



**SISTEMA DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL
DERECHO VIGENTE**

***Dra. María Victoria Larrañaga
Dr. Héctor López González***

Diciembre, 2008

1.- Introducción: El objeto del presente trabajo pretende hacer un análisis estático del marco legal del sistema de responsabilidad. Con ello se hace la salvedad que el lector que pretenda encontrar un análisis de cada uno de los designados como responsables por normativa *infra* legal no lo va a encontrar en el presente trabajo.

Cuando se refiere que el análisis es “el marco legal” es que se analizará la estructura de la responsabilidad diseñada por las leyes nacionales vigentes. Ello implica que no habrá pronunciamiento en este trabajo valorativo ni de ajuste constitucional de las leyes que diseñan el referido sistema. La referida valoración se la dejamos al órgano jurisdiccional competente, el que de acuerdo al artículo 256 de la Constitución de la República es la Suprema Corte de Justicia.

La metodología de trabajo está dada por un análisis (somero) del concepto de sujeto pasivo para ubicar al responsable en ese marco. Luego se analizarán los diferentes presupuestos de hecho de la responsabilidad y sus consecuencias, haciendo especial hincapié en las figuras de responsabilidad aprobadas posteriormente al Código.

2.- Sujetos pasivos: La relación jurídica tributaria esta formada por dos partes: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo es el acreedor de la obligación tributaria, el Estado.

VALDÉS COSTA ha definido al sujeto pasivo como “La personas a quien el sujeto activo puede reclamar el pago del tributo, independientemente de que sea responsable por deuda propia (contribuyente, art.17) o por deuda ajena (responsable, art. 19 y sgtes.)”¹

En el mismo sentido, el artículo 22 del Modelo de Código Tributario para América Latina define al sujeto pasivo como “*la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”.

En nuestro derecho positivo, el Código Tributario del Uruguay, en su artículo 16 define a los sujetos pasivos de la siguiente forma: “*Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”

Es unánimemente sostenido en doctrina, la afirmación que la característica esencial de todo sujeto pasivo, a nivel general, es la de estar siempre obligados al cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley; no solamente la de tipo pecuniario, sino también las obligaciones accesorias.

La diferencia se encuentra en que el contribuyente es obligado por ser quien verificó la conducta descripta en la norma como hecho generador de los tributos, o sea

¹ VALDES COSTA, Ramón, VALDES DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUES ARECO, Eduardo, “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, Comentado y concordado”, FCU, Quinta edición, octubre 2002, pág. 257.

responde por deuda propia, mientras que el responsable lo es por haber sido dispuesto por la ley, sin haber verificado el hecho generador de la obligación tributaria, constituyendo una hipótesis de responsabilidad por deuda ajena.

3.- Criterios de distinción entre contribuyente y responsables: Corresponde analizar cual es el criterio que distingue ambas modalidades de sujeto pasivo en nuestro derecho positivo, que resultan del citado artículo 16.

Nuestra legislación parecería adoptar como criterio distintivo de la clasificación de los sujetos pasivos, el de determinar quien es la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria, o sea, a quién le corresponde abonar la obligación tributaria, lo que se distingue de lo previsto por el M.C.T.A.L. que utiliza un criterio clasificador mas amplio, refiriéndose al cumplimiento de las prestaciones tributarias, incluyéndose en las mismas los deberes formales.

La doctrina entiende que la limitación que el CTU impuso en cuanto a que el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de la prestación pecuniaria, se debe a la ubicación del citado artículo 16 dentro del cuerpo normativo, ya que se encuentra dentro del capítulo referente al Derecho tributario material. Por tanto, la interpretación de esta norma debe realizarse conforme las reglas establecidas para esta rama del Derecho.

En nuestro Código, las normas que refieren a las demás prestaciones tributarias, aludidas como deberes formales, se encuentran ubicadas en otros capítulos del citado cuerpo normativo, y en consecuencia, se rigen por principios y reglas propias, concordantes con las del derecho administrativo o penal², por ser la regulación de carácter de excepción (sin autonomía).

Tal como resulta del citado artículo, en nuestro derecho se reconocen dos modalidades de sujeto pasivo tributario: a) contribuyente, y b) responsable.

Conforme lo expuesto, resulta que nuestro Código se afilia a la clasificación bipartita³ que ha sido aceptada con carácter general en el ámbito americano, no siendo así en el europeo donde esta clasificación presenta matices. A vía de ejemplo, resulta común que en algunas legislaciones europeas utilicen el concepto de sujeto pasivo como sinónimo de contribuyente.

Por razones prácticas se tiende a caracterizar al responsable en el ámbito tributario, en principio, por ser aquel que responde por deuda ajena.

² VALDES COSTA, Ramón, “Curso de Derecho Tributario”, Editorial Temis S.A., Tercera Edición, 2001, Pág.334.

³ La terminología utilizada por nuestro Código Tributario puede resultar imprecisa en tanto el concepto “responsable” abarca dos aspectos, tanto al responsable por deuda propia como el responsable por deuda ajena, resultando un concepto genérico que estrictamente no caracteriza a ninguna de las dos especies.

Veremos que en este punto existen diferentes posturas doctrinarias para poder determinar cual es la nota que nos permite distinguir al responsable del contribuyente.

Como señala Andrés BLANCO, podemos dividir dichos criterios entre aquellos que entienden que la nota diferencial entre ambos tipos de sujetos pasivos se encuentra en la “propiedad” o “ajenidad” de la deuda, y por otro lado aquellos que los distinguen en función del presupuesto de hecho de su deuda.⁴

Entre quienes sostienen que la distinción deriva de la “propiedad” o “ajenidad” de la deuda, encontramos a VALDÉS COSTA que entiende que es contribuyente aquel que se encuentra obligado por deuda propia, mientras que se considera responsable a quien responde por una deuda ajena.⁵

Según sostiene esta parte de la doctrina, de esta afirmación deriva otra de las características distintivas de los diferentes sujetos pasivos, que implica que el contribuyente es quien soporta, jurídicamente, la carga económica del tributo, por lo que no tiene derecho de repetición contra terceros. Por el otro lado, el responsable tiene siempre derecho de repetición, ya que nos encontramos ante un obligado por deuda ajena.

En este sentido, VALDÉS COSTA, ha entendido que “es contribuyente el sujeto que jurídicamente debe soportar la deuda con su patrimonio propio, y es responsable el sujeto que no debe soportar la deuda con su patrimonio, pudiendo resarcirse de otro sujeto mediante diversos medios jurídicos”.⁶

Corresponde precisar que el citado autor entiende que esta nueva diferencia complementa la distinción de responsabilidad por deuda propia y ajena, en la existencia o no de un derecho a resarcirse, independientemente que en los hechos se traslade la carga tributaria.

Pero esta caracterización, teniendo en cuenta la posibilidad de resarcimiento del sujeto, es pasible de críticas, en cuanto nada impide los acuerdos entre particulares a través de los cuales el contribuyente se resarza por el tributo abonado al Fisco. Ante esta hipótesis, nos encontramos con que el contribuyente se resarce del perjuicio económico que le provoca el pago del tributo, quedando sin objeto el criterio de distinción planteado.

El problema se plantea cuando hay que definir el concepto de responsable por deuda propia o por deuda ajena. Ante esta interrogante, quienes avalan esta posición

⁴ BLANCO, Andrés, “Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Uruguayo”, Revista Tributaria N° 166, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XXIX, Numero 166, enero – febrero 2002, Pág. 6 y ss.

⁵ VALDES COSTA, Ramón y otros, “Código Tributario...”, ob. cit. pág. 259.

⁶ VALDES COSTA, RAMONS “Curso de...”, cit. Pág. 315

doctrinaria, entienden que: “el carácter propio o ajeno de la deuda se fundamenta en la enumeración de una serie de efectos particulares que respecto de un responsable, tienen ciertos actos o hechos jurídicos atinentes a la vida de la obligación tributaria, como el pago, la compensación, la exoneración, etc.”⁷

Como crítica a lo manifestado, se ha dicho que estos elementos jurídicos atinentes a la vida de la obligación, no son en realidad características distintivas de cada uno de los tipos, que puedan considerarse previamente y sirvan como elemento para diferenciarlas, sino que son considerables a posteriori, por lo que no resultan suficientes como criterio distintivo.

Sin perjuicio de lo expuesto, VALDÉS COSTA ha definido un criterio que diferencia ambas figuras de sujetos pasivos utilizando una característica que puede analizarse a priori. Este criterio se fundamenta en cual es el patrimonio que debe soportar la carga de la obligación tributaria. Si es el patrimonio propio del obligado, o sea del contribuyente, o es un patrimonio ajeno, en el caso del responsable.⁸

Por otro lado, están quienes entienden que para distinguir ambas especies de sujetos pasivos debe tenerse presente la relación con el hecho generador de los tributos. En este sentido, se ha sostenido que la diferencia fundamental entre contribuyente y responsable es que el contribuyente es aquel que verifica el hecho descrito en la ley como generador de los tributos, mientras que el responsable es una persona que, aunque no verifica el hecho generador previsto por la ley, esta lo designa como responsable del pago del tributo⁹.

Si tenemos presente los artículos 17 y 19 del CTU., que definen los conceptos de contribuyente y responsable respectivamente, parecería afiliarse a esta distinción.

Encontramos que el contribuyente es definido como aquel respecto del cual “se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”, pero el responsable atiende a “la persona que, sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquel...”

Si bien de las normas transcritas se trasluce que al definir al “responsable” el Código no hace referencia al hecho generador, podría entenderse, realizando una interpretación lógico sistemática, que responsable es aquel respecto del cual no se

⁷ BLANCO, Andrés, “Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Uruguayo”, Revista Tributaria N° 166, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XXIX, Numero 166, enero – febrero 2002, Pág. 6..

⁸ VALDES COSTA, Ramón, “Curso de Derecho Tributario”, Desalma – Temis – Marcial Pons, Bogotá, 1996, pág. 315.

⁹ Sin perjuicio que, para ser llamado a responsabilidad debe configurar el presupuesto de hecho descrito en la norma para que nazca dicha obligación.

verifica el hecho, pero por disposición legal esta obligado a cumplir las obligaciones del contribuyente¹⁰.

Una dificultad que nos encontramos es definir que significa “verificar el hecho generador”; entienden algunos que esto implica realizar los actos que forman parte del aspecto material del hecho generador de este tributo.

En realidad este concepto no resulta suficiente. Tanto en nuestro derecho como en derecho comparado existen tributos, sobre todo aquellos cuyos hechos generadores gravan la enajenación de bienes, en los cuales la conducta definida por la norma la verifican ambas partes de la relación. Sin perjuicio de esta circunstancia, la norma designa contribuyente únicamente a una de las partes de esta relación¹¹.

Finalmente, BLANCO concluye que: “es contribuyente el sujeto que es designado por la ley como deudor tributario de entre los sujetos que participan en los actos o hechos que constituyen el aspecto material del hecho generador, prescribiendo también la ley que la ocurrencia del hecho generador es condición necesaria y suficiente para adquirir tal calidad de deudor. Por su lado, es responsable el sujeto que es designado por la ley como deudor tributario de entre los sujetos que participan de un presupuesto de hecho distinto del hecho generador aunque vinculado con este, prescribiendo la ley que la calidad de deudor se adquiere por la ocurrencia de tal presupuesto de hecho diverso del hecho generador”¹²

4.- Contribuyentes: En doctrina se han podido identificar dos figuras en torno al contribuyente: el contribuyente de hecho y el de derecho.

El contribuyente de derecho es el que se encuentra definido en el artículo 17 del CTU., o sea aquel que verifica el hecho generador y, por lo tanto, resulta deudor del Fisco por una deuda propia.

Por otro lado, tenemos la figura del contribuyente de hecho que es quien en definitiva, según las relaciones trabadas entre las partes, va a soportar la carga tributaria. Si bien ha habido intentos en nuestro derecho de evitar el fenómeno de la traslación, en caso que se constate que de hecho hubo una traslación de la carga económica, esto no implica que se modifique quien tiene la categoría de contribuyente.

¹⁰ En tanto expresa “...sin sumir la calidad de contribuyente...” y aquél es el que verifica el hecho generador.

¹¹ Ejemplo de esto en nuestro derecho vigente es el caso del IVA, más precisamente en la hipótesis que grava la circulación de bienes, que se entiende como concepto de enajenación. En esta hipótesis, tanto el enajenante como el adquirente verifican la conducta descrita por la norma, por lo que atendiendo a esta única circunstancia ambos deberían ser contribuyentes. Pero el legislador designó contribuyente únicamente al adquirente, quedando así probado que no siempre es suficiente como criterio distintivo la verificación del aspecto material del hecho generador.

¹² BLANCO, Andrés, “Los agentes de...”, cit. Pág. 10

El artículo 17 del Código Tributario define al contribuyente como *“la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*

Dicha calidad puede recaer:

- 1) *En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.*
- 2) *En las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyan la calidad de sujeto de derecho”*

El concepto recogido en nuestro Derecho positivo, recoge el expuesto en el MCTAL, que en su artículo 24 define a los contribuyentes como: *“las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”*.¹³

Dino JARACH ha dicho que: *“el contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio y, si se me permite la expresión, el obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo”*¹⁴

También se ha discutido si la calidad del contribuyente asignada por la ley a un sujeto coincide con la del aspecto subjetivo del hecho generador del tributo.

En este punto, SHAW ha sostenido la tesis que no siempre existe coincidencia entre estos elementos. A este respecto ha expresado: *“Finalmente, el hecho generador contiene muchas veces – aunque no siempre – un aspecto subjetivo que también lo condiciona. No debe identificarse el mismo con el aspecto personal o subjetivo de la consecuencia normativa tributaria, esto es con la determinación de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria”*¹⁵

En consecuencia, resulta muy importante tener presente la distinción entre estos elementos, ya que resulta común que las normas que crean los tributos refieran únicamente al aspecto subjetivo del hecho generador y nada se diga en relación con el contribuyente. Ante esta situación, es tarea del intérprete determinar quien es la persona que realiza el hecho generador del tributo, en definitiva quien es el contribuyente del tributo en sí.

Se ha sostenido en doctrina también que existen ciertas características que tienen en común todas las normas que designan a los contribuyentes.¹⁶

¹³ Modelo de Código Tributario para América Latina, OEA, BID, Unión Panamericana, Washington D.C., 1968, 2ª edición, págs. 28 y 29.

¹⁴ Dino, JARACH, “El hecho Imponible”, Abeledo Perrot, Buenos Aires 1971, pág. 168.

¹⁵ SAHW, José Luís, “Impuesto al Valor Agregado”, Hecho Generador, ACALI, Montevideo, 1978, pág. 11 y siguientes.

¹⁶ BLANCO, Andrés, “Los agentes de...”, cit. Pág. 8

En primer lugar, la norma establece que esas personas resultan obligadas al pago del tributo sólo por la circunstancia que se verifique el hecho generador previsto por la norma.

Otra de las características referidas, es que el sujeto designado contribuyente por la norma, es quien participa, de hecho o de derecho, de la conducta descrita por la misma como aspecto material del hecho generador.

Finalmente, es la norma que en forma discrecional designa a esa persona que finalmente resulta obligada al cumplimiento de la obligación tributaria simplemente por el hecho de que se verifique el presupuesto de hecho.

Las características aquí definidas se presentan, con matices, en todas las normas que designan contribuyentes en nuestro derecho positivo. De esta manera, identificándolas, se puede apreciar ante que clase de sujeto pasivo nos encontramos, y de esta manera determinar el régimen jurídico aplicable.

El inciso 2º del citado artículo 17 soluciona el problema de los entes sin personería reconocida por el Derecho, a los cuales, las normas tributarias, los identifica como centros de imputación.

En este sentido VALDÉS COSTA ha dicho: “Los fundamentos y finalidades propias de éste (referido al Derecho Tributario) exigen que la apreciación de la capacidad contributiva y de los demás elementos subjetivos aptos para lograr la realización efectiva de aquellos fundamentos y finalidades, no esté circunscripta a los sujetos creados o reconocidos por el derecho privado para cumplir con sus fundamentos y finalidades específicas que lógicamente pueden coincidir con los tributarios”¹⁷

Esta posibilidad que el Derecho Tributario reconozca verdaderos centros de imputación, y designarlos contribuyente de tributos ha sido utilizada en nuestro derecho positivo.

A vía de ejemplo encontramos que en el Título 14 del Texto Ordenando de 1996, que regula el Impuesto al Patrimonio, en su artículo 1, declara que los núcleos familiares y las sucesiones indivisas son sujetos pasivos del citado tributo. A su vez, los artículos 2 y 3 del mismo cuerpo normativo, definen estos entes, a los efectos de poder determinar cuando estamos ante estos sujetos pasivos.

Ninguna de estas creaciones jurídicas tienen personería jurídica, pero, conforme el inciso 2 del artículo 17, el Derecho Tributario le atribuye la calidad de sujeto de derecho,

¹⁷ VALDES COSTA, Ramón, VALDES DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUES ARECO, Eduardo: “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay comentado y concordado”, FCU, 5º edición, octubre 2002, pág. 265.

identificando la capacidad contributiva de los mismos, obligándolos al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el mismo sentido, el artículo 5º del Título 7 del Texto Ordenando 1996¹⁸, y declaró sujeto pasivo en calidad de contribuyente del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas a: *“Los núcleos familiares integrados por personas físicas residentes, en tanto ejerzan la opción de tributar conjuntamente. Podrán constituir núcleo familiar, los cónyuges y los concubinos reconocidos judicialmente (art. 4 de la Ley 18.246, del 27 de diciembre de 2007), quienes responderán solidariamente por las obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la opción. La opción por tributar como núcleo familiar estará restringida a las rentas comprendidas en la Categoría II (Rentas de Trabajo) del impuesto y sólo podrá realizarse una vez en cada año civil”*

Estos son solamente algunos ejemplos en los cuales el Derecho Tributario les reconoce a ciertas entidades sin personería jurídica conforme a otras ramas del Derecho, la calidad de sujeto pasivo, más específicamente de contribuyente.

5.- Fundamento de la responsabilidad tributaria: La responsabilidad tributaria encuentra fundamentos en la garantía y aseguramiento del crédito tributario¹⁹. Siendo éste fuente del financiamiento del Estado, el legislador ha entendido que en determinados casos se designen responsables que atendiendo a algún vínculo con el contribuyente²⁰ y con mayor o menor cercanía con el hecho generador de la obligación tributaria, se lo llame a responsabilidad tributaria, aumentando el número de obligados.

Asimismo, es palmario que es fundamento la comodidad y facilidad²¹ para el Estado en el cobro de sus créditos fiscales, pues en muchos casos se achica el campo de sujetos a fiscalizar. Se restringe el número de sujetos pasivos a controlar y constituye un instrumento para combatir la evasión.

¹⁸ Con la modificación introducida a la Ley 18.083 por la ley 18.341, en su artículo 5.

¹⁹ Fundamento éste que no difiere de los negocios jurídicos de garantía en el Derecho común.

²⁰ Los designados como responsable, generalmente son sujetos que están cercanos a la operación gravada, sin configurar ésta. Siguiendo a Sainz de Bujanda²⁰ hay diversos presupuestos de responsabilidad así 1) Presupuestos que se refieren a la especial conexión de la actividad del responsable con el hecho imponible, como la formalización de un documento por escribano; 2) Presupuestos en virtud de los cuales asume obligaciones junto al contribuyente, en virtud de un vínculo representativo de este último, por ejemplo, padres y tutores o directores y gerentes de persona jurídica; 3) Presupuestos que se sitúan en la esfera de los ilícitos tributarios, como la responsabilidad en ocasión de actos responsable dirigidos a colaborar con el sujeto pasivo en infracciones tributarias cometidas por este último; 4) Presupuestos que sin constituir por sí mismos ingredientes constitutivos de un ilícito fiscal, o elementos que directamente coadyuvan a la infracción tributará, pueden dar ocasión a que el sujeto pasivo la realice, aún siendo el responsable enteramente ajeno al hecho en que la infracción consiste; 5) Presupuestos a los que el legislador establece la responsabilidad tributaria para estimular el cumplimiento de obligaciones legales de índole extrafiscal, nacidas del incumplimiento de obligaciones asumidas por empresarios. Fernando Sainz de Bufanda, La responsabilidad tributaria en régimen de la solidaridad, en Hacienda y Derecho”, Tomo V, Instituto de Estudios Políticos, 1973. Pág. 242 y ss

²¹ A diferencia del anterior fundamento, puede afirmarse que este tiene características que lo singularizan en la responsabilidad tributaria.

“En el derecho tributario, el instituto de la responsabilidad se utiliza en su aspecto subjetivo, para colocar “al lado de”, o “en lugar del contribuyente”, otro sujeto obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias, teniendo como objetivo facilitar las tareas recaudatorias de la Administración, y asegurar el cobro de los tributos. El objetivo de la facilidad se concreta colocando al lado del contribuyente otro deudor, a quien puede reclamársele la totalidad de la deuda, lo que permite, además, asegurar mayores posibilidades de pago a la administración y limita el universo de sujetos a controlar.

El objetivo de la seguridad se obtiene imponiendo el cumplimiento de la obligación tributaria a ciertas personas físicas o jurídicas vinculadas al contribuyente.

Como se estableció en la 4º Recomendación de las XVII Jornadas Latinomercianas del Derecho Tributario (Cartagena, Colombia, 1995. tema1 “Sujeción pasiva y responsables tributarios) “la figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. ...Contribuyente y responsable constituyen sujetos pasivos de la obligación tributaria. El primero es quien verifica el hecho generador, en tanto el segundo es la persona que resulta obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, no por la verificación del hecho generador, sino por disposición de la ley.”²²

Basta observar la normativa para comprender el hecho que, la designación de responsables se ha incrementado significativamente en la última década, evidentemente motivado en las ventajas que otorga las posibilidades de cobro para el Fisco, así como la facilitación de la tarea de fiscalización creciente con el aumento de los contribuyentes.

A tales ventajas se contraponen los sendos inconvenientes para los responsables: incremento de tareas administrativas, presentación de declaraciones juradas, emisión de resguardos, liquidar y retener el impuesto, sujetos a la responsabilidad que les corresponda según la figura.

Tal ha sido la preocupación explicitada por la doctrina latinoamericana²³ como nacional²⁴, expresamente por BORDOLLI en relación a los agentes -pero trasladable al resto de los responsables tributarios-, en la importancia del empleo de la retención o percepción como último remedio frente a la complejidad y dificultad de determinados impuestos. También es cierto que coherentemente dicho autor entendió justificado la utilización del instituto en aquellos impuestos a la renta personal que gravan a los

²² MAZZ, Addy “Agentes de retención y percepción, responsables de obligaciones tributarias de terceros y sustitutos en la ley de reforma tributaria N° 18.083, sus decretos reglamentarios y las resoluciones de la DGI, Revista Tributaria 204, página 324.

²³ Publicadas en la Revista Tributaria N° 84, pág. 259.

²⁴ José Carlos BORDOLLI: “Los agentes de retención. Condiciones y límites para dicha carga”, Revista Tributaria N° 85, págs. 280 y 289.

asalariados que son muy numerosos y tienen mayores dificultades que los empresarios en la formulación de sus declaraciones y en efectuar sus pagos; lo cual ha manejado éste impuesto pretendiendo mediante la designación de responsables sustitutos simplificar la liquidación para los contribuyentes por un lado, y facilitar el control a la Administración por otro.

6.- Responsables: Como ya se adelantara, dentro de la categoría de sujetos pasivos en nuestro derecho, aparecen, además de los contribuyentes, otros sujetos que resultan obligados a cumplir con la prestación pecuniaria y con los deberes formales, a pesar de no verificar por si el hecho generador de los tributos.

Esto resulta así en virtud que se entiende que el contribuyente, que es quien verifica el hecho generador del tributo, cuando hace frente a la obligación pecuniaria, satisface una deuda propia, derivada de su conducta. Sin embargo, en relación con los responsables, ellos no verifican la conducta descrita por la norma, por lo que es necesario que la ley los declare tales para verse obligados a cumplir con una obligación ajena.

Otra de las diferencias que ya se manifestaran en relación con esta distinción de sujetos pasivos esta en que el contribuyente tiene dicha calidad tanto como cuando la ley lo designa expresamente como cuando guarda silencio; sin embargo, el responsable solamente será obligado si la ley expresamente lo dice.

Dino JARACH considera que “todos los demás sujetos pasivos se distinguen del contribuyente porque, aunque tengan alguna relación con el hecho imponible, pues sin ella no se concibe la cualidad de sujeto pasivo del tributo, esta relación sin embargo no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo”, de lo cual deriva que: I) en el caso de los sujetos no contribuyentes debe mediar expresa disposición legal; II) sólo al contribuyente corresponde la causa del tributo y III) que mientras el criterio de atribución al contribuyente siempre es económico, en el caso de los otros obligados, puede resultar de cualquier naturaleza²⁵

En consecuencia, podemos resumir que para que nazca la responsabilidad se requiere la existencia de dos presupuestos: en primer lugar, la situación típica que hace al tercero responder, y, en segundo término, debe existir una deuda que nace en cabeza del contribuyente, que configuró el hecho generador previsto en la norma.

El artículo 19 del Código Tributario dispone: “*Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las*

²⁵ JARACH, Dino, “El hecho imponible”, Ob. cit, Págs. 117 y siguientes.

obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquel, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición”.

Dicha norma tiene como fuente inmediata, el artículo 27 del MCTAL, que define al responsable como *“quienes, sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”*

Se plantea a nivel doctrinario, en relación con la interpretación de este artículo, si se está consagrando la figura del responsable con carácter general, o si, por el contrario, lo que se regula es la figura del responsable por sustitución o sustituto.

Lo que plantea esta disyuntiva es la frase final que se agregó al artículo 19, que no aparece en la fuente, haciendo referencia a que los responsables tienen en todos los casos derecho de repetición contra el contribuyente.

En este sentido, siguiendo la postura VALDÉS COSTA y BORDOLLI, entendemos que lo que se está consagrando en este artículo es la figura del responsable con carácter general. Varios argumentos avalan esta postura.²⁶

En primer lugar, la fuente de este artículo es el Modelo de Código Tributario de América Latina. Tal como resulta de la Exposición de Motivos del mismo, los artículos referidos al alcance de los distintos tipos de responsabilidad tienen este mismo alcance general.

No existe fundamento alguno que justifique la posición que la voluntad de los codificadores haya sido la de apartarse de la fuente.

Pero la única explicación lógica que justifica la agregación de este apartado final, sería que el codificador pretendió dejar sentado en la norma la posibilidad que tienen todos los responsables de reclamar al deudor el perjuicio patrimonial que le provocó hacer frente a la obligación tributaria.

Téngase presente que todos los responsables son obligados por deuda ajena, razón por la cual el derecho de reclamarle al contribuyente, de *“repetir”* contra éste resulta de los principios generales de las obligaciones; es un derecho que tienen todos los obligados por una deuda que no es propia, que no es consecuencia de su actuar.

Podría entenderse que el término “repetición” no es el más feliz, pero hay que interpretar el concepto en sentido estricto, o sea del mecanismo de repetición, sino que se pretendió aludir al derecho que tienen todos los responsables de transmitir la carga de la obligación tributaria al contribuyente por las diferentes formas previstas a nivel de derecho común.

²⁶ VALDES COSTA, Ramón y otros, “Código Tributario...”, ob. Cit. Pág. 270

Según señalan BORDOLLI y FAGET, los caracteres fundamentales de los responsables son los siguientes²⁷:

- Se trata de un sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya existencia supone: pluralidad de personas y de vínculos por un lado, y unidad de la prestación por el otro. Esto significa que cuando estamos ante una hipótesis de responsabilidad debe haber al menos dos personas: por un lado el contribuyente y por el otro el responsable, que puede incluso tratarse de más de uno. En relación con la pluralidad de vínculos, los mismos son: entre el contribuyente y el Fisco, entre el responsable y el Fisco, entre el contribuyente y el responsable, y, en caso de que exista más de un responsable, entre todos ellos.

Por el otro lado, debe existir una única prestación, el pago debe hacerse una única vez al Fisco, y debe tener un único contenido. Una vez efectuado el pago, se libera a todos los deudores, sin perjuicio de las eventuales relaciones existentes entre los contribuyentes y responsables o entre los propios responsables.

- La obligación del responsable es accesorio o dependiente, no habiendo verificado éste la hipótesis prevista por el hecho generador. Esta característica implica tener en cuenta que el contribuyente, una vez que realiza el hecho o acto previsto en la ley como generador de los tributos, pasa a ser obligado ante el Fisco, y el representante, pasa a ser obligado, una vez que se produce la *“situación que origina la responsabilidad”*. Pero en ningún caso nace la obligación del responsable en tanto no exista la del contribuyente; el responsable es tal por una deuda ajena, por lo que la existencia de ésta es requisito sine qua non para que exista la responsabilidad.

- La responsabilidad puede ser solidaria, subsidiaria o sustituta: A los efectos de delimitar ante que tipo de responsabilidad estamos, deben tenerse presente no solamente la relación externa, o sea el responsable frente al Fisco, sino también las relaciones internas, entre el responsable y el contribuyente, o entre los diferentes responsables, si existiera pluralidad de los mismos²⁸.

- El responsable siempre tiene derecho a solicitar la devolución de lo pagado al contribuyente, por cuenta de quien cumple la obligación. En relación con este punto ya se adelantó que, por tratarse de un obligado por deuda ajena, y teniendo presente los principios del derecho privado que son de indiscutible aplicación en este tema, quien cumple con una obligación de otro siempre tiene derecho a solicitar la devolución de lo abonado por cuenta ajena. Esto está consagrado a texto expreso en el citado art. 19 del Código Tributario.

²⁷ BORDOLLI, Juan Carlos y FAGET, Alberto, “Sujeción pasiva...”, ob. Cit, Pág. 305.

²⁸ El análisis de los distintos tipos de responsabilidad se efectuará más adelante.

7.- Clasificación de la responsabilidad:

7.1.- Responsabilidad Solidaria: Conforme enseña Federico BERRO, la solidaridad se vincula con los sujetos de las obligaciones.

Este tipo de responsabilidad se rige por las normas del Derecho Privado, en tanto no hay normas en el Código Tributario que refieran a esta materia. En particular, en el tema a estudio, estamos ante una hipótesis de solidaridad pasiva.

El artículo 1390 del Código Civil, en su literal 3º dispone: *“La solidaridad pasiva, o entre los deudores, es la obligación impuesta a cada uno de ellos de pagar, solo, por todos, la cosa que deben en común.”*

Esto quiere decir que cuando se establece una hipótesis de responsabilidad solidaria, tanto los responsables como el contribuyente, cada uno por separado, tienen la obligación de pagar la prestación pecuniaria que les impone la ley. Una vez abonada la totalidad de la obligación por cualquiera de los obligados, quedan todos liberados.

Conforme lo establece el propio Código Tributario, la solidaridad en esta materia debe estar expresamente prevista por la ley; no se presume.²⁹

Se ha dicho que podemos analizar la responsabilidad solidaria desde dos puntos de vista: las relaciones externas y las relaciones internas.

Desde el punto de vista externo, las relaciones que se pueden apreciar son aquellas trabadas entre el contribuyente y el o los responsables (deudores), por un lado, y el Fisco (acreedor), por el otro. En este sentido, el Estado podrá reclamarle a cualquiera de los sujetos pasivos designados por la norma la totalidad de la obligación adeudada.

Desde el punto de vista interno, corresponde hacer una distinción. En primer lugar, podemos hablar de la solidaridad perfecta que implica que el deudor que abonó la totalidad de la deuda tiene derecho a reclamarles a los codeudores la parte que le corresponde a cada uno de ellos de la obligación abonada soportando su cuotaparte.

A este respecto, corresponde tener presente lo dispuesto por el art. 1404 del Código Civil: *“La obligación contraída solidariamente respecto al acreedor se divide entre los deudores de la manera que ellos hayan establecido por pacto; y a falta de éste, por partes iguales.”*

²⁹ El art. 20 del CTU. dice: *“Estarán solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador. En los demás casos la solidaridad debe ser restablecida expresamente por la ley. El cumplimiento de un deber formal por uno de los deudores no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan. Asimismo, la exención o remisión de la obligación libera a todos, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona, en cuyo caso la obligación se reducirá en la parte proporcional al beneficiario”* No corresponde el análisis en profundidad de las previsiones de este artículo, en tanto la que establece es que la solidaridad es de principio cuando se verifique un mismo hecho generador respecto de varias personas. Esta hipótesis no implica una forma de responsabilidad diferente a las que veremos al analizar las diferentes clasificaciones.

El deudor solidario que pague íntegra la deuda, solo puede reclamar contra los otros codeudores por la parte que a cada uno corresponda; y si alguno resultare insolvente, la pérdida se repartirá proporcionalmente entre los otros codeudores y el que hizo el pago...”

La citada disposición, resulta de aplicación directa en esta materia en el ámbito tributario, en tanto no existen disposiciones especiales que regulen este tema.

Por el otro lado, tenemos la solidaridad imperfecta. BORDOLLI y FAGET han dicho en relación a este tipo de solidaridad que: “...está regulada como una modalidad de la solidaridad pasiva cuya nota o característica esencial es la existencia de un vínculo obligacional de un “deudor solidario no interesado” que actúa exclusivamente en función de garantía.

En el caso de la solidaridad pasiva imperfecta, el deudor no interesado que paga por cuenta del deudor interesado tiene derecho a repetir de éste la totalidad de lo abonado. Y, obviamente, el deudor interesado que paga (por su propia cuenta) no tiene derecho a repetir nada del deudor no interesado³⁰”

En este sentido, el Código Civil en su artículo 1405 establece: “*Si el negocio que ha dado lugar a la deuda solidaria no interesare sino a uno de los codeudores, responderá éste de toda la deuda a sus correos que no serán considerados con relación a él, sino como sus fiadores.*”

Esta figura debemos analizarla desde las dos caras: externa e interna. Desde el punto de vista externo, el acreedor desconoce el interés o desinterés que cada deudor tiene en la deuda, no encuentra diferencias entre los mismos, hallándose habilitado para reclamar la totalidad de la misma a cualquiera de los deudores.

Sin embargo, desde el punto de vista interno es donde deben tenerse presente las diferencias entre los codeudores. Si quién abonó la totalidad de la deuda fue un deudor no interesado, no es posible la división de la deuda en proporción a cada deudor. Los codeudores solidarios pasan a ser “fiadores” de la obligación, pudiendo reclamar la totalidad de la deuda. Esto se debe a que no existe la finalidad común en el hecho o acto que dió origen a la obligación, tal como sucede en la hipótesis de solidaridad perfecta.

7.2.- Responsabilidad Subsidiaria: Esta responsabilidad implica que el acreedor, Fisco en este caso, sólo puede reclamar el cumplimiento de la obligación al responsable, una vez que se haya agotado el patrimonio del deudor principal, o sea del contribuyente.

³⁰ BORDOLLI, Juan Carlos y FAGET, Alberto, “Sujeción pasiva...”, ob. Cit, Pág. 311.

A esta circunstancia el Derecho Privado le denomina “beneficio de excusión”, que implica un beneficio que tiene el responsable que no se le pueda exigir la prestación hasta tanto no se haya agotado en primer lugar el patrimonio del contribuyente.

Dicha circunstancia la analizamos desde el punto de vista de las relaciones externas, o sea del vínculo entre el acreedor y cada uno de los deudores.

Otro beneficio que rige para este tipo de responsabilidad es el de división, que importa que la deuda se podrá dividir entre los responsables en partes iguales, y el acreedor podrá únicamente reclamarle a cada uno su porcentaje.

Ambos beneficios son de principio en la responsabilidad subsidiaria, en tanto no exista una norma que disponga lo contrario.

En relación con el aspecto interno de las relaciones, nos encontramos ante una situación en la que no existe un deudor interesado que haga frente a la obligación; el responsable no es tal. En consecuencia, en tanto la deuda se le reclame a uno de los responsables, éste tendrá derecho de reclamar la totalidad de lo abonado al contribuyente.

Al igual que en el caso de la responsabilidad solidaria, este tipo de responsabilidad también se rige en forma subsidiaria por las normas del Derecho Privado.

Ejemplo de este tipo de responsabilidad la encontramos en el artículo 76 de la Ley 16.060, norma que no es específica de la materia tributaria, pero que dispone que los acreedores sociales no podrán ir contra el socio por sus deudas, en tanto no se haya agotado el patrimonio social.³¹

En el ámbito tributario, el artículo 6 de la Ley 18.251 establece una nueva modalidad de responsabilidad subsidiaria de los patronos o empresas que utilicen subcontratistas, intermediarios o suministradores de mano de obra, siempre y cuando aquellos hagan uso del derecho a la información sobre el cumplimiento de obligaciones laborales y de seguridad social previsto en el artículo 4º de la misma norma³².

7.3.- Responsabilidad por sustitución (Sustituto): El responsable sustituto no aparece regulado en el CTU, ni tampoco en el MCTAL. Sin perjuicio de esto, en nuestra legislación existen algunos tributos en los que se estableció esta figura de responsable por deuda ajena.

³¹ El artículo 76 de la Ley 16.060 dispone: “Los acreedores sociales no podrán exigir de los socios el pago de sus créditos sino después de la ejecución del patrimonio social y cuando corresponda en relación de su responsabilidad, según el tipo adoptado.”

³² En relación con esta nueva modalidad de la responsabilidad, será analizada en particular más adelante.

La particularidad de este sujeto es que quien verifica el hecho generador, o sea el contribuyente, no mantiene ningún vínculo con el acreedor (el Estado), siendo desplazado por el sustituto, que es quien pasa a estar obligado a abonar la prestación pecuniaria.

En consecuencia, en esta hipótesis el único obligado ante el Fisco será el sustituto, desapareciendo cualquier vínculo con el Estado. Este análisis se realiza desde el punto de vista de las relaciones externas existentes entre los sujetos de la relación tributaria.

Esta especial vinculación del sustituto con el acreedor, desplazando al deudor principal de la obligación, ha llevado a que se discuta si estamos ante un responsable o si es una categoría diferente dentro de la clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Esta disyuntiva se funda en la relación responsable – contribuyente, ya que hay quien entiende que el responsable es aquel que esta junto al contribuyente, mientras que el sustituto lo desplaza, ocupando su lugar dentro de la relación tributaria, siendo el único deudor de la misma. En consecuencia, como el sustituto desplaza al contribuyente, no tiene la característica mencionada, no pudiendo considerarlo dentro de aquella categoría.

Siguiendo a BORDOLLI y FAGET, se comparte la tesis que el sustituto entra dentro de la categoría “responsables”, en la clasificación de los sujetos pasivos, en tanto se constatan las características ya vistas de los mismos: existe pluralidad de sujetos y de vínculos, unidad de la prestación, y la responsabilidad es por una deuda ajena.³³

De esta afirmación, se desprende como consecuencia que el Fisco únicamente podrá reclamarle el cumplimiento de la obligación al sustituto, quedando ésta en calidad de único sujeto pasivo.

No compartiendo lo expuesto, aparece DINO JARACH manifestando que el Estado siempre podrá reclamar su crédito contra el acreedor, en el caso en que el sustituto se insolvente y no pueda hacerle frente a la obligación.³⁴

Nuestra doctrina nacional, en forma mayoritaria ha entendido que en esta hipótesis, el acreedor no podrá en ningún caso reclamar la deuda al contribuyente, ya que éste fue sustituido por esta nueva figura.

Desde el punto de vista de las relaciones internas, el sustituto debe ser considerado como un deudor no interesado, cumpliendo una función de garantía, conforme lo prevé el art. 1405 del Código Civil, y por tanto tiene derecho de reclamarle al contribuyente todo lo abonado en su nombre.

³³ BORDOLLI, Juan Carlos y FAGET, Alberto “Sujeción pasiva ...”, ob. Cit. Pág. 319

³⁴ DINO JARACH, ob. Cit. Pág. 184 y ss.

Otro de los temas discutidos respecto de esta categoría de responsables es que, si bien la figura del sustituto se caracteriza por desplazar al contribuyente en la relación tributaria, debe analizarse si este desplazamiento es total o parcial.

VALDÉS COSTA ha sostenido la tesis de que el desplazamiento del contribuyente es total de la relación jurídica tributaria.³⁵

El citado autor ha dicho: “Coincidiendo con la interpretación mayoritaria en la Cátedra, coincidente también con la expuesta en la Argentina con VILLEGAS, entendemos que la característica esencial de la sustitución es la de que el sustituto es el único responsable ante el Fisco y que en consecuencia el sustituido sólo tiene derecho y obligaciones frente al sustituto. Esta es la clave para efectuar la clasificación de las responsabilidades del sustituto y de los demás responsables por deuda ajena regulados en las restantes disposiciones del Código.

Esa calificación del sustituto – que en algunos casos aparece como enigmática, como lo demuestra la doctrina internacional e incluso nacional – es de importancia fundamental en nuestro derecho por las grandes diferencias existentes en el régimen de sanciones, tanto administrativas como penales, entre los sustitutos y los agentes de retención y percepción ...”

Dichas afirmaciones llevaron al autor a sostener que, en principio, el estatuto que se le aplica al sustituto es el del contribuyente.

Por otro lado, encontramos a los autores, entre los que resulta DINO JARACH, que entienden que no existe desplazamiento del contribuyente, sino que, como se expusiera precedentemente, la Administración siempre podrá exigir al contribuyente el cumplimiento de la obligación frente a una hipótesis de insolvencia del sustituto.

Finalmente, encontramos posiciones eclécticas, que sostienen que si bien el sustituto desplaza a la figura del contribuyente, no lo hace totalmente, sino que de alguna manera el Estado mantiene cierta relación con el mismo. Estas posiciones han sido sostenidas por BORDOLLI y FAGET.³⁶

BORDOLLI ha manifestado: “Desde aquí ya anticipo que no compartimos íntegramente la tesis de VILLEGAS que sostiene que el obligado natural queda en tal emergencia absolutamente desplazado de la relación jurídico – tributaria. Si así fuera, deberíamos concluir que el legislador en realidad quiso designar al contribuyente sustituto, adjudicándole expresamente – lo cual suele ocurrir con frecuencia en medios donde existe control administrativo de precios – la facultad de trasladar al así mal llamado

³⁵ VALDES COSTA, Ramón y otros, “Código Tributario del Uruguay ...”, ob. Cit. Pág. 273

³⁶ BORDOLLI, Juan Carlos y FAGET, Alberto “Sujeción pasiva y ...”, ob. Cit. Pág. 324 y ss.

contribuyente, la carga económica que el tributo implica. Pero partiendo de la base que la normalidad debe ser la regla en el comportamiento de quienes formularon las leyes, resulta inadmisibile que en tal hipótesis no se llame a las cosas por su nombre, por lo que debe buscarse el motivo por el cual se acude a este instituto. Y esa explicación no puede ser otra que la de que la ley por un lado quiere que el obligado al pago siga siendo el mismo, pero, por otro, asume las dificultades que presenta el cobro directo. Entonces, busca a un agente privado a quien – por su vinculación con el contribuyente – le resultará mas fácil efectuar el cobro y, para obligarlo a ello, lo coloca como único responsable del pago de la obligación, con la facultad expresa de cobrar el importe al contribuyente.

Es por eso justamente que las únicas obligaciones que se desplazan al sustituto es la de pagar el tributo y naturalmente las obligaciones accesorias, como por ejemplo presentar las declaraciones juradas³⁷

De lo expuesto, resultan una serie de consecuencias en la relación del contribuyente con el acreedor, a saber: a) podrá hacer valer ante el Estado la exoneración que existiera sobre él, beneficiándose el sustituto de esta situación, en cuanto no deberá hacer frente a la obligación; b) debe cumplir con los demás deberes impuestos por la legislación; c) también podrá esgrimir sus defensa en cuanto se le pretendan aplicar los actos legislativos o administrativos que resulten contrarios a la regla de Derecho.

En el mismo sentido, FAGET también ha entendido que el contribuyente no se desplaza totalmente de la relación tributaria, sino que el sustituto pasa a ser quien debe cumplir con la obligación principal, y el Estado no puede reclamarle al contribuyente el cumplimiento de la misma, pero, por otro lado, existen ciertos derechos y deberes que el éste debe cumplir y hacer valer ante el Fisco.

El citado autor entiende que estamos ante una hipótesis de “*subrogación pasiva*”³⁸, con las consecuencias señaladas precedentemente.³⁹

De lo expuesto, este autor identifica las mismas consecuencias que aquellas a las que deriva BORDOLLI.

8.- Presupuestos de hecho de la responsabilidad y consecuencias jurídicas de su configuración: A los efectos de poder realizar un análisis de la responsabilidad debemos recurrir a conceptos de la teoría general del derecho, y más precisamente del

³⁷ BORDOLLI, Juan Carlos, “Los agentes de retención , condiciones y límites para dicha carga”, Revista Tributaria del instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUET), tomo XV, N° 85, Julio – Agosto 1988, pág. 275 y ss.

³⁸ Definiendo a la subrogación como: “*el fenómeno de “subingresso”, por el que un sujeto sustituye a otro en la misma posición jurídica que éste ocupa o, por lo menos que le estaba destinada – sea en la titularidad del derecho o de la obligación sea en el ejercicio del derecho o en el cumplimiento de la obligación – sin que el título jurídico de sujeto que “subentra” sea necesariamente unido por un nexo derivativo al título del sujeto precedente*”

³⁹ BORDOLLI, Juan Carlos y FAGET, Alberto, “Sujeción pasiva y ...”, ob. cit. Pág. 326.

presupuesto de hecho que configura la responsabilidad de los sujetos. Este supuesto se asemeja al del hecho generador tributario.

Este presupuesto configurativo de la responsabilidad, resulta una especie dentro del género presupuesto de hecho jurídico.

En relación con este tema, Hans Kelsen⁴⁰ ha dicho que son dos los elementos que podemos distinguir dentro de cualquier norma jurídica: por un lado encontramos un presupuesto de hecho descrito en forma abstracta, y por el otro tenemos un efecto.

El citado efecto está previsto únicamente para aquellas hipótesis en que se verifica una situación que coincide con el presupuesto descrito por la norma. El vínculo existente entre el presupuesto de hecho y el efecto, se da en términos de imputación.

Resulta esencial para el Derecho Tributario la ubicación del presupuesto configurativo de la responsabilidad, podríamos denominarlo “hecho generador de la responsabilidad”, como un supuesto normativo de los efectos tributarios.

9.- Responsabilidad cuyo presupuesto de hecho es la representación:

9.1.- Responsabilidad por representación en el Código Tributario (artículo 21).

El artículo 21 de nuestro Código Tributario dispone: *“Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo.”*

Esta disposición establece una responsabilidad solidaria de los representantes; por tanto, estamos ante una responsabilidad por hecho ajeno, en tanto los representantes, que no son parte de la relación tributaria, responderán, cuando se configure la hipótesis prevista por esta disposición, por el contribuyente, obligado principal.

Corresponde analizar cómo está utilizada la figura de la representación: ¿es similar a la definida por el Derecho Privado o pueden apreciarse diferencias?

Como ha manifestado la doctrina, no estamos ante una figura del representante que funcione de la manera habitual, sino todo lo contrario. En general, cuando el responsable actúa, lo hace en nombre del representado, por lo que las consecuencias de los actos realizados por aquél se ven reflejadas en el patrimonio de éste.

Pero en esta situación, conforme lo señala la norma, el representante soportará en su patrimonio las consecuencias del incumplimiento tributario del representado, siempre y

⁴⁰ Kelsen, Hans, Teoría pura del Derecho, 1997, Pág. 84 y ss.

cuando se verifiquen todas las hipótesis previstas en la misma. De esta manera, podemos decir que en este caso la representación funciona en un sentido inverso de lo habitual.

Esta es una norma que ha provocado muchas dudas a nivel tributario, sobre todo en relación con el alcance que se le otorga a diferentes conceptos usados por la mismas, como por ejemplo responsables, obligación tributaria, que implica proceder con la debida diligencia, etc. Respecto de los mismos, realizaremos una breve referencia a las diferentes posiciones.

Como se dijera, uno de los problemas interpretativos de este artículo, es que debe entenderse en el concepto de “representantes legales y voluntarios”, y si ciertas figuras, como son los gerentes y administradores quedan incluidas en aquel concepto.

La fuente de esta norma la encontramos en el MCTAL, con la diferencia que en éste se hacía una enumeración mas precisa de los sujetos a los que se dirige esta norma, incluyendo expresamente a los directores y gerentes, entre otros.

En doctrina hay quienes han sostenido que estas figuras se encuentran comprendidas dentro del concepto de representantes. Fundamentan esta posición en que la fuente de esta norma, el MCTAL los incluía y no existe ningún fundamento para entender que el CTU se apartó de éste. Asimismo, entienden que otras disposición del Código, más precisamente el art. 104 que regula la responsabilidad por infracciones, incluye una serie de administradores, y, haciendo una interpretación lógico – sistemática, tampoco puede entenderse que el art. 21 le haya dado un contenido diferente a este concepto.

Sin perjuicio de lo expuesto, otra parte de la doctrina, entre los que encontramos a BERRO, entiende que: “debe concluirse que la norma del art. 21 sólo afecta a quienes puedan ser jurídicamente catalogados como representantes. Directores o dependientes sólo podrían ser responsabilizados si se prueba dicha calidad inexcusable...”⁴¹

El citado autor fundamenta esta posición atendiendo al tenor literal de la palabra “representantes”, y en una interpretación contextual de la norma, teniendo presente que se trata de una materia excepcional por ser una hipótesis de responsabilidad de un tercero por deuda ajena.

En relación al concepto de representantes, ya hicimos referencia a que implica la representación, y esto es lo que tenemos que tener presente al hacer una interpretación literal del concepto: esta supone dos partes, el representante y el representado, siendo que la actuación del primero compromete el patrimonio del segundo.

⁴¹ BERRO, Federico, “Responsables Tributarios”, Amalio M. Fernández, 1990, pág. 19 y ss.

Como crítica al argumento utilizado que lo compara con las hipótesis manejadas en el art. 104 del CTU, corresponde decir que no pueden asimilarse los conceptos usados por ambas normas. Es evidente que el mismo codificador que redactó ambas normas, si hubiera querido que tuviesen el mismo contenido, la redacción de ambas normas hubiera sido semejante. Si el artículo 21 refiere únicamente a representantes legales y voluntarios, es porque se quiso acotar el ámbito subjetivo de aplicación de esta norma.

Otro de los problemas interpretativos que contiene este art. 21, es el alcance del concepto de “obligación tributaria”, ya que la responsabilidad de los representantes alcanza a la misma.⁴²

Resulta importante para la aplicación de esta norma, determinar cual es el alcance de la expresión debida diligencia en sus funciones, que es uno de los presupuestos previstos por la norma para hacer nacer la responsabilidad.

En relación con esto, BERRO ha sostenido que en tanto el artículo se relaciona con la debida diligencia en las funciones que desempeña el representante, las mismas deben tener relación con la gestión tributaria del contribuyente, en este caso el representado.⁴³

Esta afirmación también provoca dudas ya que como la frase utilizada debe analizarse en su conjunto, se plantea si la debida diligencia debe ser en el cumplimiento de las funciones como representante en general, o si, por otro lado, esta diligencia debe analizarse exclusivamente en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A los efectos de solucionar todos estos temas, deberá estarse al análisis del caso concreto.

Finalmente tenemos el tema del alcance de responsabilidad, en tanto la misma se limita al valor de los bienes administrados por el representante, siempre y cuando éste no haya actuado con dolo.

En relación con el análisis de la posible actuación dolosa del representante, BERRO ha dicho: *“Parece claro que debe descartarse que se trata de un dolo infraccional en el sentido de conciencia y voluntad de realizar algunas de las infracciones tributarias del Cap. V o de los ilícitos del Cap. VI del C.T.”* Si fuera así estaríamos ante infracciones que deberían caer dentro de los tipos del Cap. V para tener eficacia.

También parece que debe descartarse la asimilación del dolo con fraude, en vista de la distinción que el mismo Código trae de ambos conceptos en el Cap. V donde define el fraude como “todo engaño u ocultación que induzca...”(art. 96 inciso 2)

⁴² En relación con este punto, debe precisarse que el concepto de obligación tributaria se encuentra definido expresamente en el art. 14 del Código Tributario.

⁴³ BERRO, Federico, “Responsables Tributarios”, ob.cit. pág. 39 y ss.

*El dolo y la culpa son elemento subjetivos que deben buscarse en el área psicológica del representante y no en la materialidad del acto”.*⁴⁴

Esta afirmación, debe ser analizada desde las otras formas de la culpabilidad. En consecuencia, cuando el representante actuó en forma negligente, también procede la aplicación de esta norma, pero la responsabilidad de aquel se limitará al valor de los bienes administrados.

A los efectos de determinar este valor, deberá atenderse a los que surjan de los estados contables y demás documentación del contribuyente.

9.2.- Responsabilidad de los representantes y socios en el IRAE. Artículo 95, T 1, T.O. 1996: Actualmente, y con un ámbito de aplicación al Impuesto a la Renta de Actividades Económicas, se encuentra consagrada la responsabilidad objetiva.

Esta tipología de responsabilidad se categoriza en atención o no la valoración de la conducta del responsable. Conforme al referido criterio, se clasifican en responsabilidad subjetiva y objetiva.

Se trata de responsabilidad subjetiva cuando el legislador ha tomado en cuenta la conducta del responsable. En otros términos, cuando se toma en cuenta el ánimo o voluntad del responsable al caso concreto para entender verificado el presupuesto de hecho. Si ha actuado con la debida diligencia, no nacerá la responsabilidad, o lo que es lo mismo, sólo se responsabiliza las conductas culposas y dolosas.

En cambio, puede afirmarse que hay responsabilidad objetiva cuando la ley la atribuye aquella sin analizar la conducta del agente en el caso concreto.

El artículo 95 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, reza “*Responsabilidad solidaria.- Los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto.*”

9.2.1- El presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 95 T.4. de T.O. 1996: El presupuesto de hecho de la referida responsabilidad es revestir la calidad de socio de sociedades personales o la calidad de directores de sociedades contribuyentes del IRAE. La única consideración es la reseñada, no se valora la conducta de los socios o directores referidos.

9.2.2.- Consecuencia de la configuración del presupuesto de hecho: La consecuencia de la configuración del presupuesto de hecho, es la responsabilidad solidaria con el contribuyente por el pago del IRAE⁴⁵.

⁴⁴ BERRO, Federico, “Responsables Tributarios”, ob. cit. pág. 42

⁴⁵ Es de destacar que el artículo 59 del T. 4 del T.O. 1996 (IRIC) establecía la responsabilidad objetiva de los referidos sujetos por aquél impuesto. No obstante la doctrina tributarista mayoritaria lo entendía derogada por el artículo 21 del

10.- Responsabilidad tributaria cuyo presupuesto de hecho es la sucesión de empresas (artículo 22 del Código Tributario): El artículo 22 del Código Tributario, bajo el *nomen iuris* de “Solidaridad de los sucesores” establece “*Los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus antecesores; esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo. La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia.*”

Se trata de una norma que regula una responsabilidad por deuda ajena y que quien ha configurado el hecho generador de la obligación tributaria y como tal contribuyente es el enajenante o sucedido en la casa de comercio o empresa. La responsabilidad instituida en esta norma califica como especie del género de responsables por deuda ajena establecido en el artículo 19 del Código Tributario. Es de destacar que existe una especial vinculación del responsable con el contribuyente que justifica la creación del presupuesto de hecho responsabilizatorio; en este caso le ha sucedido a aquél en el negocio.

La sucesión de empresas regulada en el artículo 22 no opera una sucesión en la deuda, no implica que el contribuyente desaparezca de la relación tributaria, sino que por este mecanismo se coloca a un tercero (sucesor) al lado del contribuyente, con una responsabilidad solidaria imperfecta.

Es una responsabilidad legal, la que no será exonerable por las partes intervinientes en el negocio por el cual se produce la sucesión de empresas (por más que sea cláusula usual en la práctica). Ello, sin perjuicio que la misma regule las relaciones internas entre enajenante y adquirente, pero claro está no serán oponibles al acreedor tributario⁴⁶.

Puede concluirse que no se trata de transmisión de las deudas, sino una responsabilidad legal que se sobrepone al contrato y funciona en ocasión del mismo.

10.1.- Presupuesto de hecho de la responsabilidad del sucesor de empresa:

La norma basa el presupuesto de hecho en la transferencia de patrimonios empresariales.

Código Tributario, no así la doctrina mayoritaria comercialista. Es de destacar que la jurisprudencia del TCA tuvo oscilaciones en el punto. Sin perjuicio de la anterior, la Ley 17.930 en su artículo 464 estableció: “*Declárase por vía interpretativa que el artículo 21 del Código Tributario no ha derogado lo dispuesto por el artículo 357 del Decreto-Ley N° 14.252, de 22 de agosto de 1974, con la modificación establecida por el artículo 346 del Decreto-Ley N° 14.416, de 28 de agosto de 1975 (actual artículo 59 del Título 4 del Texto Ordenado 1996)*”.

⁴⁶ Abona la tesis sostenida el tercer inciso del artículo 14 del Código Tributario disponiendo “*Su existencia no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos o a la naturaleza del objetivo perseguido por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre sí los particulares.*”

Debe verificarse una transferencia, ya que se trata de la operación que puede dejar sin garantía al sujeto activo⁴⁷.

El bien transmitido debe constituir una universalidad, como una casa de comercio o estar integrada por un patrimonio, que debe comprender diversos elementos tales como local, instalaciones, mercaderías, nombre comercial, clientela, llave, privilegios y marcas, créditos y deudas⁴⁸. No se encuentran alcanzados en el presupuesto normativo establecido en la norma en análisis los casos en que el contribuyente se mantiene como titular jurídico de los bienes, pues no hay cambio de titular o sucesión en la empresa. Tampoco encuadran dentro del hecho generador de esta responsabilidad las situaciones en que se dan cambios internos dentro de una persona jurídica, que no implican transferencias entre sujetos pasivos⁴⁹.

Se trata de un hecho generador sustancial (por oposición a formal) en tanto no sólo importa la habilidad del título y modo para la transferencia de la universalidad, sino que la norma usa como giros seguidos al de adquirente “...*demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general...*”.

En cuanto a la valoración subjetiva de la conducta del sucesor para la verificación de la conducta típica, BERRO ha manifestado luego de expresar que el artículo 21 exige como condición de responsabilidad la falta de diligencia “En el caso de la enajenación de casa de comercio los representantes del adquirente no tendrán control (posiblemente no podrá siquiera enterarse) de la ocurrencia de hechos generadores en la casa de comercio antes de la transferencia. No puede tener diligencia o negligencia ya que se trata de hechos ya ocurridos y realizados por otro sujeto.”⁵⁰

10.2.- Fundamento de la responsabilidad del artículo 22 del Código Tributario:

El fundamento de este tipo de responsabilidad de los sucesores, el que ha influido en la descripción del presupuesto de hecho, puede fincarse en evitar que la venta de una casa de comercio o activos y pasivos, quite al sujeto activo de la relación tributaria la posibilidad de hacer efectivo su derecho de crédito (el tributo) contra los bienes del contribuyente, pues al transferirlo salen de la esfera patrimonial del deudor, dejando de ser la garantía común de sus acreedores, al decir del artículo 2372 del Código Civil.

⁴⁷ Se trata de un requisito implícito que deriva de la referencia a “...*los bienes que se reciban...*”.

⁴⁸ Es pertinente destacar que no necesariamente deben estar presentes acumulativamente los bienes enumerados, sino que se hace una enumeración a simple vía de ejemplo y a los efectos de clarificar que la norma excluye las transferencias de bienes individualmente considerados tales como la compraventa de bienes del activo circulante de la empresa enajenante, compraventa del stock.

⁴⁹ No encuadrarían ni las cesiones de cuotas, ni los recesos por ejemplo.

⁵⁰ Federico BERRO, Responsables Tributarios, AMF, Pág. 61.

Puede afirmarse que la norma tiene fundamento similar al de la acción pauliana en el derecho privado.

10.3.- Consecuencia del acaecimiento del hecho generador: Con la ocurrencia del hecho generador, nace la responsabilidad en el adquirente o sucesor de la empresa transmitida. Esta responsabilidad se estatuye con respecto a los obligaciones tributarias del antecesor, sucedido o enajenante. Siendo un concepto definido por el Código Tributario el de obligación tributaria⁵¹ deberá interpretarse el artículo 22 a su luz.

Para el acaecimiento del hecho generador de la responsabilidad, el artículo 22 no establece condicionamiento de la voluntad del sucesor, pero sí lo efectúa a los efectos de ilimitar la responsabilidad. En efecto, como principio puede afirmarse que se trata de una responsabilidad limitada al valor de los bienes que se reciban por el responsable. La referencia es al valor y no a los bienes. Será en principio el precio abonado por los bienes que se reciben, sin perjuicio y en aplicación de la norma de calificación establecida en el artículo 6 inciso segundo la Administración puede probar que el precio pactado no es el que corresponde con la realidad.

La responsabilidad se torna ilimitada cuando el adquirente o sucesor hubiese actuado con dolo. En ese caso, todo el patrimonio del responsable se ve afectado hasta cubrir el adeudo total de las obligaciones tributarias del sucedido.

El monto del bien transmitido funciona como una garantía temporal (por el plazo de caducidad) por efecto de la responsabilidad en análisis. Es el patrimonio transferido el que debe soportar la carga tributaria que recaía en el contribuyente deudor.

La norma establece un plazo de caducidad de la responsabilidad. Éste se establece en un año a partir de que la Administración tuvo conocimiento de la transferencia.

El TCA ha entendido “La norma de referencia estableció dos limitaciones al regular la responsabilidad de los adquirentes. La primera limitación, refiere al monto de esa responsabilidad solidaria, que no puede exceder del valor de los bienes recibidos, esto es, del precio del establecimiento comercial que fuera objeto de la transferencia.- La segunda limitación, es de orden temporal, en cuanto la norma establece un plazo de caducidad de un año, computado a partir de la fecha en que la Oficina Recaudadora “tuvo conocimiento de la transferencia”.- ... La norma legal establece que la responsabilidad cesa al año del conocimiento de la transferencia por parte de la Administración.- No se prevén formas

⁵¹ Definición que el Código Tributario efectúa en su artículo 14.

para ese conocimiento.- Cualquier medio de comunicación o conocimiento fehaciente hace funcionar ese plazo.-

Como expresa Federico BERRO, “no existen condicionamientos al conocimiento de la transferencia que tenga la administración. No existe un método organizado de comunicar la transferencia. El más común será el pedido de certificado de deudas que se solicita para la enajenación de las casas de comercio.....”, y también “.....puede surgir como resultado de una inspección en la empresa o de evaluaciones que la Administración lleve a cabo, o aún por cualquier otro medio por el cual la Oficina tenga conocimiento cierto de la transferencia....” (Responsables Tributarios, págs. 57/58).⁵²

En pronunciamiento anterior y en cuanto al tópico la Sede ha expresado: “La parte final del citado art. 22 del C. Tributario establece que: “La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia”.

Sin duda se trata de un término de caducidad y no de prescripción, de naturaleza análoga al término previsto por el art. 1296 del C. Civil, relativo a la acción pauliana.

Esta es, por otra parte, la enseñanza de la doctrina (BERRO, Federico: Responsables Tributarios, pág. 57).

La dificultad se presenta en cuanto a la determinación del *dies a quo* (punto de partida del término), esto es, desde cuando la Administración tuvo efectivo conocimiento de la transferencia. ...

Y en el caso no pudo existir un trámite formal, desde que la actora negó en todo momento que existiera “transferencia”.

Aquí el conocimiento de la Administración surge como resultado de un proceso de inspección, que culmina con el informe de fecha 14/12/98 (A.A., fs. 145/150), del cual se extraen los indicios serios y concordantes que permiten inferir la existencia de la sucesión o transferencia de empresas. No es suficiente indicio de conocimiento la simple denuncia de un cambio de domicilio fiscal como pretende la accionante.

Por tanto, el acto impugnado, en cuanto declara la responsabilidad solidaria de la sucesora, tuvo por efecto la interrupción eficaz de la caducidad, al ser dictado dentro del plazo de un año que establece la ley, computado desde el efectivo conocimiento de la transferencia por la oficina recaudadora.

Tampoco puede tomarse como fecha de inicio del plazo de caducidad, el que sugiere el Sr. Procurador en su dictamen, pues alude a un informe previo, de fecha

⁵² Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 211/2007 de 9 de mayo de 2007.

13/8/98 (A.A., fs. 77v./78), emitido por Gestión Judicial de Cobro, que la Asesoría Letrada consideró insuficiente (A.A., fs. 110).

En consecuencia, el Tribunal se inclina por sostener que no ha sido acreditada la caducidad o extinción de la responsabilidad solidaria de la aquí accionante.⁵³,

11.- Responsabilidad cuyo presupuesto de hecho es la transferencia de riquezas -Agentes de Retención y Percepción (artículo 23 del Código Tributario):

11.1.- Definición legal: Como otra especie “responsables” estatuida en el artículo 19 del Código Tributario, tenemos al agente de retención o percepción quien posee una definición legal expresa desde la vigencia del Código Tributario, en el artículo 23. El mismo establece “*Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.*”

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.”

11.2.- Presupuesto de hecho de la responsabilidad de los agentes: El presupuesto de hecho de la responsabilidad para constituirse en tal, radica en la circunstancia que los agentes intervengan en actos u operaciones en las cuales les permitan retener o percibir el importe del impuesto. En otros términos que el agente participe en actos en los que existan transferencias de riquezas, transferencias patrimoniales del agente al contribuyente (en los casos de agentes de retención) y del contribuyente al agente (en los casos de percepción). Siendo el presupuesto de hecho su acaecimiento es un condicionamiento determinante de ésta figura. Sólo podrán ser objeto de designación aquellas personas que, por sus funciones públicas, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan retener o percibir una suma de dinero.

Como lo expone con claridad PEIRANO FACIO⁵⁴, el instituto de la retención supone que el agente tiene en su poder riqueza que corresponde al contribuyente y suspende en todo o en parte el pago al que tiene derecho este último, reservando la cantidad en cuestión para el pago de una deuda tributaria, por lo que la retención

⁵³ Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 408/2003 de 8 de setiembre de 2003.

⁵⁴ Juan Carlos PEIRANO FACIO, “*Manual de Derecho Financiero*”, Vol. V, pág. 50.

requiere, esencialmente, una circulación de riqueza entre un deudor (que es el agente de retención) y un acreedor (que es el contribuyente).

Refiriéndose a la norma en análisis BLANCO manifiesta “Se expresa en dicha norma que los agentes de retención y percepción son sujetos que, en razón de diversas circunstancias, intervienen en “actos u operaciones en las cuales pueden retener o percibir el tributo correspondiente”. Para determinar qué característica común tienen esos “actos u operaciones” (que son los presupuestos de hecho de la responsabilidad de los agentes) veamos que la norma habla de que se trata de circunstancias que deben permitir “retener o percibir” el importe del tributo. Puede decirse que, en consonancia con el empleo usual que tiene en el lenguaje jurídico, el verbo “retener” está empleado como sinónimo de “quedarse con algo que en principio debería entregarse a otro” Dado que ese “algo” corresponde al “importe del tributo”, va de suyo que lo que debe retenerse es una suma de dinero⁵⁵. Como consecuencia de lo anterior, todo indica que “el acto u operación al que alude el Código Tributario, y del cual debe retenerse una suma de dinero, debe ser forzosamente una transferencia de dinero del agente de retención al contribuyente. En lo que refiere al verbo “percibir” corresponde similares consideraciones: dado que lo que el agente debe percibir es “el importe del tributo”, parece lógico suponer que el acto u operación que da lugar a la percepción es también una transferencia de dinero.

En consecuencia, podemos concluir que el presupuesto de hecho de la responsabilidad de un agente de retención o percepción es siempre una transferencia de una suma de dinero, un caso (la retención) del agente hacia el contribuyente, y en el otro (la percepción) del contribuyente hacia el agente”^{56 57}

El TCA en Sentencia N° 94/997 de fecha 03/03/97 distingue entre el presupuesto de hecho de la retención o percepción del hecho generador del tributo: mientras que éste último es el supuesto abstracto cuyo acaecimiento fáctico hace nacer la obligación tributaria, el presupuesto de hecho de la retención o percepción es el supuesto abstracto que hace nacer el deber del agente de retener o percibir, de la misma manera que otros supuestos de hecho distintos del hecho generador dan lugar al nacimiento de otras obligaciones sustantivas o formales distintas de la obligación tributaria. De conformidad ha entendido que el presupuesto de hecho de la retención o percepción necesariamente

⁵⁵ Creemos que es la hipótesis más común, pero no necesariamente se retiene dinero, sino que incluso puede retenerse especies para “realizarlas” en dinero. Tal hipótesis puede regularse en las relaciones internas.

⁵⁶ Andrés BLANCO, Los agentes de retención y de percepción en el Derecho uruguayo, Revista Tributaria N° 166, Pág., 12

⁵⁷ En el mismo sentido y en anterior trabajo Andrés BLANCO en co-autoría con Horacio Pintos, La designación de agentes de retención y percepción tributarios en el IRIC, el IVA y el Impuesto a las Pequeñas Empresas”, en Revista de la Facultad de Derecho N° 23, Pág. 45.

debe consistir en una transferencia patrimonial del designado agente a favor del contribuyente (en el caso de la retención), o del contribuyente a favor del agente (en caso de percepción) de forma tal que el agente tenga la oportunidad efectiva de detraer o añadir de o a esa transferencia el importe del tributo⁵⁸.

En consecuencia, lo que el agente vierte al Fisco (siempre que haya efectuado la retención o percepción según corresponda el caso) es la retención que efectuó, la cual no proviene de su dinero sino de los montos retenidos. Por lo tanto, el resarcimiento se encuentra ínsito, ya que se produce con anterioridad a que vierta el monto del tributo. En cambio en la hipótesis que se haya efectuado la transferencia de riquezas entre contribuyente y agente o viceversa (hecho generador de la responsabilidad de los agentes) y no hayan retenido o percibido según corresponda, tendrán una responsabilidad solidaria con el contribuyente, y responderá el agente con patrimonio propio, quedando siempre a salvo del derecho de resarcirse lo pago por deuda ajena (artículo 19 del Código Tributario).

Tratándose de un responsable tributario tiene una relación de accesoriedad⁵⁹ con la obligación tributaria. En efecto la responsabilidad nace si acaece el hecho generador de la responsabilidad (en el caso de los agentes, la transferencia de riqueza entre agente contribuyente o viceversa) y acumulativamente acaezca el hecho generador de la obligación tributaria⁶⁰.

La obligación que nace con la responsabilidad de los agentes es la del pago del tributo percibido o retenido y si no han operado aquellas, a pesar de haberse dado la transferencia de patrimonio (hecho generador de la responsabilidad en análisis), tiene la responsabilidad solidaria con respecto al adeudo tributario del contribuyente. Obligación más que suficiente que para ser catalogada de obligación sustancial. Máximo si el pago efectuado por el agente, si coincide con el debido libera tanto contribuyente como a los responsables. “Si, entonces los agentes de retención y percepción son auténticos sujetos pasivos de relaciones jurídicas sustantivas, no puede compartirse la segunda conclusión

⁵⁸ Comentada por Andrés BLANCO: “Análisis crítico de la Jurisprudencia acerca del IVA”, Revista Tributaria N° 176, pág. 566.

⁵⁹ Para que surja la obligación accesorial es necesario el nacimiento de la principal.

⁶⁰ Es de destacar que el alcance subjetivo de las sentencias del TCA se limita, como regla general, a los intervinientes en el proceso anulatorio, por lo que si sólo obtiene la nulidad del acto de determinación por el contribuyente, pero no accionó el responsable se quiebra el principio de accesoriedad pero por aplicación de una norma constitucional (“Artículo 311.- Cuando el Tribunal de lo Contencioso Administrativo declare la nulidad del acto administrativo impugnado por causar lesión a un derecho subjetivo del demandante, la decisión tendrá efecto únicamente en el proceso en que se dicte.

Cuando la decisión declare la nulidad del acto en interés de la regla de derecho o de la buena administración, producirá efectos generales y absolutos.”).

del Tribunal⁶¹, en el sentido de que tales agentes carecen de legitimación activa para impugnar en vía recursiva o jurisdiccional las normas tributarias de fondo, generales o particulares y de cualquier rango, que hagan relación con el tributo a cuyo respecto la retención o percepción se haya consagrado. En efecto, ... las obligaciones de estos agentes, además de tener carácter sustantivo, se entrelazan con y dependen de la obligación tributaria propiamente dicha que vincula al Fisco con el contribuyente, de forma tal que el ajuste a Derecho de esas obligaciones de los agentes puede ser corolario del vínculo entre Fisco y contribuyente. Por tanto, los agentes de retención y percepción tendrán un interés calificado que les habilitará para impugnar tales normas sustantivas, sin perjuicio de que –obviamente– tengan también en legitimación para impugnar las normas que directamente refieren a su designación y forma de actuación como tales⁶².”⁶³

11.3.- Consecuencias de la configuración del presupuesto de hecho por parte de los agentes de retención y percepción: Por otra parte, además de establecer el presupuesto de hecho de la responsabilidad de los agentes, el artículo 23 comentado delimita el alcance de su responsabilidad siguiendo la estructura diseñada por el Código Tributario⁶⁴.

El alcance de la responsabilidad en el artículo en análisis se diseña bajo dos hipótesis:

A- Habiéndose configurado el hecho generador de la responsabilidad (transferencia patrimonial entre contribuyente y agente o viceversa), el agente no ha procedido a retener o percibir -según corresponda- el adeudo tributario: La hipótesis de análisis supone que el agente no ha ejercido la carga de retener o percibir. Entendemos que se trata de una situación jurídica asimilable a la de carga⁶⁵, pues es de interés del agente obtener del contribuyente el monto del adeudo tributario para verterlo al Estado. Si no ejerce la carga, tiene una consecuencia negativa, el de responder con su patrimonio propio.

⁶¹ El autor refiere a la sentencia N° 506/1996 dictada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

⁶² Andrés BLANCO, Los agentes de retención y de percepción en el Derecho uruguayo, Revista Tributaria N° 166, Pág., 14.

⁶³ Esta posición ha sostenido la D.G.I., en tanto de la lectura de las Consultas Vinculantes publicadas en el Boletín Informativo de la referida institución, se le ha otorgado el carácter de vinculante a consultas presentadas por agentes de retención o percepción donde el tema en consulta no es sólo el alcance de la responsabilidad, sino de la relación jurídica sustancial (hecho generador de la obligación tributaria). Es de recordar que la doctrina ha considerado que la legitimación que requiere el instituto de la consulta vinculante es asimilable (o es la misma) que la Carta Magna exige para incoar válidamente la acción anulatoria.

⁶⁴ Presupuesto de hecho – consecuencia de su configuración., estructura que no se ha seguido en su totalidad por las Leyes que han creado nuevas figuras de responsables tributarios como se vera infra.

⁶⁵ Entendemos por carga a la situación jurídica en el que titular tiene el imperativo del propio interés en su accionar para gozar de un determinado beneficio.

Entendemos que la doctrina no ha sido unánime en cuanto a la situación jurídica del agente con respecto a la retención. Se ha manifestado como un deber⁶⁶ y asimismo como un derecho⁶⁷. No obstante, siempre tiene a su favor el derecho a resarcirse de lo pagado por deuda ajena, conforme al artículo 19.

En efecto, si no ha retenido o percibido habiendo tenido la posibilidad de hacerlo, el Derecho tributario le asigna al agente la calidad de responsable solidario. Solidaridad categorizable de imperfecta.

En esta hipótesis, habiendo ocurrido el hecho generador de su responsabilidad, ineludiblemente responde por el importe tributario del contribuyente⁶⁸. El titular del crédito tributario tiene acción directa contra el obligado principal o contra el agente indistinta o conjuntamente hasta satisfacer su crédito.

B-Habiéndose configurado el hecho generador de la responsabilidad (transferencia patrimonial entre contribuyente y agente o viceversa), el agente ha procedido a retener o percibir -según corresponda- el adeudo tributario: En este caso, el agente que ha retenido o percibido ha incrementado en su patrimonio, con el destino (obligación) de volcar el referido monto al Fisco a los efectos de satisfacer el crédito tributario de éste.

Una vez efectuada la retención o percepción pasa a ser el único deudor contra el Fisco por el monto retenido o percibido. El Fisco podrá reclamarle únicamente al agente el monto retenido o percibido.

Ahora bien, si el agente no ha retenido o percibido todo el adeudo tributario, por la diferencia obviamente no hay retención. No habiendo retención (puesto que la que operó fue solo parcial), se aplica la hipótesis vista en el literal anterior.

⁶⁶ José Carlos BORDOLLI y Alberto FAGET, Sujeción pasiva y responsables tributarios, en Revista Tributaria N° 127, Pág. 334.

⁶⁷ “En cuanto a los agentes de retención y percepción, observemos que cuando el artículo 23 del Código Tributario se refiere al acto de retención o de percepción emplea el verbo “poder”: estos sujetos, son en efecto, quienes “pueden retener o percibir” el importe del tributo correspondiente. El uso de la expresión “pueden” al referirse al acto de retención o percepción, en vez de “deben” o “están obligados”, ya nos aproxima –por una simple razón semántica- a un permiso antes que una obligación.

Pero además veamos cuál es el efecto normativo de que el agente no tenga o no perciba. Como vimos más arriba, el propio artículo 23 del Código Tributario establece que si el agente retiene o percibe, él es el único responsable, y si no lo hace también es responsable pero en forma solidaria con el contribuyente. Vale decir que, ocurrido el presupuesto de hecho de su responsabilidad (el pago hacia o desde el contribuyente, según el caso), el agente indefectiblemente responde por el importe que corresponda, tanto si retiene o percibe como si no lo hace. La diferencia normativa entre uno y todo caso no atañe al propio agente, sino al contribuyente, que en un caso sigue respondiendo por el total del tributo (como si el instituto de la retención o la percepción no existiera), y en todo caso a la Administración, pues dependiendo del caso tendrá uno o dos patrimonios sobre los cuales hacer efectivo su crédito”.

⁶⁸ La referida consecuencia encuentra su fundamento en que de lo contrario más que una obligación (responsabilidad) el agente tendría una potestad, pues no reteniendo quedaría liberado de toda relación tributaria.

En otros términos cuando la retención o percepción sea menor al monto que debió ser, se está ante la siguiente situación:

- i- Por el monto retenido o percibido el Fisco tiene acción únicamente contra el agente. Operaría una sustitución⁶⁹ únicamente sobre ese monto.
- ii- Por lo no retenido o percibido al contribuyente (habiendo tenido la posibilidad de hacerlo el agente), y adeudado al Fisco, el acreedor tributario podrá reclamárselo al contribuyente o al agente. Ello porque el agente reviste la calidad de responsable solidario.

En síntesis, si el agente retiene o percibe es el único obligado ante el Fisco hasta el monto de lo retenido o percibido. De lo contrario, si no practica la retención o percepción será solidariamente responsable junto con el contribuyente. Es decir que, la atribución de responsabilidad solidaria se encuentra condicionada a la hipótesis de incumplimiento de su carga de retener o percibir. En caso de haber abonado en la calidad de responsable solidario tendrá acción de repetición contra el contribuyente conforme su calidad de responsable por deuda ajena (artículo. 19 C.T). En caso de haber retenido o percibido y pagado al Fisco no habrá sufrido detrimento patrimonial alguno.

11.4.- Responsabilidad sancionatoria agravada de los agentes de retención o percepción: El estatuto de la responsabilidad de los agentes de retención y percepción por normativas posteriores al Código Tributario⁷⁰ se le ha agravado el régimen sancionatorio. Se trata de un régimen más grave si se lo compara con el aplicable al propio contribuyente a quien se le percibe o retiene. “En materia sancionatoria, la ley uruguaya ha entendido tradicionalmente que la calidad de agente de retención o de percepción amerita el establecimiento de sanciones agravadas con relación a los contribuyentes, y aun respecto del resto de los responsables, pero sólo para el caso en que hayan practicado la retención y la percepción. Este temperamento se fundaría en el entendido que, ocurrida la retención o la percepción, los agentes estarían en disposición de fondos que, en sustancia -ya pertenecerían al Fisco-, y también en el hecho de que el cumplimiento de su obligación de pago frente al Fisco no debería significarles –en principio un detrimento patrimonial.⁷¹”

⁶⁹ Con respecto a las diferencias entre sustitución y agentes de percepción o retención, se remite al lector a lo que se expondrá mas abajo.

⁷⁰ Esta afirmación encuentra una excepción parcial, pues la Ley 11.496 en su artículo 27 y en cuanto a las contribuciones de seguridad social retenidas por los patrones a los empleados y no vertidas al Fisco, tipifica como delito de apropiación indebida. Como se aprecia la referida Ley es anterior al Código, pero no está creando una sanción, sino un tipo penal (de ahí que es una excepción parcial).

⁷¹ Andrés BLANCO, Los agentes de retención y de percepción en el Derecho uruguayo, Revista Tributaria N° 166, Pág., 39.

En efecto, el referido régimen se encuentra conformado por las normas que seguidamente se transcriben, las que se encuentran recogidas en el Texto Ordenado 1996 en su Título 1 con el articulado que se refiere:

A- Artículo 119⁷² *“La multa por mora (artículo 94º del Código Tributario) para los agentes de retención y de percepción de impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, será del 100% (cien por ciento) del tributo retenido o percibido y no vertido, sin perjuicio de las demás responsabilidades tributarias y penales.”*

B- Artículo 124⁷³ *“Se presumirá la intención de defraudar los tributos por los agentes de percepción que no viertan en tiempo y forma los impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, salvo prueba en contrario.*

La defraudación será sancionada con multas de 5 a 15 veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar”.

El prepuesto de aplicación del artículo 119, es que el agente haya retenido o percibido según el caso, del contribuyente el adeudo tributario. Integra el prepuesto que luego de haber efectuado la retención o percepción no haya satisfecho el crédito del acreedor tributario, es decir que no haya volcado lo retenido o percibido al pago del adeudo tributario. La consecuencia de la configuración del hecho generador de la sanción, es elevar la multa por mora a un 100% del tributo retenido o percibido.

El artículo 124 consagra la contracara de lo establecido por el literal H) del artículo 96 del Código Tributario. En efecto aquél le presume la intención de defraudar a quien omite “... la versión de las retenciones efectuada”. En ese caso la presunción es para el agente de retención que ha retenido y no ha volcado al Fisco el monto retenido. En cambio el artículo 124 establece la referida presunción al agente de percepción.

A diferencia del literal H) del artículo 96 en que se exige que se haya efectuado la retención por el agente homónimo, el artículo 124 expresamente no exige que se haya ejecutado la percepción para que se configure la presunción simple⁷⁴.

11.5.- Tipicidad penal de los agentes de retención y percepción: La primera norma en este sentido es la Ley 11.496, la que establece en su artículo 27, *“Los patronos que no viertan los aportes descontados a sus obreros y empleados, dentro del término previsto por el artículo 11 de la ley Nº 6.962, sustituido por el artículo 23 de la ley Nº 11.035, incurrirán en el delito de aprobación indebida.”* Su ámbito de aplicación, como

⁷² Fuente: Decreto-Ley 15.646 de 11 de octubre de 1984, artículo 30º

⁷³ Fuente: Decreto-Ley 14.948 de 7 de noviembre de 1979, artículo 47º.

⁷⁴ No obstante la exigencia que el agente tenga el monto a verter al Fisco el crédito, correspondería ser exigido en mérito al fundamento del agravamiento de la sanción y para equiparar a las dos categorías de agentes.

se desprende de su lectura, es para los patrones en su calidad de agentes de retención que hayan retenido las contribuciones a la seguridad social y no hayan vertido el referido monto tributario al Fisco.

Por su parte el artículo 127⁷⁵ del Título 1 del Texto Ordenado 1996 expresa, “*Los agentes de retención y percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva que no viertan el impuesto retenido o percibido dentro del término previsto por las normas vigentes, incurrirán en el delito de apropiación indebida.*”

La norma crea un tipo penal que lo configurara el agente de retención que habiendo efectuado la misma no vierta dentro del plazo de vencimiento el impuesto retenido y los agentes de percepción que habiendo percibido del contribuyente no hayan vertido en el referido plazo al Fisco aquél capital. La figura se acota a los agentes de retención o percepción de tributos recaudados por la D.G.I.

Las normas referidas se limitan a crear el tipo penal por remisión, por lo que la pena deberá buscarse en el delito de apropiación indebida tipificada en el Código Penal⁷⁶.

11.6.- Normas que establecen modificaciones al régimen concursal de los agentes de retención y percepción: Estas se encuentran recogidas el Título 1 del Texto Ordenado 1996 en los artículos que se transcriben: “*Artículo 105⁷⁷. - Cuando los agentes de retención o percepción de tributos recaudados por la Dirección General Impositiva se encuentren en situación de concordato, quiebra, concurso o moratoria o de liquidación judicial de sociedad anónima, la Dirección General Impositiva no estará obligada a aguardar sus resultas para ejercer las acciones tendientes al cobro o aseguramiento de los créditos de naturaleza tributaria emergentes de las obligaciones como agente de retención o de percepción (artículos 1737 del Código de Comercio y 2381 del Código Civil). Artículo 106⁷⁸. - En los casos de quiebras y concursos, cuando la ejecución de créditos de naturaleza tributaria, emergentes de la calidad de agentes de retención y de percepción, concorra con la de créditos laborales (artículo 11º del Decreto-Ley Nº 14.188, de 5 de abril de 1974), éstos se cobrarán con preferencia a aquéllos.*”

12.- Responsabilidad por sustitución:

12.1.- Definición legal: Como se ha visto más arriba en el desarrollo de este tema, nuestro ordenamiento jurídico ha recepcionado la responsabilidad sustituta en normas

⁷⁵ Fuente: Decreto-Ley 15.294 de 23 de junio de 1982, artículo 19º.

⁷⁶ Artículo 351 del Código Penal “*El que se apropiare, convirtiéndolo en su provecho o de un tercero, dinero u otra cosa mueble, que le hubiera sido confiado o entregada por cualquier título que importare obligación de restituirla o de hacer un uso determinado de ella, será castigado con tres meses de prisión a cuatro años de penitenciaría.*”

⁷⁷ Fuente: Decreto-Ley 15.646 de 11 de octubre de 1984, artículo 31º

⁷⁸ Fuente: Decreto-Ley 15.646 de 11 de octubre de 1984, artículo 32º.

expresas, no obstante no se había consagrado como categoría general. En efecto, el Código Tributario, no se definió, ni consagró expresamente al sustituto.

Con la vigencia del nuevo sistema tributario, se ha definido legalmente la responsabilidad tributaria sustituta. La Ley 18.083 en su artículo 57 define: “*Responsables sustitutos.- Son responsables sustitutos aquellos sujetos que deben liquidar y pagar la totalidad de la obligación tributaria en sustitución del contribuyente.*”

Una vez designado el responsable, el contribuyente queda liberado de toda responsabilidad frente al sujeto activo por la referida obligación. Tal liberación no inhabilita al contribuyente a ejercer todos los derechos que le correspondan en su condición de tal, tanto en sede administrativa como jurisdiccional.

Los responsables sustitutos tendrán en todos los casos derecho a repetición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19 del Código Tributario.”

12.2.- Categorización doctrinaria del responsable sustituto: Como ya se ha expresado, la responsabilidad puede ser subsidiaria o solidaria (clasificación cuya génesis se reconoce en el derecho común) y el Derecho Tributario como rama autónoma, ha consagrado un nuevo tipo de responsabilidad la que ha denominado sustituta o sustitutiva. En ese caso, ya no nos encontramos en una hipótesis en la que se agrega un nuevo sujeto conjuntamente con el contribuyente (al lado de éste), sino que desplaza o sustituye al contribuyente de la relación jurídica tributaria, constituyéndose a partir de la configuración del hecho sustitutivo en el único deudor tributario.

La doctrina Latinoamericana ha definido al sustituto en la 6º conclusión de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario como “...6)...el único obligado frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originen en el acaecimiento del presupuesto de hecho”⁷⁹.

HENSEL⁸⁰ refiere a la responsabilidad sustitutiva como aquella que opera “sustituyendo completamente al contribuyente en sus relaciones con la administración por una persona diversa, la que toma el puesto de aquél, *non accanto, ma in luogo* del mismo en cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona, la moderna doctrina del derecho tributario del sustituto *d'imposta*”

⁷⁹ Citado por Ramón VALDÉS COSTA, Curso de Derecho Tributario, 3ª Ed. Pág. 371.

⁸⁰ Citado por Ramón VALDÉS COSTA, Curso de Derecho Tributario, 3ª Ed. Pág. 368.

VILLEGAS expresa que “El sustituto –que es ajeno a la realización del hecho imponible- ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el “realizador” del hecho imponible y desplaza a este último de relación jurídica-tributaria principal.”⁸¹

“Desde el punto de vista semántico el precedente criterio de la clasificación encuentra sólida base. El sustituto “es la persona que hace las veces de otra” y sustituir es poner “poner a una persona.... en lugar de otra para que haga sus veces”. Como dijo Gianini el sustituto actúa “*non accanto ma in luogo*” de la persona a la que la ley consideró con la suficiente capacidad contributiva; o como sostiene Alessi, el sustituto “*é lui il vero ed unico debitore dell'imposta*.”⁸²

El instituto de la responsabilidad sustituta implica que cuando opera, existe un solo *vinculum iuris* entre el sujeto activo “Fisco” y el sujeto pasivo “sustituto”, habiéndose desplazado de la relación jurídica tributaria crediticia a quien configuró el hecho generador de la obligación tributaria, el contribuyente.

La doctrina ha indagado en la singularidad de la figura del sustituto partiendo de las diferencias que éste mantiene respecto del agente de retención.

Si bien ambas figuras de responsables -agentes de retención y percepción y sustitutos- poseen en sus relaciones privadas con los contribuyentes derecho a repetición, la diferencia entre la hipótesis de retención y la de sustitución se ha perfilado en el derecho tributario desde hace algunos años. Siguiendo a la doctrina germana se ha sostenido usualmente que el agente se sitúa junto o al lado del contribuyente, mientras el sustituto actúa en lugar de éste último. En efecto, en el caso de la sustitución se suscita un solo vínculo entre el Fisco y el sustituto, mientras que, en la retención se plantea un doble vínculo obligacional, del Fisco con el contribuyente y con el responsable.

Dino JARACH señaló respecto al punto: “... el agente de retención tiene en primer término la obligación de retener y pagar al Fisco la suma retenida; sólo el incumplimiento de una de las dos obligaciones referidas hace nacer su responsabilidad patrimonial hacia el Fisco. En cambio, en el caso del sustituto, la obligación de pagar el impuesto incumbe directa y primordialmente al sustituto, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución de lo pagado al verdadero contribuyente”⁸³.

⁸¹ Héctor B. Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Pág. 258.

⁸² Ramón VALDÉS COSTA, Nelly Valdés de Blengio, Eduardo Sayagués Areco, Código Tributario Comentado y Concordado”, 5 Ed., Págs. 272 y 273.

⁸³ Dino JARACH. *Curso Superior de Derecho Tributario*, nueva ed. del 30/04/69, págs. 208 a 209 citado por el TCA en Sentencia N° 86 de 25/02/85. Anuario de derecho Tributario, T. II, pág. 204.

Federico BERRO⁸⁴ pone de manifiesto tres notas diferenciales entre los agentes y el sustituto: 1) El sustituto desplaza, desde el origen al contribuyente, mientras que, en el agente el desplazamiento opera por la efectiva retención de la suma prevista para el pago del tributo. 2) De la actuación del agente depende la permanencia del contribuyente en la relación crediticia respecto del sujeto activo (si no retiene), cosa que no ocurre en la sustitución. 3) El agente por su intervención en los actos u operaciones debe poder retener. En cambio el sustituto no tiene ese requisito conforme paga con su patrimonio.

“El derecho al resarcimiento, inherente a todo responsable por deuda ajena, puede ser ejercido por el sustituto por cualquier medio: retención, percepción, repetición o cualquier otro. La elección dependerá de las circunstancias del caso. En alguno, la retención aparece como el más adecuado; por ej. pago de un dividendo de acciones al portador, o el de un premio, sin que esto implique considerar al sustituto como un “agente de retención”, con las responsabilidades patrimoniales y penales propias de éstos. En los casos en que el sustituto pague el impuesto con fondos propios el resarcimiento se hará efectivo por vía de la repetición

Como consecuencia que el sustituido no tiene responsabilidad frente al Fisco, ni éste derecho contra él, para el Derecho Tributario es indiferente que el resarcimiento se haga o no efectivo⁸⁵; ésta es una cuestión de derecho privado, totalmente diferente a la que se registra en el caso de los agentes –sean de retención o de percepción- en los que el sujeto activo tiene siempre la posibilidad de extinguir su deuda y de aplicarse sanciones, posibilidades inconcebibles en caso de sustitución. La hipótesis ocurre con cierta frecuencia en los pagos que se realizan a personas del exterior por concepto de regalía, asistencia técnica e intereses.

Por similares razones, también es indiferente para el Derecho Tributario que el sustituido pueda o no ser individualizado. En el caso de la cuentas bancarias con denominación impersonal, llamados también cuentas innominadas, el anonimato es el fundamento esencial de su existencia; lo mismo puede decirse con el anonimato de las acciones.⁸⁶”

12.3.- Leyes que con anterioridad a la consagración expresa del responsable sustituto consagraron el régimen a situaciones particulares: El Título 14 (impuesto al patrimonio) recogió la referida responsabilidad en los artículos 5 y 44. “*Artículo 5º.- Títulos*

⁸⁴ Federico BERRO. “Responsables Tributarios”, pág. 82 a 83.

⁸⁵ No obstante le declara el referido derecho (artículo 19 del C.T. y 57 de la Ley 18.083

⁸⁶ Ramón VALDÉS COSTA, Nelly Valdés de Blengio, Eduardo Sayagués Areco, Código Tributario Comentado y Concordado”, 5 Ed., Págs. 273 y 274.

al portador.- Las entidades emisoras de obligaciones o debentures, de títulos de ahorro o de otros valores similares, que emitan al portador, actuarán como agentes de retención debiendo abonar el impuesto sobre el total de estos valores en circulación al 31 de diciembre de cada año o al cierre de su ejercicio económico anual a opción de la entidad emisora.

La retención que se efectúe será definitiva.

Estas entidades repetirán contra los titulares de los valores al portador el impuesto abonado en oportunidad del pago de intereses o del rescate de dichos valores⁸⁷.”.

“Artículo 44º.- *En caso de cuentas bancarias con denominación impersonal el responsable del pago será el depositario a quien se aplicarán las multas, recargos e intereses que correspondan, en caso de mora o defraudación.*

Los Bancos deberán liquidar y pagar el presente impuesto sobre el promedio anual de los saldos activos de dichas cuentas.⁸⁸”

VALDÉS COSTA analizando las normas transcriptas expresa “Como ejemplos más notables pueden mencionarse, en el impuesto al patrimonio, el de las entidades emisora de títulos al portador que “actuarán como agentes de retención” las que, junto con los depositarios de las cuentas bancarias con denominación impersonal, se reitera en el Dec. Regl. 600/988 que “son agentes de retención”. En el impuesto a la renta se califica como agentes de retención a quienes paguen o acrediten regalías o retribuciones de asistencia técnica a personas domiciliados en el exterior, sin vínculos jurídicos con nuestra Administración, con el agregado de que en la práctica es frecuente que no se registre tal retención por acuerdo entre pagador y receptor de la renta, o que se utilice cualquier otro medio de resarcimiento. Este es un hecho ajeno al fisco cuyo derecho se circunscribe al pagador.”

Otro ejemplo son los artículos 23 y 24 de la Ley N° 17.453⁸⁹ que gravó con el IMABA a los préstamos otorgados a contribuyentes del IRIC por personas físicas domiciliadas en el exterior o personas jurídicas constituidas en el exterior, que no actúen en el país mediante sucursal, agencia o establecimiento.

⁸⁷ El artículo citado encuentra su fuente en la Ley 13.637 de 21 de diciembre de 1967, artículo 44º.

⁸⁸ El artículo citado encuentra su fuente en la Ley 11.924 de 27 de marzo de 1953, artículo 80º. Este artículo fue derogado por Ley N° 18.083 de 27.12.006, art.51º. Nuevo sistema Tributario. (D. Of.: 18.01.007). Vigencia: Ejercicios iniciados a partir del 01.07.007 para los sujetos mencionados en el art. 3, del Título 4, T.O. 96, en la redacción dada por esta ley.

⁸⁹ De 28 de febrero de 2002, publicada en el Diario Oficial de 1 marzo de 2002 , N° 25.961.

La definición normativa que efectúa el artículo 57 de la Ley 18.083 implica un avance, pues se regula expresamente el régimen de responsabilidad sustituta, estableciendo su alcance y efectos, creando así el estatuto de dicha responsabilidad.

De la lectura de la norma, así como de la doctrina nacional y latinoamericana previa a la promulgación de aquella puede afirmarse que recoge el concepto doctrinario y el alcance de la misma.

El legislador ha optado por distinguir a texto expreso que, efectuada la designación del responsable sustituto y configurado el supuesto de hecho en la realidad fáctica, el contribuyente queda liberado de toda responsabilidad (liberación *ab initio*); a diferencia del art. 23 del Código Tributario donde sólo se produce la liberación provisoria cuando el agente retiene o percibe la suma que corresponda (liberación *post* retención y por su monto).

Por tanto si el sustituto no abona al Fisco los importes respectivos, éste no puede reclamar al contribuyente su crédito. En éste sentido en el artículo se ve plasmada la posición de BORDOLLI y FAGET⁹⁰ por la cual se estaría frente a una hipótesis de subrogación con la correspondiente inhibición del Fisco de accionar contra el contribuyente.

Es de destacar que en la estructuración de la responsabilidad sustituta el legislador de la Ley 18.083, se ha apartado del esquema o diseño que el codificador tributario utilizó para regular las diferentes responsabilidades. En efecto se aparta del esquema presupuesto de hecho—consecuencia jurídica de su configuración. En este caso el legislador ensaya una definición obligatoria y establece las consecuencias de la misma, empero no define el presupuesto de hecho de la referida responsabilidad. No obstante y tal cual ha referido la doctrina el sustituto debe de encontrarse relacionado con el contribuyente surgiendo tal responsabilidad por mandato legal⁹¹.

El sustituto a diferencia de los agentes que requieren la posibilidad de retener o percibir para constituirse en tales, no podrán oponer tal condicionamiento, ya que responden en forma exclusiva frente al Fisco liberando al sustituido. De todas formas siempre tiene la facultad de resarcirse lo pago por deuda ajena, conforme a los artículos 57 de la Ley 18.083 y 19 del Código Tributario.

⁹⁰ Alberto FAGET y José BORDOLLI; “*Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios*”, Revista Tributaria N° 127, pág. 281. Es dable destacar que a diferencia del Dr. FAGET, el Dr. BORDOLLI consideró que sólo se desplaza al sustituto de la obligación de pagar el tributo y las obligaciones accesorias como la presentación de declaraciones juradas.

⁹¹ No por obvio, deja de ser interesante destacar que, tanto el sustituto como el contribuyente, cuando entiendan que se hayan efectuado designaciones que no contemplen la especial vinculación del sustituto con el contribuyente que habilite la designación del referido instituto serán los órganos jurisdiccionales quienes evaluarán la juridicidad de la designación.

La doctrina nacional se ha preocupado por la diferenciación del instituto en análisis con la responsabilidad de los agentes de retención y percepción, no sólo por su rigor teórico, sino porque los últimos tienen un régimen de responsabilidad agravada especial⁹².

Creemos que el sustituto no estará sujeto al régimen sancionatorio agravado que poseen los agentes de retención y percepción (respecto de la multa por mora, presunción de defraudación, delito de apropiación indebida) ya que no son lo mismo que aquellos. Los institutos de agentes y sustituto son diferentes, autónomos y han sido objeto de regulación propia e individual. Por lo que entendemos que le corresponderá al sustituto el régimen general al cual está sujeto cualquier contribuyente. Por lo menos la conclusión que antecede tendrá validez hasta que el legislador le instituya un régimen sancionatorio especial, el que podrá o no coincidir con el de los agentes si es que comulga la misma teleología.

En este sentido se ha pronunciado VALDÉS COSTA⁹³ antes de la regulación expresa del instituto objeto de esta sección "...Aceptado que el sustituto ocupa el lugar del contribuyente, quedando como único obligado al pago del tributo, forzoso es llegar a la conclusión, por aplicación de elementales reglas de lógica, de que debe estar sujeto a las mismas sanciones y no las agravadas de los agentes de retención y percepción. Además, en este caso no actúa la causa que fundamenta la agravación de penas consistentes en la retención indebida de dineros recibidos por el agente con la obligación de verterlos al fisco...".

La Administración Tributaria en Consulta 4960⁹⁴ ha expresado al respecto "En el caso que nos ocupa, se ha verificado la infracción de mora y al responsable sustituto, definido en el artículo 57 de la Ley N° 18083 de 27 de diciembre de 2006, se le aplicará lo dispuesto por el artículo 94 del Código Tributario y no lo dispuesto por el Artículo 119 del Título 1 del Texto Ordenado 1996, en virtud de que se tratan de dos figuras claramente diferenciadas de responsables (por una parte tenemos la clase del responsable sustituto y por otra las de agente de retención y percepción prevista por el Artículo 23 del Código Tributario). Si bien ambos son especies de responsables, estamos en presencia de, dentro de la categoría jurídica general de sujeto pasivo, dos clases bien diferenciadas de responsables tributarios, considerando la evolución de la normativa al respecto."

⁹² Al respecto nos remitimos a lo expresado cuando se analizó la responsabilidad de los agentes de retención y percepción más arriba en este trabajo.

⁹³ VALDÉS COSTA. Curso de Derecho Tributario. Tercera Edición, págs. 371 a 372.

⁹⁴ Boletín Informativo de la DGI, N° 423, Pág. 20.

En síntesis, a la luz de la definición efectuada por el legislador del nuevo sistema tributario puede afirmarse que la responsabilidad sustituta conlleva a que el acreedor del tributo (el ente estatal) tiene sólo acción para ir contra el sustituto, careciendo en todo caso y bajo cualquier circunstancia de acción directa contra el contribuyente en tanto éste por efecto de la sustitución ha abandonado la relación jurídica tributaria⁹⁵. Por el efecto que despliega este instituto se produce una subrogación pasiva, por lo que el Fisco pierde el derecho acción contra el contribuyente.

El contribuyente sale de la relación jurídica tributaria en la calidad de deudor de la obligación tributaria para “cederle” el lugar al sustituto quién resultará ser el único sujeto pasivo de la relación tributaria. No obstante permanece el contribuyente en la relación jurídica tributaria para hacer ejercer los derechos sustanciales emergentes de aquella. Así lo consideró la doctrina tributarista nacional y así lo consagra la norma en análisis cuando expresa que la liberación de la obligación tributaria que produce la sustitución “... *no inhabilita al contribuyente a ejercer todos los derechos que le correspondan en su condición de tal, tanto en sede administrativa como jurisdiccional.*” En sede administrativa será a través de la vía de la petición⁹⁶ o de la vía recursiva⁹⁷. La vía jurisdiccional estará expedita luego de agotada la vía administrativa ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo único órgano jurisdiccional con competencia para anular actos administrativos, pero también podrá accionar a través de los procedimientos ante el Poder Judicial si la pretensión no finca en la nulidad del acto administrativo⁹⁸.

Entendemos a su vez que la legitimación que tiene el contribuyente se extiende para la impugnación del acto que le asigna un responsable sustituto, así como para la relación sustancial tributaria y de las eventuales sanciones que se pretendan aplicar. No debemos olvidar que el Derecho Tributario pretende abarcar manifestaciones económicas de la realidad y quien tiene la capacidad contributiva para soportar el tributo es el contribuyente, pues así lo dispone el legislador. Por lo que debe de tenerse en cuenta que el fin último es que el patrimonio que sufre el impacto tributario sea el del contribuyente, por eso es que el sustituto tiene acción para reclamar su resarcimiento pues ha pago por una deuda ajena.

⁹⁵ Alberto FAGET y José BORDOLLI; “*Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios*”, Revista Tributaria N° 127, pág.318 expresan “que es admisible la “acción indirecta” “... en subrogación del sustituto. Si bien el crédito de éste contra el sustituido contribuyente se genera con la extinción de la deuda por el primero, en la hipótesis de extinción parcial, (y generación parcial del crédito del sustituto contra el sustituido) el Fisco podría, en calidad de acreedor del saldo, subrogar al sustituido (de manera similar a o que pide hacer respecto de cualquier acción que tuviera el sustituto). Y también podría embargar el crédito del sustituto contra el sustituido.”

⁹⁶ Artículo 30 y 318 de la Constitución de la República.

⁹⁷ Artículos 309 y siguientes de la Constitución de la República.

⁹⁸ Por ejemplo excepcionarse en un juicio ejecutivo.

La descripción normativa del artículo 57 de la Ley 18.083 y la caracterización que antecede coincide con la efectuada por BORDOLLI Y FAGET⁹⁹ “-El caso del sustituto responsable sustituto o sustituto propiamente dicho es, ... un caso de subrogación pasiva que se verifica por disposición de la Ley.

-El efecto básico de tal subrogación pasiva consiste en que el sustituto queda “solo” frente al Fisco, en el sentido de que este último está inhibido de accionar directamente contra el contribuyente “sustituido”.

-Lo expresado no implica la inexistencia o la disposición del vínculo Fisco-contribuyente (pasivamente sustituido) vínculo el cual subsiste generando su subsistencia efectos trascendentes...

-El contribuyente puede extinguir el crédito del Fisco mediante pago, compensación, remisión y confusión.

-El sustituto puede alegar ante el Fisco la extinción del adeudo por el contribuyente mediante pago, remisión o confusión; el caso de la compensación tiene sus particularidades de las cuales serán analizadas más adelante.

-Cualquiera sea la concepción que se tenga acerca del instituto de la exoneración, el crédito del Fisco no sobrevive a la exoneración del contribuyente y sí sobrevive a la exoneración del sustituto.

-El contribuyente tiene legitimación activa para impugnar la ley, sus reglamentos y los actos de determinación tributaria, tal como se concluyera en las III Jornadas Rioplatenses de Tributación.

-Si el sustituido fuera un desplazado total, careciendo de vínculo alguno con el Fisco, no podrían concebirse todos o algunos de los efectos referidos, sólo compatible con la tesis de la subsistencia del vínculo Fisco-contribuyente sustituido.”

A diferencia de los restantes responsables, la norma en análisis, ha extendido la responsabilidad del sustituto no sólo a la obligación pecuniaria, sino también a los deberes formales. La solución surge de inciso primero, en tanto le corresponde liquidar y pagar el impuesto. La disposición guarda armonía pues el único sujeto pasivo es el sustituto.

Responsabilidad cuyo presupuesto de hecho es ser deudores de determinados contribuyentes - Responsable por obligaciones tributarias de terceros: Con el artículo 242 de la Ley 17.296¹⁰⁰, nace una nueva categoría de

⁹⁹ Alberto FAGET y José BORDOLLI; “*Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios*”, Revista Tributaria N° 127, pág. 327.

¹⁰⁰ De 21 de febrero de 2001, Publicada Diario Oficial N° 25.714 de 23 de febrero de 2001

responsabilidad tributaria, denominada por la referida norma como responsabilidad por obligaciones tributarias de terceros¹⁰¹. En efecto el artículo 242, reza: *“Facúltase al Poder Ejecutivo a exigir a quienes fueren deudores de las empresas transportistas contribuyentes de la Dirección General Impositiva y del Banco de Previsión Social, pagos a cuenta de las obligaciones tributarias de estos últimos, cuando de los actos u operaciones que los vinculen, resulte una relación de crédito que les permita ejercer, luego de efectuados los citados pagos a cuenta, el correspondiente derecho a resarcimiento.*

Confírese a los obligados a pagar por deuda ajena a que refiere el inciso anterior, la calidad de responsables por obligaciones tributarias de terceros.

Para la fijación de la cuantía de los anticipos no regirán las limitaciones que establezcan las disposiciones legales actualmente vigentes.”

Como se ha expresado más arriba, cuando en Derecho tributario se habla de responsabilidad, siempre se está refiriendo a sujetos pasivos tributarios por deuda ajena. No obstante, aunque parezca un juego de palabras, en nuestro Derecho se ha recepcionado la figura en análisis con el *nomen iuris* que identifica a las características del género responsables tributarios.

13.1- Fundamento de la nueva figura: La doctrina mayoritaria con relación a esta figura¹⁰², y a la normativa que la regula, ha expresado que el propósito de tales designaciones fue por un lado, el de salvar las objeciones doctrinarias y jurisprudenciales a la designación bajo el nombre de “agentes de retención” a otro tipo de responsables, y por otro el evitar las acciones de nulidad como las promovidas contra normas que facultaban al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención, decididas favorablemente por el TCA, quien anuló los Decretos correspondientes por entender que la retención o percepción no puede operar cuando el impuesto se está gestando económicamente pero aún no ha acaecido el hecho generador y se desconoce su cuantía (Sentencia N° 133/1997). Con ello se sustrae la norma al control del TCA, en tanto el Tribunal carece de

¹⁰¹ Así lo establece el inciso segundo de la norma, como se podrá apreciar en la lectura de la transcripción de la misma.

¹⁰² Ver Addy MAZZ: Ob.cit, pág. 239; Andrés BLANCO. “*El Impuesto al Valor Agregado*”, Volumen II, pág.56; José Carlos BORDOLLI: “*Responsables Tributarios*”, Revista Tributaria N° 173, pág. 152.

competencias para expedirse en materia de control de constitucionalidad de la ley, pudiendo sólo reclamarse ante la SCJ.¹⁰³

La Administración en Consulta N° 4603 expresa que “...Resulta evidente que el objetivo buscado mediante la designación de responsables por obligaciones tributarias de terceros, es el de responsabilizar por ciertas obligaciones a determinados agentes económicos, que por diversos motivos ofrecen para el Fisco un mayor grado de confiabilidad...”.

13.2.- Presupuesto de hecho de la responsabilidad por obligaciones tributarias de terceros: De la lectura de la norma surge la descripción del presupuesto de hecho o hecho generador de la responsabilidad por obligaciones tributarias de terceros. Ocurrido el referido hecho generador, nacerá la referida responsabilidad, no especificando la norma expresamente cuál es el tipo de aquella o clasificación de la misma (subsidiaria, solidaria o sustituta). No obstante lo anterior, es tarea del intérprete analizar e interpretar la misma en el derecho tributario vigente y categorizarla en función del sistema de responsabilidad establecido en aquél, respetando la autonomía del mismo.

Addy MAZZ¹⁰⁴ ha expresado al respecto “La norma establece parámetros para la designación de responsables, que radican la relación económica entre éstos y el contribuyente, que le permite a aquéllos resarcirse. Les atribuye la calidad de responsables y no de agentes de retención para evitar las posibles acciones de nulidad como las promovidas contra normas de este tipo y decididas favorablemente por el TCA. Este ha anulado designaciones de agentes de retención por entender que la retención o percepción no puede operar cuando el impuesto se está gastando económicamente pero aún no ha acaecido el hecho generador ya que se desconoce su cuantía (Sentencia 133/97).

Los presupuestos de responsabilidad por obligaciones de terceros que se consagran en la ley como límites al Poder Ejecutivo son ajustados a lo que la teoría sustenta sobre el punto: se refiere a los deudores de las empresas transportistas, contribuyentes de la DGI y BPS, por lo cual se encuentran en una especial conexión con la actividad del contribuyente. El régimen se estructura como un pago a cuenta, lo que otorga la posibilidad de acreditar el pago y permite el resarcimiento.”

¹⁰³ En el mismo sentido se expresa José Carlos BORDOLLI, Responsables Tributarios, en Revista Tributaria N° 173, pág. 152, “Con esta calificación hecha por ley, se sustrae el instrumento del control del TCA, en tanto ese Tribunal carece de poderes de control sobre la constitucionalidad de la ley que debe aplicar: sólo puede reclamar a la Suprema Corte de Justicia (SCJ) su pronunciamiento al respecto...”

¹⁰⁴ Addy MAZZ, El Transporte Terrestre de cargas, Revista Tributaria Número 179, Pág.173 y 174.

BORDOLLI¹⁰⁵ ha expresado que “...esa limitación que la ley pone en cuanto a que los únicos que pueden ser designados responsables por las obligaciones de estas empresas transportistas son aquellos que están en una relación que les permita resarcirse, aún cuando hayan tenido que pagar antes; no digo que santifique totalmente la norma (de repente puede haber algún caso marginal) pero me parece que ahuyenta toda objeción fundada justamente en la eventual finalización del proceso con la carga tributaria sobre las espaldas de alguien que no es el contribuyente (en este caso designado responsable).

Desde luego que la ley, al establecer ese nexo como requisito necesario, está dando a quien haya sido designado por el Reglamento como responsable y demuestre que no tiene ese tipo de relación que le permita resarcirse de lo que ha tenido que pagar (como en el caso de la retención cuando se demuestra que es imposible realizarla) la posibilidad de quedar eximido, legítima y automáticamente eximido de realizar el pago que la norma exige, por no cumplirse uno de los extremos que la misma reclama.

Es por ello que considero que, en la medida que el Poder Ejecutivo limite la aplicación de la norma a los casos en el designado “responsable” efectúa un pago al contribuyente de las obligaciones objeto de responsabilidad, dejará a cubierto la norma de una declaración de inconstitucionalidad, porque en realidad estará designado un agente de retención de tributo vinculados con la operación. ... El inciso final, al hacer referencia a la cuantía de los anticipos, lleva implícita la adopción de la tesis que hemos sostenido en cuanto a que la retención o la percepción funciona como y tiene la misma naturaleza que los pagos anticipados, lo cual me parece acertado, como he señalado antes.”

La norma describe como presupuesto de hecho de la referida responsabilidad la calidad deudores de contribuyentes; acotándolo en este caso a deudores de las empresas transportistas contribuyentes de la Dirección General Impositiva y del Banco de Previsión Social. Para que resulte aplicable este tipo de responsabilidad, tiene que existir entre el contribuyente y el responsable por obligaciones tributarias de terceros, una relación de crédito, personal (por oposición a relación real) en la cual, el contribuyente es acreedor del designado responsable y es deudor del fisco por crédito tributario, más precisamente deudor de la DGI o BPS. La relación obligacional es requerida por el texto legal, en tanto expresa “...cuando de los actos u operaciones que los vinculen...”¹⁰⁶ y asimismo surge,

¹⁰⁵ José Carlos BORDOLLI, Responsables Tributarios, en Revista Tributaria N° 173, pág. 153.

¹⁰⁶ Es dable reconocer que los términos utilizados por normas no son los más adecuados técnicamente, tal vez la opción hubiese sido actos o hechos jurídicos, no obstante lo anterior, del contexto de la norma, surge de manifiesto que se trata de una relación jurídica personal.

cuando establece o requiere que sea deudor del contribuyente. Es dable destacar que no habrá responsabilidad por obligaciones tributarias de terceros, sino se es deudor de uno de los contribuyentes referidos. Ello en tanto y como se ha desarrollado, el presupuesto de hecho requerido para la aplicación de la norma, es la calidad de deudor.

13.3.- Por qué es presupuesto de la referida responsabilidad el hecho de ser deudor: La respuesta en primera instancia es porque así lo requiere expresamente la ley. Sin perjuicio de lo anterior, tiene como fundamento último la posibilidad de asegurarse el resarcimiento responsable de lo pago descontándose del adeudo con respecto del contribuyente (su acreedor). No debemos olvidar, que en este caso, se trata de un responsable al que se le ha establecido una obligación de pago de deuda ajena y como tal, debe de asegurársele por el ordenamiento jurídico la posibilidad de resarcirse por el esfuerzo patrimonial incurrido.

En otros términos, si el responsable paga el adeudo tributario de su acreedor, va a nacer una relación de crédito inversa en el cual la responsable va a tener un derecho de crédito por el monto que ha pago por deuda ajena. Van a existir en la cabeza de cada uno de estos dos integrantes de la relación jurídica, un derecho y una obligación, lo que va a permitir la compensación de las mismas¹⁰⁷, hasta por el monto de la menor de las dos. El monto va a estar pautado por el desembolso o pago efectuado por tributos.

El deudor originario del contribuyente, va a ser deudor por el monto originario de la relación de crédito preexistente y presupuesto del nacimiento de la responsabilidad. Asimismo va a ser acreedor de aquél, hasta por el monto de lo que ha pago de la obligación del acreedor originario por el monto de deuda por tributo con BPS y DGI. Le permite así la ley, el derecho a resarcirse de lo pago por deuda ajena, compensándose de la deuda originaria, pagándole el monto de la deuda originaria, descontado el pago por tributos de aquél.

A lo analizado anteriormente, es a lo que se refiere la norma en análisis cuando establece “... *resulte una relación de crédito que les permita ejercer, luego de efectuados los citados pagos a cuenta, el correspondiente derecho a resarcimiento...*”. El resarcimiento lo obtiene por vía directa, pues el responsable le pagará a su acreedor descontándose el pago por él, por concepto de tributos.

¹⁰⁷ Código Civil “Artículo 1497. Cuando dos personas son deudores una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas del modo y en los casos que van a expresarse”, “Artículo 1498. La compensación se verifica ipso jure por el solo ministerio de la ley, aun sin noticia de los deudores; las deudas se extinguen recíprocamente en el instante en que existen a la vez, hasta la suma concurrente de sus cantidades respectivas.”

La doctrina ha sostenido la independencia de las relaciones internas entre el contribuyente y responsables y entre estos últimos entre sí¹⁰⁸. No obstante, en este caso, la Ley tributaria se ha preocupado o lo tomado como relevante jurídicamente al resarcimiento. Y lo ha efectuado en una doble instancia, pues es necesaria la relación de deuda para la configuración del presupuesto de hecho, y también y en lo que interesa en este punto, para asegurarse el resarcimiento. Éste operará mediante el instituto de la compensación.

13.4.- Ampliación de ámbito de aplicación de la responsabilidad por obligaciones tributarias de terceros. Evolución Legislativa: La Ley 17.453¹⁰⁹ en su artículo 38, ha extendido el ámbito de aplicación de la norma que se viene analizando. En efecto dispone “*Amplíase la facultad establecida en el artículo 242 de la Ley Nº 17.296, de 21 de febrero de 2001, la que podrá ser ejercida respecto a exportadores y administradoras de crédito en cuanto sean deudores de contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA).*”

Asimismo se extiende esa facultad a los contribuyentes deudores de prestadores de servicios de cualquier naturaleza.”

En efecto, la norma dispone que podrán ser designados responsables por obligaciones tributarias de terceros, los exportadores y administradoras de crédito que sean deudores, en este caso de contribuyentes del IRIC¹¹⁰ y del IVA, así como a los contribuyentes que sean deudores de prestadores de servicios de cualquier naturaleza.

El presupuesto de hecho es el mismo¹¹¹, la existencia de una relación obligacional entre el designado responsable y el contribuyente y a su vez que aquél sea deudor de éste en base a la referida relación obligacional. Esa relación es la que le va a permitir al responsable –como se ha visto- poder resarcirse del pago realizado por el contribuyente.

¹⁰⁸ Así en el Derecho comparado BLUMENSTEIN “... las relaciones entre sustituto y contribuyente no tiene porqué estar necesariamente reguladas por la ley tributaria, porque, como tales, no están comprendidas en la relación jurídica impositiva, sino por el derecho civil. No obstante, excepcionalmente la ley tributaria prevé expresamente el reembolso por el impuesto pagado” (Citado por VALDÉS COSTA, Curso ... Pag. 369). En posición contraria BORDOLLI y FAGET expresan “En lo que refiere a las relaciones internas, que reiteramos pensamos que son también cuestión de estudio necesario por parte de los tributaristas para comprender cabal o integralmente el tema de la responsabilidad ...” en Alberto FAGET y José BORDOLLI; “*Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios*”, Revista Tributaria Nº 127, pág. 318.

¹⁰⁹ De 28 de febrero de 2002, publicada en el Diario Oficial Nº 25.961 el 1º de marzo de 2002.

¹¹⁰ Ley 18.083 art. 99. “*Referencias.- Las referencias legales realizadas al Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio y al Impuesto a las Rentas Agropecuarias, se considerarán realizadas al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.*”

¹¹¹ Y no podría ser otro, pues está regulando sobre la misma institución de responsabilidad.

Analizando esta norma expresa BORDOLLI¹¹² “En relación con los sujetos que pueden ser objeto de retención, se extiende la facultad de hacerla soportar a los siguientes agentes económicos:

A- Empezando por el final de la norma, a los “prestadores de servicios de cualquier naturaleza”, concepto amplio que determina que la expresión deba interpretarse comprensiva de toda la prestación que no configure circulación de bienes, tal como define la especie la ley del IVA (A. 2B T.10¹¹³), quedando por definir la ubicación en la categoría, del arrendamiento de obra con entrega de materiales, que siguiendo la misma ley dejó fuera de ella.

La calidad de responsable puede recaer en cualquier tomador de los servicios que se trata.

B. A los acreedores de exportadores y administradoras de crédito, conceptos que estos últimos también deben definirse acudiendo a otras normas.

En cuanto a los exportadores creo que resulta adecuado acudir a la definición de exportación contenida en el Código Aduanero (artículo 52)¹¹⁴.

Y en lo que refiere a las administradoras de crédito a lo que proporciona el artículo 2 del Título 15¹¹⁵ (IMABA) del TO-1996.

En estos casos, además, la potencialidad de la retención se vincula a la calidad de contribuyente de ambos impuestos del sujeto objeto de ella: la ley no emplea la disyuntiva sino la copulativa.

¹¹² José Carlos BORDOLLI, Responsables Tributarios, en Revista Tributaria N° 173, pág. 160.

¹¹³ “*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 tal caso se encuentran entre otros, los arrendamientos de cosas, de servicios y de obras sin entrega de materiales, las concesiones de uso de bienes inmateriales, como las marcas y patentes, los seguros y los reaseguros, los transportes, los préstamos y financiaciones, las fianzas y las garantías, la actividad de intermediación como la que realizan los comisionistas, los agentes auxiliares de comercio, los Bancos y los mandatarios en general.”
El servicio de financiaciones a que se refiere este literal, comprende los intereses derivados del incumplimiento del plazo pactado.

¹¹⁴ “*Artículo 52.-Exportación. Definición. La exportación consiste en la salida de plaza, para ser consumidas en el exterior del territorio aduanero nacional de mercaderías nacionales o nacionalizadas, sujeta al pago de tributos o al amparo de las franquicias correspondientes.”*

¹¹⁵ “*Artículo 2°.- Las empresas cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin, serán contribuyentes de este impuesto. Se extenderán a dichas empresas todas las referencias contenidas en el Título 14 de este Texto Ordenado relativas a bancos y casas financieras. No estarán comprendidas en las disposiciones de este artículo las asociaciones y las cooperativas de cualquier naturaleza, con excepción de las de ahorro y crédito comprendidas en el artículo 28° del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982 y aquellas cuyo monto total de monto administrado supera las UR 150.000 (unidades reajustables ciento cincuenta mil). El impuesto será de cargo de las empresas sujetos pasivos del mismo, no pudiendo ser trasladado a los usuarios.”*

Y, aunque no lo dice expresamente la ley, también parecería –que por la mención expresa a ambos impuestos- acotadas a ellos, la responsabilidad y eventual retención. Parece así, aunque la ley no lo dice expresamente.”

El TCA¹¹⁶ luego de la vigencia de la normativa en análisis ha entendido “...las posibilidades de crear figuras de responsables no se agotan en las definidas en el Código Tributario, puesto que la legislación puede prever otras especies dentro del género que no se apeguen a los tipos previstos en el Código. El ejemplo más claro es el del sustituto, no descrito en el Código pero con ejemplos claros en nuestra legislación tributaria...”

El legislador cuenta al respecto de una amplísima libertad y siempre que se respeten los principios constitucionales puede plasmar especies de responsables distintas a las del Código. Obviamente no goza el reglamentador de la misma discrecionalidad habida cuenta del principio de reserva legal que rige la materia, aunque si designa a un sujeto como responsable basándose en una autorización legal preexistente la eventual lesión al principio de legalidad que ello podría suponer sólo sería esgrimible en vía de acción de inconstitucionalidad... En consecuencia, no queda otra alternativa para las administradoras de crédito, que deben pagar con sus fondos propios, y luego cobrándose mediante la retención el importe correspondiente, en ocasión del pago a cada comercio adherido al sistema¹¹⁷.”

Se amplía también el ámbito de aplicación por la Ley 17.615¹¹⁸, en su artículo 5 en su inciso segundo. Éste establece: *“En tal hipótesis¹¹⁹, el Poder Ejecutivo podrá establecer que los referidos fletes no constituyen prestaciones accesorias a los bienes transportados, quedando facultado para designar responsables por deudas tributarias de terceros y responsables sustitutos a los adquirentes o importadores de dichos bienes.”*¹²⁰

Es de destacar que como se hace una remisión al instituto referido, en la designación de responsables por obligaciones tributarias de terceros, el designado deberá ser deudor del contribuyente adquirente o importadores de los bienes a los que hacer

¹¹⁶ Se ventilaban allí Dto. 94/002 de fecha 19/03/2002 (con las modificaciones introducidas por el Dto. 200/002 del 31/05/2002) designando responsables por el pago de obligaciones tributarias de terceros a las empresas administradoras de crédito por deudas (pago a cuenta de obligaciones tributarias) de terceros (los que vendan bienes o presten servicios con financiamiento de las primeras).

¹¹⁷ Revista Tributaria N° 186: “Empresas administradoras de crédito: responsables por obligaciones tributarias de terceros” (Sentencia N° 762/2004), págs. 404 a 405.

¹¹⁸ De 30 de diciembre de 2002, publicada Diario Oficial N° 26.176 el 17 de enero de 2003.

¹¹⁹ En la establecida en el primer inciso: *“Facúltase al Poder Ejecutivo a exigir que en las enajenaciones de bienes dentro de territorio aduanero nacional y en las importaciones, el flete terrestre que se preste en dicho territorio esté discriminado en la factura o documento equivalente.”*

¹²⁰ Es de destacar que para que se puedan designar responsables por obligaciones tributarias en esta hipótesis, deberá previamente el Poder Ejecutivo, hacer uso de la facultad referida en el inciso primero, el que se ha transcrito en la nota a pie de página que antecede.

referencia la norma, pues es parte del presupuesto de hecho, para la posibilidad la existencia de la responsabilidad.

Con la vigencia del Nuevo Sistema Tributario diagramando por la Ley 18.083, se ha ampliado el ámbito de aplicación del instituto en análisis^{121 122}. Así el artículo 90 del Título 4 del Texto Ordenado 1996¹²³ (Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas) *“Retención del impuesto.- Designanse agentes de retención a los contribuyentes de este Impuesto que paguen o acrediten las rentas a que refieren los literales A) y B) del artículo 2º del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, del Título 8 de este Texto Ordenado.*

Facúltase al Poder Ejecutivo a designar otros agentes de retención y de percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros, y responsables sustitutos de este impuesto.

Designanse agentes de retención a las instituciones deportivas afiliadas a las asociaciones o federaciones reconocidas oficialmente y a las restantes instituciones con personería jurídica inscriptas en el registro respectivo, que paguen o acrediten las rentas de fuente uruguaya comprendidas en el literal K) del artículo 17, a contribuyentes de este impuesto. La retención operará en todos los casos, inclusive cuando la institución otorgue una cesión de crédito o un mandato a favor del contribuyente. El monto de la retención será del 12% (doce por ciento) del total de la contraprestación y deberá verterse al mes siguiente de la fecha de celebración del contrato.”

El artículo 8 del Título 7 del Texto Ordenado 1996¹²⁴ (Impuesto a la Renta de las Personas Físicas) *“Sujetos pasivos. Responsables.- Facúltase al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y de percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros y responsables sustitutos de este impuesto.*

Designanse agentes de retención a las instituciones deportivas afiliadas a las asociaciones o federaciones reconocidas oficialmente y a las restantes instituciones con personería jurídica inscriptas en el registro respectivo, que paguen o acrediten las rentas a que refiere el inciso final del artículo 3º de este Título a contribuyentes de este impuesto. La retención operará en todos los casos, inclusive cuando la institución otorgue una cesión de crédito o un mandato a favor del contribuyente. El monto de la retención será

¹²¹ De 27 de diciembre de 2006, Publicada en el Diario Oficial N° 27.163 el 18 enero de 2007.

¹²² Es pertinente tener presente que como se hace una remisión al instituto referido, en la designación de responsables por obligaciones tributarias de terceros, el designado deberá ser deudor del contribuyente del tributo en cuestión.

¹²³ En la redacción dada por la Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, Publicada en el Diario Oficial N° 27.163 el 18 enero de 2007.

¹²⁴ En la redacción dada por la Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, Publicada en el Diario Oficial N° 27.163 el 18 enero de 2007.

del 12% (doce por ciento) del total de la contraprestación y deberá verse al mes siguiente de la fecha de celebración del contrato.”

El artículo 10 del Título 8 del Texto Ordenado 1996¹²⁵ (Impuesto a la Renta de los No Residentes) *“Sujetos pasivos. Responsables.- Designanse agentes de retención a los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que paguen o acrediten las rentas a que refieren los literales A), B) y C) del artículo 2º de este Título, a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes.*

Facúltase al Poder Ejecutivo a designar otros agentes de retención y de percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros, y responsables sustitutos de este impuesto.

Designanse agentes de retención a las instituciones deportivas afiliadas a las asociaciones o federaciones reconocidas oficialmente y a las restantes instituciones con personería jurídica inscriptas en el registro respectivo, que paguen o acrediten las rentas a que refiere el inciso cuarto del artículo 3º a contribuyentes de este impuesto. La retención operará en todos los casos, inclusive cuando la institución otorgue una cesión de crédito o un mandato a favor del contribuyente. El monto de la retención será del 12% (doce por ciento) del total de la contraprestación y deberá verse al mes siguiente de la fecha de celebración del contrato.”

El artículo 58 de la Ley 18.083¹²⁶, *“Fideicomiso de garantía.- Cuando se constituya un fideicomiso de garantía, la transferencia del patrimonio al fideicomiso carecerá de efectos fiscales. El fideicomitente continuará computando el patrimonio fideicomitado a todos los efectos fiscales como si fuera propio.*

Facúltase al Poder Ejecutivo a designar a los fiduciarios, como agentes de retención, agentes de percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros, y responsables sustitutos, en relación a los tributos que se originen respecto a los patrimonios que hubieran sido transferidos a un fideicomiso de garantía.

Si se ejecutara la garantía y el patrimonio dado en garantía fuera transferido al beneficiario, el fideicomitente será contribuyente de todos los tributos vinculados a la referida transmisión patrimonial.

Lo dispuesto en los incisos anteriores regirá para los fideicomisos de garantía constituidos a partir de la entrada en vigencia de la presente ley.”

¹²⁵ En la redacción dada por la Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, Publicada en el Diario Oficial N° 27.163 el 18 enero de 2007.

¹²⁶ De 27 de diciembre de 2006, Publicada en el Diario Oficial N° 27.163 el 18 enero de 2007.

13.5.- Consecuencia de la configuración del presupuesto de hecho de la responsabilidad en análisis: La norma establece como consecuencia de la configuración del presupuesto normativo, el nacimiento en la cabeza del deudor del contribuyente una obligación pecuniaria, una responsabilidad por la deuda tributaria de su acreedor. No surge del tenor literal de la normativa cual es el tipo de responsabilidad, pero el intérprete lógicamente y sistemáticamente la puede desprender.

Se trata de una norma de atribución de responsabilidad y su categorización dentro de la tipología consagrada en el Derecho Tributario corresponde al intérprete¹²⁷. En este sentido, PEIRANO FACIO analizando las normas que regulaban la responsabilidad sustituta, aunque las normas la refería como agentes de retención o percepción expresaba "... la ley denomina impropriamente agentes de retención a estas entidades emisoras y añade que repetirán contra los titulares el impuesto abonado. La calificación legal de una determinada situación, no obliga al intérprete si ella no se ajusta a las características típicas del instituto en cuestión, como ocurre en el caso que nos ocupa."¹²⁸

Es de destacar que, la norma no sigue la técnica de estructura de la responsabilidad desarrollada en el Código Tributario. Como se ha visto, aquél establece el presupuesto de hecho y como consecuencia del acaecimiento del mismo en el mundo real, hace nacer una obligación de responsabilidad y la cataloga a la misma en una de las subespecies o categorías.

Debe entonces analizarse las diferentes situaciones fácticas y su adecuación a las responsabilidades tributarias establecidas en el sistema tributario.

A- El responsable paga la obligación tributaria de su acreedor antes de efectuar el pago al contribuyente: Extingue por el modo natural su obligación. En efecto, se produce la extinción de su obligación como responsable y podrá resarcirse compensando su crédito con el adeudo que mantiene con el contribuyente, pagándole la diferencia como ya se ha expresado.

B- El responsable paga la obligación tributaria de su acreedor después de efectuar el pago al contribuyente: En tal caso extingue su responsabilidad tributaria, y conforme al artículo 19 del Código Tributario, tiene plenamente vigente el derecho a resarcirse, aunque en tal caso por el Derecho común.

¹²⁷ Con esto no se pretende afirmar que sea una u otra de las figuras de responsabilidades establecida en el Código Tributario, sino que aún teniendo un hecho generador propio, se le aplica o comparte la misma consecuencia. Como se verá *infra*, puede configurar acumulativamente más de un hecho generador de responsabilidad tributaria.

¹²⁸ Juan Carlos Peirano Facio, Impuesto sobre el Capital en Manual de Derecho Financiero, Volumen V, F.C.U., Montevideo, 1991, pág. 83, en el mismo sentido Ramón VALDÉS COSTA, Código, cit, pág. 245.

C- El responsable le paga al contribuyente su adeudo, pero le ha retenido el monto para extinguir la deuda tributaria de aquél:

C.1.- No ha extinguido la obligación con el Fisco: Surge sin esfuerzo alguno, que en hipótesis como en la de análisis, se está en presencia de un verdadero agente de retención de los regulados en el artículo 23 del cuerpo normativo referido. En ese caso y tal cual lo dispone la referida norma, la relación tributaria se traba por el monto retenido, entre el agente y el Fisco. Éste podrá exigirle el pago de lo retenido únicamente al agente (en el caso responsable por obligaciones tributarias de terceros). Claro está, que si se ha retenido menos de lo que corresponda, por ese monto el Fisco podrá reclamarle indistintamente a uno u otro o a ambos, pues se trata, y por ese monto, de una responsabilidad solidaria.¹²⁹ Es de recordar que si ha retenido, ya se ha resarcido de su sacrificio patrimonial. En posición similar pensamos¹³⁰ que puede estar BORDOLLI¹³¹ cuando expresa: “La extensión a deudores que puedan resarcirse anticipada, que es una contradicción en los términos –no se me escapa- parecida y que también he objetado, a la que está dispuesta desde hace mucho tiempo sin oposición de los contribuyentes en el ámbito del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), que prevé que la acreditación de determinadas cantidades a los sujetos que tienen que ser objeto de retención, ya motiva la retención, aun cuando todavía no haya circulado el dinero, cosa aunque se limete al aspecto financiero, desnaturaliza la retención.

La Comisión de Consultas en dictamen 5051¹³² ha expresado: “Cabe decir que los sujetos designados como responsables por obligaciones tributarias de terceros, en el artículo 73º del Decreto N° 148/007, deberán efectuar la retención del IRPF, en tanto se verifiquen las condiciones establecidas en el numeral 8) de la Resolución DGI N° 662/007 de 29.06.007. De acuerdo a la información proporcionada por la consultante se cumplen tales extremos por lo que deberá efectuar la retención.”

C.2.- Ha procedido a extinguir la deuda tributaria del contribuyente: En este caso se extingue su responsabilidad (si se ha efectuado el pago correcto, vale decir si el monto retenido corresponde con el que por el ordenamiento jurídico correspondía) y ya ha resarcido con la retención.

¹²⁹ Se remite al lector a la lectura del régimen de la responsabilidad de los agentes de retención y percepción analizada *ut supra*.

¹³⁰ Ya que creemos que esa es la interpretación que se realiza de párrafo que se transcribe seguidamente en el cuerpo del texto.

¹³¹ José Carlos BORDOLLI, Responsables Tributarios, en Revista Tributaria N° 173, pág. 151.

¹³² Boletín Informativo de la DGI, N° 425.

D- El responsable le paga al contribuyente extinguiendo su deuda con aquel, pero no ha pago la deuda tributaria, ni la ha retenido: Se trata esta situación de la otra hipótesis de las que puede desarrollar el agente de retención. En efecto, se trata de una hipótesis de solidaridad imperfecta, en la que pudiendo retener no ha retenido, tiene una obligación solidaria con el contribuyente, pudiéndosela exigir la Administración Tributaria a cada uno de los sujetos pasivos indistintamente o acumulativamente hasta que se extinga el crédito tributario¹³³.

E- El responsable no ha extinguido la deuda con su acreedor, ni ha extinguido su responsabilidad con el fisco: En cuanto a esta hipótesis, podrían esgrimirse dos posiciones:

E.1- En este caso que si bien parecería menos claro que los anteriores, podría sostenerse que se trata también de un caso de responsabilidad solidaria de la establecida en el artículo 23 del Código Tributario. Ello porque no puede sostenerse por recta vía, que el responsable ha pagado con fondos propios. Si bien, se produce un detrimento del patrimonio en efectivo (monetario, pues el tributo es una obligación de tipo pecuniario¹³⁴), en el mismo acto que pague, nace en cabeza del responsable pagador un derecho de crédito que contra el acreedor originario (contribuyente) que permite la compensación de los referidos créditos. En otros términos desde que paga al Fisco, su pasivo con el contribuyente ha disminuido en la misma cantidad que lo que ha pago (sea voluntariamente o compulsivamente si se ha dada a través de una ejecución forzada en base a un título ejecutivo firme¹³⁵).

No se trata de un detrimento patrimonial, pues en la misma medida que sale activo (efectivo) a favor del Fisco, se le disminuye el pasivo al sujeto pagador (pues se le disminuye la deuda con el acreedor). En tal caso lo que ocurre es un cambio de

¹³³ Ver caso de retención parcial tratado en 11.3.B. de este trabajo.

¹³⁴ Así surge del artículo 10 del C.T. “(Concepto de tributo).- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión.” Subrayado no se encuentra en el original.

¹³⁵ Los incisos primero y segundo del artículo 91 del Código Tributario definen al título ejecutivo como “Artículo 91.- (Juicio ejecutivo).- La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes. A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de las mismas y los documentos que de acuerdo con la legislación vigente tengan esa calidad siempre que correspondan a resoluciones firmes.

Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República.

composición del patrimonio del responsable por obligaciones tributarias de terceros, pero no un detrimento¹³⁶.

E.2.- Esta hipótesis no es asimilable a ninguna de las responsabilidades solidarias consagradas en nuestro derecho. Ello ya que no hay co-configuración del hecho generador (artículo 20 del C.T), tampoco hay representación (presupuesto de la aplicación del artículo 21 del C.T.), tampoco hay sucesión de empresa (artículo 22 del C.T.), ni retención, ni su posibilidad (artículo 23 del Código Tributario¹³⁷).

Conforme a lo establecido en el artículo 19 del Código Tributario y a la solución general del Derecho Civil, la responsabilidad solidaria requiere su consagración legal, no habiéndolo establecido así las normas legales que establecen el instituto de la responsabilidad por obligaciones tributarias de terceros.

En mérito a lo expuesto, resultaría forzoso concluir que, a la figura del responsable por obligaciones tributarias de terceros correspondería se le atribuiría responsabilidad subsidiaria, respondiendo en segundo orden por el contribuyente agotadas las acciones contra éste.

Del análisis de los dos posturas y a la luz de la finalidad y de los fundamentos de la norma^{138 139} la solución más plausible parecería ser la que se ha identificado con la letra E.1.-

14.-Responsabilidad por subcontratación: La Ley 18.099 creó un nuevo presupuesto de hecho de responsabilidad en materia tributaria, el que fue reformulado parcialmente por la Ley 18.251.

14.1.- Presupuesto de hecho: Conforman el presupuesto de hecho todo patrono o empresario que utilice subcontratistas, intermediarios o suministradores de mano de obra. El responsabilizado deberá revestir la calidad de patrono o empresario como primer presupuesto necesario. Se incluye en la calidad de patrono al Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo, los organismos comprendidos en los artículos 220 y 221 de la Constitución de la República, las Intendencias Municipales, las Juntas Departamentales y las personas públicas no estatales.

¹³⁶ Contra esta tesis podrá decirse que, si bien no hay un cambio patrimonial, si el contribuyente es insolvente, el responsable pagador podrá nunca hacer efectivo el derecho de crédito contra aquél, de todas formas esta crítica se puede hacer a cualquier tipo de responsabilidad, cuando el responsable haya pago y cuando ejerza su Derecho a resarcirse el contribuyente se haya insolventado.

¹³⁷ Esta interpretación no estaría respetando la compensación *ipso iure* y como tal dándose una transferencia de riqueza. Ver nota 117 del presente trabajo

¹³⁸ Ver notas 126 y 127.

¹³⁹ Recogido por la doctrina y reseñado más arriba.

El segundo presupuesto acumulativo es que el patrono o empresario utilice subcontratistas, intermediarios o suministradores de mano de obra.

La Ley 18.251 ha definido para el alcance del presupuesto de hecho las tres figuras de relacionamiento jurídico para conformar la responsabilidad. En efecto se entiende que existe subcontratación cuando un empleador, en razón de un acuerdo contractual, se encarga de ejecutar obras o servicios, por su cuenta y riesgo y con trabajadores bajo su dependencia, para una tercera persona física o jurídica, denominada patrono o empresa principal, cuando dichas obras o servicios se encuentren integrados en la organización de éstos o cuando formen parte de la actividad normal o propia del establecimiento, principal o accesorio (mantenimiento, limpieza, seguridad o vigilancia), ya sea que se cumplan dentro o fuera del mismo¹⁴⁰.

Intermediario es el empresario que contrata o interviene en la contratación de trabajadores para que presten servicios a un tercero. No entrega directamente los servicios u obras al público, sino a otro patrono o empresario principal¹⁴¹.

Agencia de empleo privada o empresa suministradora de mano de obra es la que presta servicios consistentes en emplear trabajadores con el fin de ponerlos a disposición de una tercera persona física o jurídica (empresa usuaria), que determine sus tareas y supervise su ejecución.

14.2.- Consecuencias de la configuración de los hechos generadores de la responsabilidad en análisis: La consecuencia jurídica de configurar el presupuesto de hecho y en lo que respecta a la materia tributaria es la responsabilización solidaria del pago de las contribuciones a la seguridad social a la entidad provisional que corresponda, en relación a los trabajadores de las empresas que utilicen como subcontratistas, intermediarios o suministradoras de mano de obra.

El alcance la responsabilidad solidaria imperfecta¹⁴² tiene un doble límite:

a- No se encuentran comprendidas las contribuciones especiales de seguridad social relativas a la industria de la construcción continuarán rigiéndose por la normativa específica de la actividad.

¹⁴⁰ No alcanza la subcontratación las obras o los servicios que se ejecutan o prestan de manera ocasional. El concepto de obra o servicio ocasional no incluye el trabajo safral o de temporada el que será regido por las normas generales.

¹⁴¹ Tampoco alcanza la intermediación las obras o los servicios que se ejecutan o prestan de manera ocasional. El concepto de obra o servicio ocasional no incluye el trabajo safral o de temporada el que será regido por las normas generales.

¹⁴² El artículo 2 de la Ley 18.099 establece que los deudores solidarios de obligaciones laborales pueden establecer por contrato la forma en que las obligaciones asumidas se dividen entre ellos, así como exigirse las garantías que estimen convenientes. Dichos pactos o contratos no son oponibles a los acreedores, quienes podrán demandar indistintamente a cualquiera de los codeudores solidarios por el total de las obligaciones referidas en el artículo 1º de esta ley. En cambio no se prevé la posibilidad de contrato o pacto para las obligaciones tributarias, solución que no hace más que confirmar el régimen general establecido en el artículo 14 del Código Tributario.

b- Comprende las obligaciones devengadas durante el período de subcontratación, intermediación o suministro de mano de obra, por el personal comprendido en cualquiera de las modalidades de contratación referidas. Cuando se trate de obligaciones que se determinen en función de períodos mayores al de la subcontratación, intermediación o suministro, la cuantía máxima por la que responderá el patrono o el empresario principal o la empresa usuaria no podrá exceder el equivalente de lo que se hubiera devengado si los operarios trabajasen en forma directa para el mismo. Esto es de toda lógica, pues antes o después del período de subcontratación, intermediación o suministro de obra éstos no existen y como tal no se configura el hecho generador de la responsabilidad.

Hasta aquí puede decirse es la consecuencia de configura el hecho generador pura y simplemente. No obstante la Ley 18.251 permite que la consecuencia no sea ya la responsabilidad solidaria, sino la subsidiaria.

Para que la responsabilidad subsidiaria¹⁴³ ocurra deben darse acumulativamente:

a- La configuración del hecho generador de la responsabilidad¹⁴⁴.

b- que el patrono o empresario que utilice subcontratistas, intermediarios o suministradores de mano de obra haya ejercido el derecho a ser informado por éstos sobre el monto y el estado de cumplimiento de las obligaciones laborales, previsionales, así como las correspondientes a la protección de la contingencia de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales que a éstos correspondan respecto de sus trabajadores. En ejercicio de tal derecho puede exigir la exhibición de los siguientes documentos: 1) Declaración nominada de historia laboral (artículo 87 de la Ley Nº 16.713, de 3 de setiembre de 1995) y recibo de pago de cotizaciones al organismo previsional. 2) Certificado que acredite situación regular de pago de las contribuciones a la seguridad social a la entidad previsional que corresponda (artículo 663 de la Ley Nº 16.170, de 28 de diciembre de 1990. 3) Constancia del Banco de Seguros del Estado que acredite la existencia del seguro de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales. 4) Planilla

¹⁴³ Rige para la responsabilidad subsidiaria las limitaciones referidas para la responsabilidad solidaria (a-No se encuentran comprendidas las contribuciones especiales de seguridad social relativas a la industria de la construcción continuarán rigiéndose por la normativa específica de la actividad. b-Comprende las obligaciones devengadas durante el período de subcontratación, intermediación o suministro de mano de obra, por el personal comprendido en cualquiera de las modalidades de contratación referidas. Cuando se trate de obligaciones que se determinen en función de períodos mayores al de la subcontratación, intermediación o suministro, la cuantía máxima por la que responderá el patrono o el empresario principal o la empresa usuaria no podrá exceder el equivalente de lo que se hubiera devengado si los operarios trabajasen en forma directa para el mismo. Esto es de toda lógica, pues antes o después del período de subcontratación, intermediación o suministro de obra éstos no existen y como tal no se configura el hecho generador de la responsabilidad).

¹⁴⁴ Claro está que siendo una obligación accesoria la responsabilidad, debe darse el acaecimiento del hecho generador de la obligación principal.

de control de trabajo, recibos de haberes salariales y, en su caso, convenio colectivo aplicable. 5) los datos personales de los trabajadores comprendidos en la prestación del servicio a efectos de realizar los controles que estime pertinentes.

Como se ha dicho, el cumplimiento de estos dos requisitos transforma la responsabilidad solidaria en subsidiaria, constituyéndose así en la consagración expresa en norma tributaria este tipo de responsabilidad.

La normativa en análisis no agota las posibles consecuencias jurídicas de la configuración del hecho generador, pues se estará ante un patrón o empresario llamado en la calidad de agente de retención si se dan acumulativamente:

a- la configuración del hecho generador de la responsabilidad¹⁴⁵.

b- que el patrono o empresario cuando el subcontratista, el intermediario o la empresa suministradora no acredite oportunamente el cumplimiento de las obligaciones previsionales¹⁴⁶ en la forma reseñada en el literal b) de la hipótesis de responsabilidad subsidiaria podrá retener de las obligaciones que tenga a favor de aquél o aquéllos, el monto correspondiente. El mismo derecho tendrá el contratista respecto de sus subcontratistas.

Quien ejerza dicha facultad estará obligado a pagar con ella a la entidad previsional acreedora.

Siendo el término retención un concepto que ha sido definido en el derecho tributario, por la autonomía de esta rama del derecho y por el criterio rector de la interpretación¹⁴⁷, corresponde en esta hipótesis la aplicación del instituto del agente de retención.

Fuera de los tres tipos de responsabilidad que prevé la normativa en análisis, la misma establece que en todo caso, el patrono o empresario podrá pagar por subrogación al trabajador, a la entidad previsional acreedora o al Banco de Seguros del Estado.

15.- Conclusiones: Como se ha visto, el sistema de responsables a nivel Legal, no se agota en el Código Tributario.

Ello no implica negarle a aquél su carácter sistemático en cuanto a la regulación del tema, y de tratarse de “el cuerpo normativo” a recurrir en caso de interpretación de las figuras de los responsables tributarios diseñados luego de su vigencia. Tratándose el

¹⁴⁵ Claro está que siendo una obligación accesorio la responsabilidad, debe darse el acaecimiento del hecho generador de la obligación principal.

¹⁴⁶ En lo que desde el punto tributario importa.

¹⁴⁷ Código Tributario: “Artículo 4º.- (Interpretación de las normas).- 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.”

Derecho tributario de un Derecho autónomo y siendo el Código una de las principales normas de la referida rama del Derecho, se impone la conclusión precedente.

Asimismo, se ha puesto de manifiesto que se trata de un tópico que no sólo ha sido objeto de la preocupación de los científicos del Derecho nacional, sino también de una fuerte evolución legislativa.

Lo anterior nos revela una realidad que se replantea y reformula, volviéndose un tema cuyo desarrollo aún sigue en crecimiento.