"Y más aún, el aludido préstamo efectuado a favor de HSBC Uruguay por parte de HSBC a fin de pagar las indemnizaciones por despido, por mérito del cual se pretende probar que entonces no constituyó parte del precio, sino una erogación que sufrió HSBC Uruguay se realiza en el mes de setiembre de 2013 (documentalmente), es decir posteriormente al pago en abril del mismo año y al reclamo en mayo de 2013 ante la Administración. Como dice la DGI, se efectúa un movimiento de fondos previo a suscribir el préstamo, es decir pagos de indemnizaciones por despidos y otros ítems a fin de la liquidación de la sociedad, se factura en la oportunidad, se reclama el pago que se dice se efectuó por error, no se documenta el préstamo en ese momento, y se realiza a una sociedad uruguaya que ya decidió ser disuelta. No hay explicación por parte de la actora, convictiva en el sentido de ese novedoso movimiento financiero, tal cual como venía ejecutándose la relación entre estas partes. No se compadece con la relación comercial que se venía desarrollando entre las mismas. La parte accionante se encuentra en inmejorables condiciones, conforme al principio de disponibilidad del medio probatorio, de traer*

al proceso todos los elementos necesarios en apoyo de su pretensión, lo que no hizo, o no pudo".

La misma postura fue adoptada por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6to. Turno en la sentencia de segunda instancia a fojas 292: *"Entiende esta Sala que la prueba documental incorporada permite aseverar que, en otras oportunidades, la actora había incluido el concepto de indemnización por despido para el cálculo del precio por los servicios brindados. E incluso que lo hizo cuando decidió la liquidación.*

El fallo ha anotado dos circunstancias que echan por tierra la tesis esgrimida por la actora, para fundar su pretensión de pago de lo indebido, al no haberse configurado el hecho generador. Precisamente, el hecho de la liquidación trae como consecuencia el despido de empleados y consiguiente desembolso y puede considerarse -naturalmente- como la 'culminación del servicio de representación', entre otras actividades que persiguieron igual finalidad. Por otro lado, no se justifica la mutación de la consideración y de la naturaleza del 'precio', es decir, antes de la liquidación y después de ella. La representación se continuó ejerciendo por la actora" y posteriormente se refiere la ausencia de prueba del préstamo ratificando la valoración probatoria realizada por la Señora Juez de primera instancia.

Por tanto, la determinación del reintegro de los gastos de liquidaciones de rubros laborales e indemnizaciones por despidos dentro del concepto de precio pagado por el negocio de representación, es el resultado de la valoración probatoria. Naturalmente que esa valoración tendrá consecuencias jurídicas, pero esa consecuencia requiere, necesariamente, el análisis del material fáctico. Entonces, ese juicio fáctico no puede ser modificado en casación por no resultar absurdo ni arbitrario.

No se trata de la mera recalificación jurídica del negocio (préstamo o pago de precio), por el contrario, para calificar de una u otra forma la transferencia monetaria es del caso analizar la prueba diligenciada. Así, los tribunales de mérito tuvieron en cuenta prueba documental y testimonial y la valoraron de acuerdo con el principio de buena fe (defectos alegatorios).

En el caso, la única prueba de la existencia del préstamo estaría dada por el documento agregado a fojas 52-57 y el certificado contable de fojas 64.

Respecto del documento privado en el cual se recoge el supuesto préstamo, corresponde tener en cuenta la regla contenida en el artículo 1581 del Código Civil (valor probatorio inter

partes). En la medida que la Dirección General Impositiva es un tercero respecto de dicho negocio, no corresponde tener por acreditado su contenido obligacional.

Asimismo, es del caso recordar que no resulta jurídicamente ajustado tener por acreditada la fecha del supuesto préstamo a partir de la declaración contenida en el documento de fojas 52-57. Allí, el 5 de setiembre de 2013, las partes contratantes expresan estar documentando un contrato celebrado el 23 de abril de 2013 (que no se habría celebrado por escrito).

Resulta ocioso consignar que esas fechas no pueden tenerse por acreditadas y que, por el contrario, la única fecha cierta que presenta el contrato referido es la de su agregación al presente expediente (23/12/2016), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1587 numeral 1º del Código Civil.

En relación al certificado contable elaborado por un profesional contratado por la actora, se reitera la inveterada posición de la jurisprudencia nacional en cuanto a su mero valor de acto de alegación.

Los informes técnicos de parte no son pericias.

Se coincide con doctrina y

jurisprudencia en que el informe del asesor de una parte debe ser considerado como integrante de los actos de alegación del litigante que se asesora con un experto o consultor privado y ofrece su opinión al Tribunal (cf. Cardinal, Fernando y Klett, Selva: "El informe del asesor técnico de parte: su naturaleza jurídica y valoración" en *IX Jornadas Nacionales de Derecho Procesal*, Universidad, Montevideo, 1997, p. 210/217 y sentencias nros. 1.643/2017 y SEF 0006-000037/2014 del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno).

Finalmente, la descripción de la operativa comercial que realiza la testigo Kaphammel es contraria a la posición de la promotora. Tal como surge de la sentencia de primera instancia a fojas 234 vto.:

"La testigo Kaphammel en el archivo Audire respectivo (audiencia del 26/06/2017 - minuto 7:40 en adelate), corrobora la inclusión de las indemnizaciones por despido dentro del costo del servicio, antes de la liquidación, señalando que se incluían porque eran de la actividad ordinaria de la empresa, por ello, es que estos despidos post-liquidación continúan siendo de carácter ordinario, puesto que no hay prueba alguna de que puedan transformarse en extraordinarios, en relación a la actividad de la empresa ahora en liquidación.

Obsérvese que la propia Cra. Kaphammel declara que el distingo entre ordinario y extraordinario - en cuanto por ejemplo hubiera bonus, aguinaldos extraordinarios y estos también se incluían dentro del precio del servicio - los califica como extraordinarios en cuanto no regulares, o normales en la actividad ordinaria de la empresa, pero igual se incluían".

VII) Relevancia de la teoría del acto propio en el caso.

En la medida que la parte actora no ha cumplido con la carga probatoria con la cual se encontraba gravada, no corresponde ingresar al análisis de la relevancia de la doctrina del acto propio en el caso.

A criterio de los Ministros Jorge Chediak y Elena Martínez, el hecho del pago, o la misma existencia de liquidaciones aplicando el mismo criterio del cual ahora pretende apartarse, no resulta más que un argumento coadyuvante para desestimar la demanda. Por lo cual, no se trata de un fundamento determinante del fallo.

VIII) No puede dejar de destacarse, al igual que lo hace el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6to. Turno en la sentencia recurrida, que la demanda presenta defectos alegatorios.

Así, el negocio de representación que es la plataforma fáctica sobre la cual se generan los tributos no fue debidamente descrito en el acto de proposición inicial.

En particular, no se relata la composición del precio recibido por la actora.

Las principales interrogantes giran en torno al reintegro de gastos. En la medida que su devolución constituía parte del precio del negocio de representación, la parte debió haber realizado una descripción más detallada de la diferencia entre los gastos por despido que pretende que no sean imputados al precio.

No resulta de la naturaleza de las cosas distinguir entre los gastos anteriores y los posteriores a la disolución de la sociedad nacional.

Por tanto, existió un claro incumplimiento del deber de actuar de buena fe, lo que debe gravitar en contra del interés de la recurrente (cf. Klett, S. y Pereira Campos, S. *"Valor de la conducta procesal de las partes desde la perspectiva probatoria en el Código General del Proceso"*, Revista Uruguay de Derecho Procesal, No. 1, año 1997, págs. 49-95).

IX) No corresponde imponer

especial condena procesal en el grado.

DR. GUSTAVO NICASTRO SEOANE
SECRETARIO LETRADO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA