

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA**

**FACULTAD DE DERECHO**

**INVESTIGACIÓN**

**TEMA:** Identificación de la práctica del Banco de Previsión Social en materia de determinación de responsabilidad de representantes, y análisis de su regularidad jurídica.

**Autor:** Marcelo Marchetti

*Ref.: Exp. N° 050011-000975-20 - llamado para la presentación de dos proyectos de investigación que refieran a una temática de interés actual que tenga que ver con una unidad curricular asignada a un Instituto, Grupo Docente o Centro.*

## (I) INTRODUCCIÓN

A partir del ejercicio práctico (y especialmente a partir del estudio de la jurisprudencia), se podía advertir que el Banco de Previsión Social (en adelante “BPS”), parecería tener como práctica o criterio institucional, la determinación de la responsabilidad de los representantes tributarios, en un momento distinto (separado en el tiempo) de la determinación del adeudo tributario.

Eso constituye una práctica muy distinta a la adoptada por la Dirección General Impositiva (“DGI”), que al final de sus auditorías, normalmente dicta un acto único con un contenido múltiple (el acto de determinación propiamente, la imposición de sanciones y la determinación de responsables).

Lo anterior, despierta la inquietud de investigar si esta práctica es una verdadera práctica generalizada que obedezca a un criterio técnico del organismo. Si se confirmara que se trata de una práctica más o menos contante del organismo, se debería analizar la regularidad jurídica de esta práctica y los eventuales problemas jurídicos que pueda traer aparejados.

## (II) PLANETEO DEL PROBLEMA, ANTECEDENTES Y FUNDAMENTACIÓN

Luego de una búsqueda en doctrina nacional, no se identificaron antecedentes en los que se haya investigado este problema.

El tema de investigación es de vital trascendencia práctica, no solo para el operador jurídico sino fundamentalmente para: (i) el administrado declarado responsable y para (ii) la administración del BPS.

En primer lugar, en esta investigación se pretende analizar una situación que parecería afectar a personas físicas (representantes tributarios) en forma directa. De acuerdo con una revisión preliminar de jurisprudencia, parecería existir una enorme separación temporal entre la ocurrencia del hecho generador y el dictado de la resolución que declara responsables (en varias ocasiones más de una década de separación). Si esto fuera una práctica generalizada, podría significar una limitación, por la vía de los hechos, en las posibilidades de defensa del administrado (lo que también deberá analizarse y plantearse).

A su vez, en las oportunidades en que esto suceda en forma próxima a la tramitación de la jubilación, podría traer aparejadas serias limitaciones a un derecho humano fundamental: el derecho al goce de una jubilación.<sup>1</sup>

Por ende, la investigación pretende abordar un tema inexplorado que: (i) afecta el principal valor y justificación final de un ordenamiento jurídico (la seguridad jurídica), y (ii) tiene repercusiones en un derecho humano fundamental de tipo alimenticio (jubilación), para el que – de regla – se trabaja durante toda la vida.

---

<sup>1</sup> Esto puede suceder ya sea porque el organismo, ante la existencia de eventuales adeudos: (a) condicione la jubilación a la suscripción de un acuerdo de pago, (b) niegue la jubilación por mantener adeudos (no declarados) por ante el organismo, (c) realice retenciones sobre la pasividad o incluso (d) reliquide la pasividad (si ya se otorgó).

En segundo lugar, esta investigación puede eventualmente (en este punto en concreto) contribuir a un análisis de buenas prácticas jurídicas de la administración del BPS. Si concluimos que el BPS tiene la práctica administrativa que parece desprenderse de antecedentes jurisprudenciales y que esta práctica es, o puede llegar a ser en algunos casos, ilegítima, entonces se habrá realizado un aporte que permitirá que uno de los principales organismos tributarios realice eventuales ajustes a su práctica de modo de eliminar eventuales irregularidades jurídicas.

### **(III) OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS**

En la presente investigación se propuso abordar los siguientes objetivos.

#### **a. Objetivos Generales**

- i. Identificar y describir la práctica que desarrolla el BPS cuando determina la responsabilidad tributaria de los representantes.
- ii. Analizar la regularidad jurídica de la práctica del BPS (la que se identifique al desarrollar el objetivo anterior), cuando un administrado es declarado responsable de los adeudos tributarios de su representado.

#### **b. Objetivos específicos**

Como forma de abordar cada uno de los objetivos generales, se plantearon los siguientes objetivos específicos.

- a) Identificar el procedimiento que generalmente sigue el BPS en materia de determinación de responsabilidad de representantes.
- b) Identificar si la práctica del BPS se basa o motiva en alguna justificación jurídica o criterio de buena administración.
- c) Analizar la regularidad jurídica de esas prácticas.
- d) Describir eventuales irregularidades jurídicas que se identifiquen (en cumplimiento del objetivo anterior).

#### **(IV) DESCRIPCIÓN DE LA METODOLGÍA DESARROLLADA**

La presente investigación fue esencialmente exploratoria, en su fase inicial. Para poder conocer y describir la práctica del BPS en la actividad objeto de esta investigación, se realizaron las siguientes actividades:

i. búsqueda identificación y análisis de la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“TCA”) de los últimos 10 años (desde enero 2011 hasta diciembre 2020). La búsqueda se realizó directamente en la base de jurisprudencia del TCA. Para eso se utilizó el árbol de búsqueda de la base de jurisprudencia del TCA, se seleccionaron todas las sentencias clasificadas bajo el tema “Derecho Tributario” y el subtema “Responsabilidad solidaria”, sin realizar ninguna otra clasificación por “Sub-subtema”. Se seleccionaron, analizaron y clasificaron todas las sentencias que arrojó esta clasificación. En esa búsqueda se encontraron y analizaron las siguientes 33 sentencias: 287/2020; 517/2019; 513/2018; 268/2018; 1015/2017; 989/2017; 928/2017; 928/2017; 860/2017; 858/2017; 857/2017; 814/2017; 801/2017; 739/2017; 717/2017; 683/2017; 578/2017; 515/2017; 495/2017; 482/2017; 478/2017; 365/2017; 300/2017; 202/017; 127/2017; 835/2016; 651/2016; 467/2016; 258/2016; 545/2005; 286/2015; 410/2014; 341/2013. Adicionalmente se realizaron búsquedas concretas por tema, a efectos de poder comparar algún aspecto concreto de la práctica del BPS con la de la DGI (estas búsquedas comparativas no fueron sistematizadas – en cada caso se citan los ejemplos relevantes –).

ii. De las 33 relevadas, únicamente se consideraron 30 a efectos de la investigación. Se debieron descartar las siguientes 3 sentencias, por los siguientes motivos. Sentencia 258/2018, por tratarse de un caso en el que el propio sujeto pasivo promovió (por la vía de la presentación de una petición calificada) su declaración de improcedencia de la responsabilidad. En este caso, no se exponen los períodos, no existía declaración de responsabilidad previa y además, se introduce un factor externo a nuestro objeto de análisis (la práctica administrativa del BPS), dado que en este caso la actuación del organismo se vio forzada por la petición (variable afectada). Sentencia 41/2014, porque no se identifican períodos

de las obligaciones objeto de responsabilidad, por ende, no nos permite ninguna cuantificación temporal<sup>2</sup> y sentencia 341/2013, por la misma razón.<sup>3</sup>

iii. Se buscó, identificó y analizó la jurisprudencia del Poder Judicial en la materia de los últimos 10 años (desde enero 2011 hasta diciembre 2020). Esta búsqueda se realizó en la Base de Jurisprudencia Nacional<sup>4</sup> utilizando los siguientes patrones de búsqueda: Banco de Previsión Social, BPS, responsables, responsabilidad. Se revisaron los resultados arrojados con la finalidad de confirmar/contradecir datos extraídos del análisis de jurisprudencia del TCA.

iv. Se presentaron dos peticiones de acceso a la información pública ante el BPS. De estas dos solicitudes el BPS únicamente respondió una, con la cual se formalizó el expediente 2021-28-1-013441. De este expediente se pudo extraer resoluciones administrativas internas del organismo, ordenanzas de servicio e informes de su sala de abogados. Todo lo cual fue analizado y sistematizado en esta investigación.

v. Dado que los expedientes de los procesos ejecutivos tributarios y de ejecución son inicialmente reservados, y la práctica demuestra que en muchos casos esta reserva no se retira, se presentó una solicitud de acceso a la información pública ante la Oficina de Redistribución de Asuntos (“ORDA”) a efectos de comprobar el inicio de acciones judiciales contra los contribuyentes, en un momento anterior a la declaración de responsabilidad de los representantes.

vi. De forma complementaria a la petición de acceso a la información pública, intenté obtener entrevistas con informantes calificados del BPS, con la finalidad de obtener información aclaratoria que me permitiera profundizar o eventualmente contrastar la información que se desprendió de la jurisprudencia del TCA y del

---

<sup>2</sup> El acto objeto de la acción de nulidad, resolvía declarar al actor solidariamente responsable de los adeudos tributarios de la empresa (sociedad de hecho) “REIGOPLAN S.A. y JARAPLUS S.A.”, Registro No. 4.749.941.

<sup>3</sup> En este caso, únicamente se expresa que en el acto objeto de la acción de nulidad “...se declara a la Sra. Elba Alicia MARTINS PEREIRA responsable solidaria de las deudas generadas por la empresa “SHIBUMI S.R.L”, conforme a lo preceptuado por el art. 21 del Código Tributario”

<sup>4</sup> <http://bjn.poderjudicial.gub.uy/BJNPUBLICA/busquedaSimple.seam>

Poder Judicial. Debido a la actual situación de emergencia sanitaria, no fue posible obtener las entrevistas solicitadas. Esta situación fue prevista en mi proyecto de investigación y justamente ante esta previsión se definió que la entrevistas, en caso de obtenerse, serían meramente aclaratorias o complementarias – como herramienta de análisis complementario de fuentes escritas – y nunca consideradas una fuente directa de datos (por no tener la aptitud de representar el criterio técnico orgánico). Por ende, lo anterior no frustró el cumplimiento de los objetivos planteados.

Luego de recabar datos, se realizó una fase descriptiva de los datos relevados. Se procedió a sistematizar los distintos datos de forma ordenada, de modo de poder ofrecer una composición de la práctica objeto de investigación. Asimismo, se identificaron las variantes de tiempo, y se cuantificaron los tiempos mínimos, máximos y promedio transcurridos entre el adeudo tributario más antiguo declarado y el momento del dictado del acto de declaración de responsabilidad. Se adjunta planilla con detalle de cálculos, como Anexo I. En la mayoría (casi totalidad) de los casos relevados, no se identifica en los antecedentes (resultando) la fecha del dictado del acto de determinación, por lo cual a falta de este dato la separación temporal se midió exclusivamente contra el adeudo más antiguo que, en cada caso, fue objeto de responsabilidad tributaria.

Adicionalmente, y como forma de aplicar el marco teórico propuesto, se sintetizó la práctica del organismo con base en dos elementos que se reiteraron la mayoría de las unidades de análisis: (i) alcance objetivo de la determinación de la responsabilidad, y (ii) aspectos procedimentales de la determinación de responsabilidad, con especial énfasis en el aspecto temporal (es decir, si el acto de determinación de responsabilidad se dicta en el mismo acto en que se materializa el dictado del acto de determinación o en una fase posterior).

Esta investigación, se basó en un diseño de tipo no experimental debido a que en ningún momento se modificaron las variables. En todos los casos, el análisis se limitó a observar los datos tal y como se presentaron en las distintas unidades de análisis.

Finalmente, esta investigación fue de corte transversal, debido a que no se intentó observar ni describir la evolución de la práctica del BPS (objeto de investigación). Por el contrario, el análisis se limitó a describir su práctica de forma general y abstracta tal como se desprende del corte temporal elegido (la década 01/2011 – 12/2020).

Finalmente, a la descripción de la práctica que se evidenció en los datos relevados, se sometió a un análisis jurídico, en función de las herramientas que se describen en el marco teórico que se desarrolla a continuación, con el fin de relevar problemas prácticos que pueda plantear la práctica de este organismo y que no surgen en la práctica de un organismo comparable (la DGI).

#### **(V) MARCO TEÓRICO**

En nuestro medio, el Prof. **SARLO** define el marco teórico de una investigación jurídica como: *“...el componente metodológico de un diseño de investigación, destinado a explicitar las premisas teóricas que estarían presupuestas en el abordaje de un objeto de conocimiento. Por consiguiente, el marco teórico de una investigación está compuesto por enunciados teóricos acerca del objeto a investigar”*.<sup>5</sup>

Las principales funciones del marco teórico de esta investigación fueron explicitadas en capítulos anteriores.<sup>6</sup> Este capítulo se centrará en el desarrollo de

---

<sup>5</sup> SARLO, Oscar. El marco teórico en la investigación dogmática, en Observar la ley: ensayos sobre la metodología de la investigación jurídica, pág. 5.

<sup>6</sup> SARLO, O., en Op. y p.. Cit., identificó como las principales funciones de un marco a las siguientes.

*“Ayuda a prevenir errores que se han cometido en investigaciones anteriores”*. Como explicamos esta investigación no cuenta con un antecedente directo y específico.

*“Permite formular hipótesis o afirmaciones susceptibles de ser sometidas a prueba o corroboración; nos indica si la teoría anterior sugiere una respuesta, aunque sea parcial, a la pregunta o preguntas que nos planteamos”*. En primer lugar con esta investigación se propone describir una práctica que no se encuentra descrita en ningún trabajo previo y se pretende ofrecer un análisis jurídico de esa práctica, para que pueda luego ser rebatido o confirmado por otros operadores del Derecho.

un marco conceptual que provea “*un criterio para interpretar los resultados del estudio, y al mismo tiempo facilita la crítica de la comunidad de investigadores*”.<sup>7</sup>

Para eso procederá a analizar los principales conceptos jurídicos que asumiremos como válidos (todos), y que tengan incidencia en el análisis de los datos relevados.

### **i. Primera aproximación a la figura del responsable tributario**

Nuestro Código Tributario (“CT”) define a los responsables en el art. 19, al expresar: “*(Responsable).- Es responsable 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 aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición*”. Se trata de un género de sujetos que son distintos del contribuyente. Al contribuyente el CT lo define el art. 17 inc. 1º al expresar que: “*(Contribuyente).- Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*”

Por ende, los responsables son amplio género de sujetos que, por definición, no verifican el hecho generador. Dentro de este género, esta investigación involucra únicamente a una de las especies: los representantes tributarios en general (aclaramos “en general” para excluir otra responsabilidad específica<sup>8</sup>). Esta figura está establecida en el art. 21 del CT que expresa: “*(Solidaridad de los*

---

“-*Inspira nuevas líneas y áreas de investigación*”. Esta investigación solo propone una descripción y un análisis preliminar, por lo que es esperable que de la descripción de estos hechos puedan surgir otras líneas de investigación de la temática.

“*Establece los límites del campo de investigación, y señala qué cosas son relevantes en el objeto de investigación: qué debemos mirar, qué hechos o conceptos analizar, qué problemas podemos abordar y resolver, qué objetivos podemos proponernos. Actualiza, agrupa e integra los conocimientos.*” Esto fue explicitado en el planteo y justificación de esta investigación.

<sup>7</sup> SARLO, O., en Op. y p.. Cit.

<sup>8</sup> También se trata de una figura de representantes, que puede ser declarados responsables. Art. 95 del Título IV del Texto Ordenado de DGI: “Responsabilidad solidaria.- Los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto”.

*representantes).- 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 hubieren actuado con dolo.”*

Hecha esta aproximación, válida a efectos del acotar el alcance del marco teórico, se desarrollarán los distintos postulados teóricos involucrados.

## **ii. Presupuestos de procedencia para la determinación de responsabilidad de los representantes**

Al analizar el tema, **NOBOA** resumía los requisitos de procedencia de la responsabilidad del siguiente modo: “...para que se configure la responsabilidad solidaria a que refiere el artículo 21 del Código Tributario deben cumplirse los siguientes presupuestos: a) el responsable solidario debe tener la representación legal o voluntaria de la empresa; b) debe tener facultades de administración o disposición de bienes; c) y debe haber actuado sin la diligencia debida. La falta de cualquiera de estos presupuestos determinará la inexistencia de responsabilidad. La precisión de que el director, mandatario o administrador será responsable cuando “no procede con la debida diligencia en sus funciones” implica que se está sancionando aún las formas más atenuadas de la culpa; el administrador podrá incurrir en responsabilidad por la simple omisión, por culpa in vigilando, o por culpa in eligendo”<sup>9</sup>.

Otra parte de la doctrina, que se ha encargado de profundizar aún más las cuestiones relativas a la representación, y se ha concluido que otro requisito de procedencia de la determinación de responsabilidad es la efectiva injerencia en los aspectos financieros y tributarios. Así por ejemplo, los profesores **VALDES**

---

<sup>9</sup> NOBOA, Rafael. La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Empresas en la Legislación Uruguaya, en Revista Tributaria N° 20, págs. 785-786

**COSTA, VALDES DE BLENGIO, y SAYAGUES ARECO**, quienes afirman que solo *“debería imputarse a la personas que por sus funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa”*.<sup>10</sup>

En esta misma línea se encuentra la mayoría de la doctrina y entre ellos el Dr. **BERRO** quien afirmó que: *“Tanto la referencia a las funciones del representante, como la vinculación de la responsabilidad con la debida diligencia, suponen e implican que el representante tenga la posibilidad del control sobre el cumplimiento o falta de cumplimiento del impuesto. Esto es, en definitiva, lo que va a determinar su responsabilidad. Es la conducta ante el cumplimiento lo que dará lugar y objeto a la solidaridad del representante”*.<sup>11</sup>

En la misma línea, se encuentra el Prof. **ALBACETE** quien al analizar el tema en relación con las personas jurídicas afirma que *“...un primer aspecto que queda claramente delimitado es que estos sujetos para ser llamados a responsabilidad deben poder “representar” a la persona jurídica que no es lo mismo que integrar un directorio para conformar la voluntad interna del órgano”*.<sup>12</sup>

Este es un tema muy interesante y que puede llevar a enormes dificultades prácticas, sobre todo en lo que tiene que ver con la alegación y prueba de los hechos en la vía administrativa. Este tema ha sido objeto de múltiples pronunciamientos de nuestro TCA (que se mencionan en esta investigación).

---

<sup>10</sup> VALDES COSTA, Ramón, VALDES DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUES ARECO, Eduardo. Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Comentado y concordado, Ed. FCU, 5ª edición actualizada por Nelly Valdés de Blengio, pág. 284

<sup>11</sup> BERRO, Federico. Responsables Tributarios. Ed. Amalio Fernández, Montevideo, 1990, pág. 37 y ss.

<sup>12</sup> ALBACETE, Juan Manuel. La responsabilidad tributaria. En Revista Tributaria número 240, pág. 463.

### iii. Unidad o multiplicidad de vínculos

Dado que lo que se investiga en la práctica de desdoblar o aunar la determinación al contribuyente y de la declaración del responsable, es importante tener presente que existen distintas posturas sobre la unidad o multiplicidad de vínculos.

Así, por ejemplo, los profesores José Carlos **BORDOLI** y Alberto **FAGET** se inclinan por la unidad, afirmando que: “*La **unidad de prestación pago** implica que la prestación es única, debe tener un único contenido y debe cumplirse al fisco una sola vez. El pago de un deudor libera frente al fisco a todos los demás deudores de la obligación tributaria*”.<sup>13</sup> Este concepto también ha sido desarrollado por la doctrina extranjera. En la misma línea se encontraba **VILLEGAS** (y antes **GIANINI**) quien expresa que “*Si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto*”.<sup>14</sup> Este autor incluso explica que el nombre de la figura (responsable) proviene de una (según él) ya superada teoría alemana que distinguía las figuras de deuda y responsabilidad como independientes.<sup>15</sup>

Con matices diferenciados respecto de la postura anterior, se encuentra la postura del Prof. **ALBACETE**, quien afirma que cada sujeto pasivo “...*sea contribuyente o responsable, tiene su propia deuda tributaria y tienen como común denominador la coincidencia total o parcial en el monto a pagar. Pero tienen un presupuesto de*

---

<sup>13</sup> BORDOLLI, José Carlos y FAGET, Alberto. Sujeción pasiva y responsables tributarios. En Revista Tributaria N° 127, pág. 306. El destacado es de los autores.

Para evitar inútiles reiteraciones, se aclara que en todos los casos de textos destacados (subrayados/negritas, etc) en los que en la cita no se aclara expresamente lo contrario (como en este caso), es por el destacado no está en el original.

<sup>14</sup> VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, , Ed. Depalma, 5ª. Edición, Bs. As. 1992, pág. 259.

<sup>15</sup> Op. y pg. Cit.

*hecho distinto, pueden ser llamados al pago en momentos diferentes y normalmente la obligación tributaria del responsable presentará la característica de ser accesoria respecto de la del contribuyente*".<sup>16</sup> En otro de sus trabajos, al analizar diferencias y relaciones entre responsables y contribuyente, este Profesor expresa que *"No es pues una sola obligación tributaria sino que hay una pluralidad de vínculos obligacionales interconectados y ello incide directamente en las vicisitudes de la obligación tributaria"*.<sup>17</sup>

#### **iv. Parámetros para valorar la culpa**

Dentro de los elementos antes mencionados (capacidad de representación y actuación culposa), se debe realizar otra distinción, concretamente entorno a la falta de debida diligencia o culpa.

¿Cómo se debe apreciar la culpa? La Prof. **AGOSTINO** es quien ha realizado un análisis más reciente, específico y detallado de todos los problemas que encierra esta interrogante concreta.<sup>18</sup>

La autora explica que una posibilidad (y postura a la que se afilia<sup>19</sup>) es la de apreciar la culpa en abstracto (desde una perspectiva civilista), contrastando una conducta concreta contra un paradigma de actuación (como en materia civil es el buen padre de familia y en materia comercial el buen comerciante y en esta

---

<sup>16</sup> ALBACETE, Juan Manuel. La responsabilidad Tributaria. En Revista Tributaria, pág. 415

<sup>17</sup> ALBACETE, Juan Manuel. Responsables sustitutos y responsables de obligaciones tributarias de terceros en el derecho tributario uruguayo. Ed. FCU, 1ª ed., 2017, pág. 9

<sup>18</sup> AGOSTINO, Sol. La apreciación de la culpa en el art. 21 del CT. Ponencia presentada en la 7ma sesión de las Jornadas tributarias de DGI, 2015, disponibles en <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,dgi--institucional--eventos-academicos--jornadas-tributarias-2015,O,es,0>,

Trabajo completo de la autora disponible en:

<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1240,O,S,0,31756%3BS%3B1%3B108>,

<sup>19</sup> Para lo cual la autora se basa principalmente en dos argumentos: (i) la remisión del art. 14 del CT al Derecho Civil lo cual a su vez se refuerza con la identidad de la expresión "diligencia" en ambos cuerpos normativos y (ii) la aplicación dogmática y jurisprudencial de una culpa enfoque de derecho penal en sede infraccional.

temática debería ser el paradigma del buen representante del contribuyente). La principal consecuencia práctica de asumir esta postura es que no requiere que el representante efectivamente haya actuado en materia tributaria, sino que bastaría con que haya tenido la potencialidad (la posibilidad jurídica) de haber actuado en materia tributaria.

Otra posibilidad, distinta de la anterior, es apreciar la culpa como se realiza en Derecho Penal, con un análisis al caso concreto, es decir no contrastándolo con un modelo abstracto sino apreciando las circunstancias concretas de cada caso. Nuevamente, tal la consecuencia práctica más importante de esta postura es que (a diferencia de la otra postura) sí se requiere que el sujeto haya efectivamente actuado en materia tributaria, no bastaría la mera potencialidad (además, de que el contraste no se haría contra un modelo abstracto de “buen representante” o “buen representante tributario” sino contra las circunstancias concretas y específicas de cada caso). Esta podría<sup>20</sup> ser la postura del Dr. **BERRO**, dado que al analizar este tema planteó la necesidad de la efectiva injerencia en materia de presentación tributaria, y analizó la posible aplicabilidad de eximentes.<sup>21</sup>

#### **v. Naturaleza de la responsabilidad**

La visión clásica de la doctrina ha sido la de entender que el régimen de responsabilidad del art. 21 del CT cumple una función de garantía. Esto estaría dado por el hecho de la suma de un otro patrimonio ejecutable (el del o los responsables) que aseguran o aumentan las posibilidades de cobro coactivo de la obligación tributaria. Entre algunos de los varios los autores que apoyan esta postura (que podríamos denominar clásica) se encuentran **FAGET** y **BORDOLLI** quienes expresan que el “...codeudor solidario no interesado cumple una función

---

<sup>20</sup> No se realiza una afirmación categórica sobre su afiliación, porque en el momento en que el Dr. Berro escribió no se había planteado esta dicotomía sobre las distintas formas de valorar la culpa (civil/penal).

<sup>21</sup> BERRO, Federico. Responsables... Pp. 38 y 39

*de garantía, sin interés*".<sup>22</sup> En la misma línea se encuentran **LARRAÑAGA** y **LÓPEZ** que afirman que "*La responsabilidad tributaria encuentra fundamentos en la garantía y aseguramiento del crédito tributario*". Y en nota el pie lo autores clarifican "*fundamento este que no difiere de los negocios de garantía del derecho común*".<sup>23</sup>

Otra postura más reciente es la de quienes, como el Prof. **NOVARO**, afirman que se trataría de un régimen sancionatorio encubierto. Uno de los principales argumentos que se pueden alegar en defensa de esta postura es justamente el propio elemento culpabilidad exigido por la norma. Si el representante actúa con diligencia, pero aun así su representado incumple obligaciones, entonces el representante no es responsable (en este caso al sistema legal parecería no interesarle la función de garantía, lo cual podría estar evidenciando que la garantía no es la finalidad perseguida – no sería razonable entender que el legislador no quiso una garantía ante una actuación diligente, sí la quiso ante una actuación culposa y la quiso en forma incrementada ante una actuación dolosa –). En cambio, si el sujeto no actuó con la debida diligencia, como respuesta legal, su patrimonio personal se verá comprometido hasta el valor de los bienes que administraba. Por último, si su actuación es dolosa, su situación se agrava (aumenta el reproche) aun más dado que la responsabilidad no tendrá límites económicos.

Una de las principales consecuencias prácticas de afiliarse a una u otra postura, es la aplicabilidad a esta figura, de los principios de derecho sancionatorio, tomados del derecho penal.

---

<sup>22</sup> BORDOLLI, José Carlos y FAGET, Alberto. Sujeción pasiva y responsables tributarios. En Revista Tributaria N° 127, pág. 312

<sup>23</sup> LARRAÑAGA, Victoria y LÓPEZ, Héctor. Sistema de responsabilidad tributaria en el Derecho vigente. Exposición en jornadas de DGI, diciembre 2008, pág. 9. Disponible en <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11464%3BS%3B1%3B870>,

## vi. Teoría de la interversión del plazo de prescripción

Esta no es en sí misma una cuestión vinculada únicamente al art. 21 del CT, pero – como se verá – en el caso de la práctica concreta del BPS esta teoría cobra una nueva dimensión.

Esta teoría, en Derecho Tributario, es básicamente de origen jurisprudencial (consecuentemente, de forma previa sostenida por la práctica contenciosa de la Administración). Aunque posteriormente también fue apoyada en Derecho Tributario por algunos autores nacionales, como las Dras. **LARRAÑAGA** y **CICUTTO**.<sup>24</sup>

Quienes apoyan la denominada teoría de la conversión sostienen que cuando el crédito tributario fue recogido en una sentencia de condena de un juicio ejecutivo tributario, el plazo de prescripción debe ser de 20 años (actualmente de 10 años)<sup>25</sup> computados desde que la sentencia pasó en autoridad de cosa juzgada. Para llegar esta conclusión entienden que el plazo de prescripción de una obligación tributaria luego de una sentencia de condena no está específicamente regulado en el CT y que, por ello deberían remitirse al Código Civil (“CC”) (en virtud de la remisión del art. 14 del CT). El art. 1220 del CC establece que “*Cuando haya recaído sentencia, el tiempo de la prescripción de los derechos por ella declarados correrá desde que causó ejecutoria*” y en virtud de que la obligación tributaria es

---

<sup>24</sup> LARRAÑAGA, María Victoria y CITUTTO, Mónica. La interversión del plazo prescripcional del crédito fiscal en el marco del proceso ejecutivo tributario. Tesis de máster disponible en: <https://umontevideo.sharepoint.com/sites/WebUM/Documentos%20compartidos/Forms/AllItems.aspx?id=%2Fsites%2FWebUM%2FDocumentos%20compartidos%2FFDER%2FTesis%20de%20M%C3%A1ster%20de%20Derecho%2FMaestr%C3%ADa%20en%20Derecho%20y%20T%C3%A9cnica%20Tributaria%2Ftesisfder%2Dla%2Dintervencion%2Ddel%2Dplazo%2Dprescripcional%2Ddel%2Dcredito%2Dfiscal%2Den%2Del%2Dmarco%2Ddel%2Dproceso%2Dejecutivo%2Dfiscal%2Dcicutto%2Dmonica%2Dlarranaga%2Dmaria%2Dvictoria%2Epdf&parent=%2Fsites%2FWebUM%2FDocumentos%20compartidos%2FFDER%2FTesis%20de%20M%C3%A1ster%20de%20Derecho%2FMaestr%C3%ADa%20en%20Derecho%20y%20T%C3%A9cnica%20Tributaria&p=true>

<sup>25</sup> El 463 de la ley de urgente consideración No 19.889, de 09/07/2020 le dio nueva redacción al art. 1216 del Código Civil, y sustituyó el plazo de 20 años (que recogido por la ley 16.603) por un plazo de 10 años.

una obligación de tipo personal (así lo aclara expresamente el art. 14 del CT), debería, para estos autores, aplicarse el art. 1216 del CC que establece “*Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, sin perjuicio de lo que al respecto dispongan leyes especiales*”.

Por el contrario, quienes rechazan esta postura entienden que el plazo de prescripción debe ser de 5 años, aplicándose el CT (dado que, conforme el art. 14 del CT las situaciones no previstas se resuelven primero por analogía con normas tributarias y solo en subsidio se realiza una remisión a otras normas). Entre quienes suscriben esta postura se encuentran los profesores **PÉREZ NOVARO**<sup>26</sup>, y **BLANCO**. Este último profesor, realiza una precisión muy interesante tendiente a derribar el postulado básico de la teoría (ausencia de regulación del plazo de prescripción luego de una sentencia de condena). El Prof. BLANCO, entiende que el CT implícitamente está regulando los plazos de prescripción (de 5 o 10 años) para prever también la situación post-jurisdiccional. A favor de su postura afirma lo siguiente: “*Esta tesis parece poco razonable. Por ejemplo, el Artículo 40 del Código establece que el plazo de cinco o diez años se suspende por la “interposición de ... recursos ... jurisdiccionales”. Eso incluiría los recursos contra la sentencia que resolviera las excepciones en un juicio ejecutivo tributario. Ahora bien, esta disposición sólo tiene sentido si cuando se resuelven los recursos y queda ejecutoriada la sentencia civil, el plazo de prescripción tributaria de cinco o diez años, sigue corriendo. Eso señala que las disposiciones del Código Tributario en materia de prescripción pretenden aplicarse luego de quedar firme la sentencia de condena, con lo cual pierde fuerza la tesis de que luego de ese momento el Código Tributario no es aplicable. Por lo tanto, a mi entender cabe afirmar que luego de quedar firme la sentencia de condena, los plazos de prescripción de la obligación tributaria siguen siendo los previstos en el Código Tributario, y se*

---

<sup>26</sup> PÉREZ NOVARO, César. Modos de extinción de la obligación tributaria. Ed. FCU, 2ª ed., Mdeo, 2013, pp. 278 a 283

*siguen computando tal como lo establece este último, y no de conformidad con el Código Civil”.*<sup>27</sup>

Como ya se aclaró, esta postura nació en la jurisprudencia (rechazada con raras excepciones) y se mantiene hasta la actualidad. Por citar un caso relativamente reciente dentro de las sentencias relevadas, el TCA por sentencia **268/2018**, expresó: *“El Tribunal tiene dicho, por mayoría de sus miembros, que cuando hay sentencias de condena al pago de obligaciones pasadas en autoridad de cosa juzgada -como ocurrió en este caso- el plazo de prescripción se cuenta a partir de la sentencia y es de veinte años (sentencias N° 568/2012, 314/2013, 312/2015, 667/2015, 814/2017, 989/2017, entre otras) (...) A juicio de la jurisprudencia de este Tribunal y de la jurisprudencia mayoritaria de los Tribunales de Apelaciones en lo Civil, el término que corresponde computar, luego que la sentencia judicial queda ejecutoriada, es el término de 20 años. Y ello en aplicación de lo dispuesto en los arts. 1216 y 1220 del Código Civil...”*

#### **iv. Alcance objetivo de la obligación tributaria**

Otro de los aspectos relevantes es determinar si la responsabilidad del art. 21 del CT alcanza únicamente a la obligación tributaria en sentido estricto (es decir, la obligación de pagar el tributo), o si por el contrario, alcanza la obligación tributaria en sentido amplio (incluyendo, entre otras, las multas y recargos).

Esta última postura ha sido defendida, desde la doctrina, por la Dra. **DELAGDO**.<sup>28</sup> Hasta el momento se trata de la única autora que se ha encargado de exponer en

---

<sup>27</sup> BLANCO, Andrés. Análisis de ciertos aspectos de la prescripción de la obligación tributaria. En Doctrina & Publicaciones Cade Doctrina y Jurisprudencia 1148, de 20/03/2015; disponible en Base de Datos CADE - Módulo Jurídico.

<sup>28</sup> Por su orden, los trabajos de la autora son los siguientes. DELGADO, Serrana. ¿Es posible que respondan tributariamente los representantes de un responsable? en RT 256, pp. 33-52. DELGADO, Serrana. El responsable de responsable en materia tributaria y la tesis de la obligación tributaria compleja. En Doctrina & Publicaciones Cade Impuestos y Fiscalidad 1512, de 21/11/2017; disponible en Base de Datos CADE - Módulo Jurídico.

forma organizada y sistematizada todos los argumentos a favor de la última postura mencionada y a rebatir sistemáticamente los argumentos a favor de la teoría de la obligación tributaria en sentido estricto. Su principal argumento está basado en la redacción del inciso final del art. 14 del CT, complementado por contraargumentos que pretenden refutar los argumentos del Dr. Berro (hasta ese momento, uno de los principales defensores de la obligación tributaria en sentido estricto). Entre sus principales argumentos se encuentra la negación de la existencia del concepto de “naturalezas” en el Derecho Tributario, critica la idea del legislador racional, afirma que la postura que ignora el inciso final del art. 14 sosteniendo que vacía de contenido al texto legal, entre muchos otros argumentos.

El Dr. **BORDOLLI**, aunque sin realizar un análisis de los distintos alcances de la obligación tributaria, se inclinó por entender que esta responsabilidad alcanza también a las sanciones. Así, expresó: “...*la responsabilidad en las sanciones aplicadas al representado (no en las infracciones) se extendería la representante que no actuó con la debida diligencia – aunque no haya sido partícipe directo en la infracción – desde luego que limitada al valor de los bienes que administró...*”.<sup>29</sup>

La postura contraria ha sido sostenida por el resto de la doctrina, entre los que se encuentran los siguientes trabajos. En primer lugar, se debe citar a **BERRO** quien afirmó que el “*Art. 21 instituye al responsable del tributo al representante del contribuyente*” dado que entiende que la definición de obligación tributaria en sentido estricto que brinda nuestro CT debe aplicarse a todas las referencias que el CT al concepto de obligación tributaria (para eso descarta la referencia del inciso final del art. 14, con base en el desconocimiento de su fuente, la inconsistencia que se generaría adoptando dos conceptos para una misma

---

<sup>29</sup> BORDOLLI, José Carlos. La responsabilidad de los administradores y representantes en materia financiera en el derecho. En Revista Tributaria N° 221, pág. 229.

situación y la existencia de una ficción legal en la expresión “se consideran” del inciso final del art. 14).<sup>30</sup>

En esta misma línea, se encuentran los Dres. **VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO**, y **SAYAGUÉS ARECO**, sostuvieron “nos parece indiscutible que la responsabilidad del art. 21 se refiere exclusivamente a obligaciones del DT material definidas en el inc. 1º del art. 14” y más adelante expresan “En una interpretación sistemática del artículo y del Código en general debe llegarse a la conclusión de que ambos incisos no son contradictorios y que el inciso final del art. 14 no puede tener otro significado que ratificar el concepto indiscutible de que la obligación de pago de las sanciones y los deberes formales, integran el derecho tributario y no otras ramas jurídicas”.<sup>31</sup>

El Dr. **NOBOA**, haciendo una coordinación con otras normas del CT, expresó: “obligación tributaria sería pues, exclusivamente al obligación de pagar el tributo”<sup>32</sup>

En la misma línea, el Prof. **VILLEGAS** sostuvo que “el objeto de la relación jurídica tributaria principal es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo (...) el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya prestación corresponde al sujeto activo”.<sup>33</sup>

Al estudiar la responsabilidad de los adquirentes de casas de comercio, el Prof. **ARCIA** sostuvo que “El concepto de obligación tributaria debe ser entendido en sentido estricto de conformidad con la definición dada por el inciso primero del art. 14 del código tributario”.<sup>34</sup>

---

<sup>30</sup> BERRO. Responsables tributarios... Pág. 32

<sup>31</sup> Valdés Costa, Ramón, Valdés De Blengio, Nelly y Sayagués Areco, Eduardo. Código Tributario de la República Oriental del Uruguay comentado y concordado, FCU, 5ª ed, octubre 2002, pág. 286

<sup>32</sup> NOBOA, Rafael. La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas en la legislación Uruguaya. En Revista Tributaria N° 20, pág. 790.

<sup>33</sup> VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Tomos I y II, Depalma, 4ª ed, Bs As 1990, pág. 241

<sup>34</sup> ARCIA, Sebastián. Responsabilidad tributaria de los adquirentes de casas de comercio y empresas en general. En Revista Tributaria 214, Pág. 51

En forma más directa, el Dr. **MONTERO TRABEL** expresa que *“Del análisis de esta disposición surge incuestionablemente el hecho de que no puede aceptarse la idea de una obligación jurídica compleja. La diferencia que existe entre las obligaciones de colaborar con la administración y las relaciones que nacen por la comisión de una infracción, son de naturaleza tan diferente a la que corresponde a la obligación jurídica tributaria propiamente dicha, que hace que por un cumple análisis se rechace la teoría”*.<sup>35</sup>

Luego de la exposición y publicación del trabajo de la Dra. DELGADO, surgieron nuevos aportes de doctrina tendientes a refutar los argumentos de esta autora y reafirmar la vigencia de la obligación tributaria en sentido estricto. Esta nueva defensa de la limitación (a la obligación tributaria en sentido estricto) en el art. 21 del CT, se encuentra en un trabajo publicado por los Dres. **SENA** y **MARCHETTI**,<sup>36</sup> donde básicamente se realiza una contraargumentación (en defensa de la obligación tributaria en sentido estricto) a cada argumento de la Dra. **DELGADO**, lo cual es a su vez respondido nuevamente por esta autora en otra publicación.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> MONTERO TRABEL, citado por BERRO, Federico. Obligación, responsabilidad y solidaridad en el Derecho Tributario. AMF, 1998, pág. 16

<sup>36</sup> SENNA, Guillermo y MARCHETTI, Marcelo. Responsable de responsable o responsabilidad en cascada. En Compendio de Derecho Tributario, Andrés Blanco coordinador. Montevideo: FCU, p. 325-350.

La publicación de la autora, también generó la aparición de otros dos trabajos doctrinarios que intentan rebatir su tesis. Pero estos dos trabajos no se centraron en el alcance de la noción de obligación tributaria, sino en el concepto de responsable. Se trata de los siguientes trabajos. ARCIA, Sebastián y HESSDÖRFER, Andrés. Responsable de responsable y nuevo estándar de conducta de la responsabilidad de los representantes. En Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo, Número 29, Montevideo, 2016, p. 67-81. LAFLUF, Alejandro. En el Derecho tributario uruguayo no existe la figura del responsable de responsable: el representante del responsable no responde tributariamente. En Revista Tributaria N° 256, p.583-587.

<sup>37</sup> DELGADO, Serrana. El responsable de responsable en materia tributaria y la tesis de la obligación tributaria compleja. En Doctrina & Publicaciones Cade Impuestos y Fiscalidad 1512, de 21/11/2017; disponible en Base de Datos CADE - Módulo Jurídico.

De la reseña que viene de realizarse se advierte que el alcance objetivo de la responsabilidad del art. 21 del CT está lejos de haberse laudado en doctrina. Sin embargo, en la jurisprudencia, a partir de los casos relevados pudimos advertir que el tema parece estar laudado en favor de limitar la responsabilidad del art. 21 del CT a la obligación tributaria en sentido estricto.

A partir de los pedidos de información solicitados, se pudo constatar que el BPS en sus informes internos entiende que procede limitar al alcance objetivo de la responsabilidad del art. 21 del CT a la obligación tributaria en sentido estricto. Sin embargo, en los hechos aplica la teoría contraria, lo cual le ha valido múltiples fallos de declaración de nulidad. Por ejemplo, por medio de la sentencia **258/2016** el TCA afirmó: *“...hora bien, en lo que respecta al alcance del artículo 21 del Código Tributario (...) debe de verse que la disposición sólo alcanza a los tributos y no a las sanciones. Se concuerda en el punto con lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo en cuanto destaca que “(...) asiste razón a la actora respecto a que la responsabilidad establecida en la Resolución impugnada no alcanza a las sanciones tributarias” (fs. 192). Sobre este aspecto, la Sala ha expresado que: “(...) Tanto en doctrina como en jurisprudencia, constituye valor entendido que, la responsabilidad a que alude el artículo 21 del CT, se circunscribe a las obligaciones tributarias en sentido estricto. El acto atacado no distingue la responsabilidad que se les atribuye a los actores por las obligaciones de SERGIO GNAZZO LTDA. La responsabilidad atribuida engloba también la responsabilidad por las infracciones tributarias, lo que es contrario a la Regla de Derecho (art. 21 del CT). Existe un muy extendido consenso en doctrina y jurisprudencia acerca de que, la responsabilidad solidaria de los representantes conforme al artículo 21 del CT, no alcanza a las infracciones...”*

## v. Alcance temporal de la responsabilidad en el art. 21 del CT

Desde el punto de vista temporal: ¿por qué obligaciones responde el representante? La norma (a diferencia de lo que realiza con la limitación cuantitativa) no resuelve esta limitación en forma expresa. Sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia ha extraído del sistema jurídico una solución bastante clara y acorde a los principios de la teoría general de la responsabilidad: los representantes responden únicamente por las obligaciones tributarias que se incumplieron durante el período en el que estuvieron en ejercicio de sus funciones, con total independencia del momento en que se hayan generado tales obligaciones.<sup>38</sup> En este punto, tanto la doctrina<sup>39</sup> como la jurisprudencia del TCA<sup>40</sup> parecen ser unánimes.

Esta solución responde a un principio general de las obligaciones: no hay responsabilidad sin incumplimiento. Se debe tener presente que los representantes son responsables por el hecho de que los impuestos se incumplan, no porque se generen. Sobre el punto el TCA invariablemente, aunque con escasa claridad, ha sostenido que “...*debe entenderse que los tributos por los que se responsabiliza al socio (representantes), son aquellos que devinieron exigibles durante su gestión*”.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> A simple modo de ejemplo, esto fue expresado por el TCA en sentencia N° 1029/99 del 22/9/99 expresa que: “...*no se puede responsabilizar por obligaciones tributarias a quien se ha desvinculado de la sociedad que formaba parte, si en ese momento, no existían adeudos; la exigibilidad posterior de los tributos por incumplimiento del Convenio, no implica responsabilizarlo, nuevamente, aunque los mismos se hubieran generado durante su gestión.*” Nótese que el TCA utiliza, imprecisamente los conceptos de exigibilidad e incumplimiento como sinónimos.

<sup>39</sup> BERRO, Federico, Responsables Tributarios... pp. 33 y ss.

HESSDÖRFER, Andrés, Particularidades de la aplicación del régimen de responsabilidad tributaria de representantes a directores de sociedades comerciales, Revista de Derecho, Ed. UM, Año IX (2010), N° 17, pág. 48

<sup>40</sup> TCA sentencias N° 514/995 y 1029/999;

<sup>41</sup> TCA Sent. 514/995

## vi. Extensión de las causales de interrupción

Existe un consenso más o menos general entorno a la posibilidad de que las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción verificadas respecto del contribuyente se extienden al responsable solidario.

**BORDOLLI** y **FAGET** afirman que, como esta extensión no está prevista expresamente en el Derecho Tributario, debe realizarse una remisión a las normas del CC. Recuérdese que además de la remisión genérica a las normas del Derecho Civil, establecida en el art. 14 del CT, existe también en el art. 39 del CT una remisión a *“los demás medios del derecho común”*. Por eso estos autores proponen una remisión al CC, que en su art. 1398 y 1240 prevé que los efectos interruptivos de la prescripción verificados respecto de un deudor, se extienden a todos los deudores solidarios. Estos autores, parafraseando civilistas, afirman que *“...en la solidad prima (en interés del acreedor) la consideración de un ‘grupo solidario’ y por ello se consagra expresamente la propagación de la interpretación a un deudor solidario”*.<sup>42</sup>

Esta solución no había sido puesta en tela de juicio por nuestra doctrina, hasta que el Prof. **PÉREZ NOVARO**, cambiando su propia postura anterior, pasó a afirmar que tal remisión no debía hacerse y que, por ende, las causales de interrupción del plazo de prescripción verificadas respecto del contribuyente no debían extenderse automáticamente respecto de los responsables (en este caso, a los representantes). Este autor afirma que la referencia que realiza el art. 39 del CT está dirigida *“a los medios y no a las normas del derecho común”* y que esta referencia debe ser interpretada en forma estricta. Con base en lo anterior, concluye que *“...esta remisión no autorizará a la Administración a extender los*

---

<sup>42</sup> BORDOLLI, José Carlos y FAGET, Alberto. Sujeción pasiva y responsables tributarios. En Revista Tributaria N° 128, pág. 428 y 429.

*efectos interruptivos de determinados actos que oportunamente interrumpieron el término de prescripción de una obligación tributaria respecto del contribuyente, a un representante legal que no ha sido declarado tal, por un previo acto administrativo que lo declare responsable solidario, aplicando para ello las normas del derecho común”.*<sup>43</sup>

Sin perjuicio de esta discrepancia doctrinaria, el TCA mantiene una jurisprudencia constante, favorable a la posibilidad de que las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción verificadas respecto del contribuyente se extienden al responsable solidario. Así por ejemplo, en sentencia **989/2017** el TCA afirmó que:

*“También sostuvo el actor que, aunque no hubiera operado la prescripción a favor de la contribuyente, igualmente ha operado en su beneficio porque las actuaciones seguidas contra la empresa no pudieron tener efecto interruptivo ni suspensivo del plazo prescripcional que corría en su favor porque nunca le fueron notificadas. Al actor se le atribuye responsabilidad solidaria como administrador de la sociedad deudora y, por tanto, la interrupción del plazo de prescripción respecto de la contribuyente interrumpe el plazo para él (C. Civil art. 1398 num.3 y 4).”*

## **vii. Principios generales de Derecho utilizados en el desarrollo del objetivo II**

### **a. Aclaración previa sobre el alcance de los principios**

Como se verá, el análisis de la juridicidad o relevamiento de los problemas jurídicos que pueda generar la práctica del BPS (descrita al desarrollar el objetivo I), se realiza a la luz de ciertos principios generales de Derecho.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> PÉREZ NOVARO, César. Modos de extinción de la obligación tributaria. Ed. FCU, Mdeo, 2da ed., marzo 2013, Pp. 354 y 55

<sup>44</sup> Para esta investigación, se utiliza la expresión “Principio de Derecho y no “del” Derecho, porque el uso de la preposición material “de” “denotaría que estos principios están hechos de derecho,

En primer lugar, corresponde aclarar que en este marco conceptual, los principios no se exponen como generalidades inspiradoras del intérprete, sino como verdaderas normas de derecho, cuyo incumplimiento puede dar lugar a una irregularidad jurídica, obviamente visto con la flexibilidad que exigen los principios. Es decir, sobre este punto concreto, se sigue una postura como la de **ALEXY**, que expresaba:

*“El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas”.*<sup>45</sup>

Este postulado se adopta no solo por convicción sino también por verlo inscripto en el art. 23 literal a9 de la ley 15.524 que expresa que puede ser objeto de nulidad “...los actos administrativos unilaterales, convencionales o de toda otra naturaleza dictados con desviación, abuso o exceso de poder, o con violación de una regla de derecho, considerándose tal, todo principio de derecho o norma constitucional, legislativa, reglamentaria o contractual.” No se ignora que, le legislador también, utilizó los principios con otras funciones tale como señalan **SALRO, RODRIGUEZ CARRAU, GOMEZ LEIZA, FRANCOLINO, DELGADO, y**

---

*esto es, que su materia es derecho a seca”.* Por el contrario, si se utilizara la expresión “del” se significaría que los principio son algo exterior al derecho, que solo cumple una función respecto de él. Lo cual no se comparte. SALRO, Óscar; RODRIGUEZ CARRAU, Guzmán; GOMEZ LEIZA, José; FRANCOLINO, Leandro; DELGADO, Serrana; y BURSTIN, Darío. La era de los principios: entre el compromiso moral y la retórica vacía. Ed. FCU, Montevideo, 1ª ed., julio 2018, pág. 97 y 98.

<sup>45</sup> ALEXY, Robert. Teoría de los Derechos fundamentales. Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2ª ed., 2014, pp. 67 y 68

**BURSTIN.**<sup>46</sup> Pero entre todos los usos que le asignó el legislador, se entiende que el se propone es el que corresponde darles cuando se trata de analizar juridicidad de actuaciones administrativas (como se hace al desarrollar el objetivo II de esta investigación).

### **b. Sobre la seguridad jurídica**

Como ya se adelantó, uno de los principios será el de seguridad jurídica. Este principio se encuentra recogido en el art. 7 de la Constitución, y su concepto suele resumirse didácticamente como: “*saber a qué atenerse*”.

Sobre el concepto de este principio la Prof. **AGOSTINO** expresa éste “...*tiende a ser construido a partir de las ideas de certeza (relacionada también con las ideas de transparencia y simplicidad del sistema normativo), estabilidad, previsibilidad y confianza...*”<sup>47</sup> Esta autora, en su trabajo sobre el tema, destaca que la seguridad jurídica representa un desafío no menor en materia de procesos tributarios debido a “...*la circunstancia de que no exista regulación específica en nuestro ordenamiento tributario de los procedimientos de fiscalización y determinación de tributos...*”<sup>48</sup>

Nuestra Suprema Corte de Justicia, en una vieja sentencia se refirió a la seguridad jurídica, la Corte siguió el mismo temperamento declarando la inconstitucionalidad de una ley, ya que “...*la seguridad jurídica, la confianza en la estabilidad del derecho, es el fundamento filosófico de la no retroactividad.*”<sup>49</sup>

Por su parte, la profesora **MAZZ** afirmaba que la seguridad jurídica implica que “*Los individuos deben poder confiar en que su actuación, así como la de las*

---

<sup>46</sup>SALRO, Óscar; RODRIGUEZ CARRAU, Guzmán; GOMEZ LEIZA, José; FRANCOLINO, Leandro; DELGADO, Serrana; y BURSTIN, Darío. La era de los principios: entre el compromiso moral y la retórica vacía. Ed. FCU, Montevideo, 1ª ed., julio 2018, pág. 98 a 100.

<sup>47</sup> AGOSTINO, Sol. La seguridad jurídica en el derecho tributario. En RT 242, pág. 774

<sup>48</sup> Autora y Ob cit., pág. 783

<sup>49</sup> Sentencia de la Suprema Corte de Justicia de fecha 13 de abril de 1977.

*entidades públicas que inciden en sus derechos, posiciones y relaciones jurídicas, se ligen efectos jurídicos duraderos, previstos o calculados en base a esas mismas normas”*<sup>50</sup>

En esta misma línea, **LEVRERO BOCAGE** expresa que “...la seguridad, en su vértice de garantía referida a la actuación individual, impone que el régimen jurídico debe fijar a priori no solamente las consecuencias de la conducta voluntaria de los hombres (aspecto cubierto por el principio de libertad) sino de la generalidad de todos los hechos y situaciones susceptibles de regulación. De otro modo no se lograría el grado de previsibilidad indispensable para una convivencia ordenada y justa, como garantía de certeza mínima, la certeza de que las situaciones pasadas no serán revisadas en el futuro”.<sup>51</sup>

Se trata de un principio íntimamente vinculado con la retroactividad. Así **GUTIÉRREZ** y **MARCHETTI** afirmaron que “la principal manifestación práctica de la seguridad jurídica (...) es la prohibición de retroactividad. Es decir, que la norma no afecta situaciones consumadas antes de su entrada en vigencia...”<sup>52</sup>.

A los efectos de este marco conceptual, se debe tener presente que toda la investigación está basada en el dogma que afirma que la seguridad jurídica (entendida como la razonable previsibilidad) es no solo un principio general del Derecho sino la finalidad última del Derecho, sin lo cual ningún orden jurídico tendría sentido. Esta macro-explicitación del marco conceptual es también un voto de honestidad dado que no todos los operadores jurídicos estarán de acuerdo con ella. De hecho, el propio **KELSEN** renegaba de la seguridad jurídica como finalidad. De hecho, se refería a la necesidad de los operadores jurídicos de

---

<sup>50</sup> MAZZ, Addy. Curso de derecho financiero y finanzas”, FCU, Tomo 1, volumen 2, 3ª ed., Montevideo, 2007, pág. 101.

<sup>51</sup> LEVRERO BOCAGE, Constancio. Los fundamentos del principio de no retroactividad de los actos administrativos. En Cuadernos de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales N° 22, Montevideo, 1968, pág. 261.

<sup>52</sup> GUTIERREZ, Gianni y MARCHETTI, Marcelo. Límites a la creación y recaudación de impuestos. Ed. AMF, 2018, Pág. 84

brindar soluciones que generen seguridad jurídica, del siguiente modo: *“Es la ilusión de la seguridad jurídica, que la teoría tradicional del Derecho se esfuerza, consciente o inconscientemente, por mantener”*.<sup>53</sup>

Por el contrario, este marco conceptual (y la investigación en sí) está basada en una idea más bien cercada a la del ius filósofo **RECASENS SICHES**, que veía a la seguridad jurídica como la justificación primaria y finalidad última del Derecho, y lo expresaba del siguiente modo: *“...el Derecho surge como instancia determinadora de aquello a lo cual el hombre tiene que atenerse en sus relaciones con los demás – certeza –; pero no solo certeza teórica (saber lo que se debe hacer), sino también certeza práctica, es decir seguridad: saber que esto tendrá forzosamente que ocurrir, porque será impuesto por la fuerza si es preciso, inexorablemente. El Derecho no es puro dictamen, mera máxima, sino norma cierta y de cumplimiento seguro (de imposición inexorable), norma garantizada por el máximo poder social, por el Estado, a cuyo imperio no se puede escapar. Y es al conjuro de tal necesidad de seguridad, de garantía irrefragable, que surge del Derecho. Esta es su motivación primaria, su más honda raíz en la vida humana”*.<sup>54</sup>

### **c. Principio de Igualdad**

Este principio está establecido en el art. 8, que establece que *“Todas las personas son iguales ante la ley no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes.”*

El Prof. **VALDES COSTA**<sup>55</sup> desarrolló este principio a través del desarrollo de 4 manifestaciones, o cuatro formas de ver el principio de igualdad:

---

<sup>53</sup> KELSEN, Hans. La Teoría Pura del Derecho. Ed. Losada, Bs. As. 2da ed., 1946, pág. 137

<sup>54</sup> RECASENS SICHES, Luis. Vida Humana, sociedad y Derecho: fundamentación de la filosofía de Derecho, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, Alicante, 2000, pág. 226. Disponible online en: <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcmk6s3>.

<sup>55</sup> VALDES COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Ed. Depalma, Bs. As., 1992, pp. 370 y ss.

- (i) *Igualdad en la ley*: la ley no debe establecer desigualdades, no puede realizar discriminaciones arbitrariamente. Esto en el Derecho Tributario se concreta en la igualdad de las cargas públicas.
- (ii) *Igualdad por la ley*: se utiliza la ley como instrumento para lograr una igualdad de los individuos por intermedio de la distribución de la riqueza, corrigiendo así las desigualdades económicas.
- (iii) *Igualdad ante la ley*: la norma debe ser aplicada sin hacer discriminaciones a los afectados, con excepción de aquellas que se encuentren expresamente incluidas en ella. Tradicionalmente se ha entendido que el obligado por este principio es el órgano que ejecuta la ley al reglamentarla (ej: la Administración) o aplicarla al caso concreto (e.j. en vía contenciosa).
- (iv) *Igualdad de las partes*: está ínsito en la concepción de la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito, y no como una relación de poder. Es decir que en la relación jurídico-tributaria ambas partes están igualmente sometidas a la ley y la jurisdicción.

Este es, mirando desde la perspectiva de los derechos subjetivos de los individuos, el derecho más importante. Tanto que el Prof. **CASSINELLI MUÑOZ** llega a sostener que se trata de un derecho constitucional absoluto, que no puede recibir excepciones de ningún tipo: “...*la igualdad es un derecho perfecto frente al legislador, la ley no puede hacer excepciones al principio de igualdad, por lo tanto, no se pueden invocar razones de interés general que solo son procedentes cuando la Constitución lo establezca expresamente, como si ocurre en el art. 7 de la Constitución*”.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> CASINELLI MUÑOZ, Horacio. Límite a los derechos humanos. Debate en Cursillo sobre los derechos humanos y sus garantías. En Cuadernos de la facultad de derecho y ciencias sociales, segunda serie, No. 13, Montevideo, 1990, pág. 191.

#### d. Principio de tutela jurisdiccional efectiva

Para no abusar las citas académicas, se dirá que, en apretada síntesis, el principio de tutela jurisdiccional efectiva consiste en el derecho de los sujetos pasivos a acudir a un tribunal independiente que, en un tiempo razonable, haga efectivos sus derechos sustanciales.

Así como antes en esta investigación se dijo que el principio de seguridad jurídica es la esencia de todo sistema jurídico, y el de igualdad es la esencia de los derechos individuales de toda persona, ahora puede decirse que el derecho de tutela jurisdiccional efectiva es la esencia de todo Estado de Derecho. Sobre este punto **FERRARI** sostiene que *“el principio de tutela jurisdiccional efectiva, está en la base del Estado de Derecho, al punto que constituye a esta altura de la evolución jurídica un lugar común afirmar que si no existe la posibilidad de acudir a un tribunal independiente para hacer efectivos los derechos que reconoce un determinado ordenamiento jurídico, entonces no existe el Estado de Derecho, por más garantistas que sean las disposiciones sustanciales que dicho ordenamiento contenga”*.<sup>57</sup>

Este principio, no es otra cosa que una derivación (o más bien una aplicación a las peculiaridades concretas del Derecho Tributario) del principio de debido proceso, estudiado principalmente por procesalistas y constitucionalistas. Este principio, como explica **RISSO**<sup>58</sup> en su versión clásica exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- No predisposición del tribunal (garantía de imparcialidad).
- Presunción de inocencia.
- Plazo razonable.

---

<sup>57</sup> FERRARI, Mario. La tutela jurisdiccional tributaria en Uruguay: ¿ilusión o derecho efectivo la viabilidad de pequeños grandes cambios. En Revista Tributaria, N° 251, IUET, pág. 234

<sup>58</sup> RISSO FERRAND. El debido proceso en la constitución uruguaya. En Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, año XVII, Montevideo, 2011, Pág. 121

- Noticia de la acción por realizar.
- Posibilidad de argumentar (presentar razones) en contra de la acción.
- Derecho a probar y a oponerse a la prueba.
- Decisión basada en la evidencia obtenida.
- Derecho a contar con asistencia letrada.
- Sentencia escrita y fundada, etc.

#### **viii. DESCRIPCIÓN DE LA PRÁCTICA DEL BPS EN MATERIA DE DETERMINACIÓN DE RESPONSABLES TRIBUTARIOS (Objetivo I)**

A partir de los datos relevados, más concretamente a partir del expediente administrativo que se formó como consecuencia de una petición de acceso a información pública<sup>59</sup>, se pudo relevar lo siguiente:

- i) La práctica del BPS es relativamente reciente en materia de determinación de responsables (el organismo comenzó a analizar esta posibilidad en el año 2005).
- ii) El criterio de técnico de BPS es de la teoría de la obligación tributaria simple o en sentido estricto. Sin embargo, la práctica del BPS, contradice el criterio legal de la sala de abogados aprobado por resolución, dado que comprende la obligación tributaria en sentido amplio.
- iii) El **100%** de los casos relevados (jurisprudencia TCA) el BPS separó en el tiempo: (i) el dictado del acto de determinación (art. 62 CT), del (ii) acto de declaración de responsabilidad tributaria del representante (art. 21 CT).
- iv) El BPS no respondió expresamente si su práctica cuenta con algún respaldo o justificación relativo a criterios de administración o similar. De todos modos, de las distintas resoluciones internas relevadas, así como de los informes de la sala de abogados, no surgen elemento que

---

<sup>59</sup> Expediente N° 2021-28-1-013441

permitan extraer una justificación a la práctica actual del BPS en materia de determinación de la responsabilidad de los representantes.

A continuación, se desarrollan cada uno de estos hallazgos, por separado.

**(i) La práctica del BPS en materia de terminación de responsables es relativamente reciente**

Como se explicó, se detectó que el BPS recién comenzó a analizar internamente la forma de hacer efectiva la responsabilidad del art. 21 del CT, en entre los años 2003 y 2005. Se trata de una práctica muy tardía si se considera que el CT data el año 1974 (es decir que, durante prácticamente tres décadas el organismo ni siquiera analizó la forma de implementar el art. 21 del CT). A su vez, a esta práctica también se la debe considerar un comienzo tardío si se la compara con la práctica de la DGI (en la base de jurisprudencia del TCA pueden encontrarse casos que datan de 1995, en los que la DGI ya había aplicado la norma en análisis).<sup>60</sup>

La afirmación anterior surge del dictamen de la sala de abogados del BPS N° 359/03, en el que se expresa que el tema de la responsabilidad de los representantes “...*plantea una serie de dificultades, a lo que se añade que, hasta el presente (año 2003), no ha sido práctica del Organismo hacer efectiva dicha responsabilidad*”. Y en el capítulo VIII del referido informe, se expresa “*Si el Directorio compartiere el presente dictamen se elaborará un instructivo que recoja los aspectos fundamentales del tema, a efectos de facilitar la aplicación de las normas que han sido consideradas*”.

Lo anterior es perfectamente coincidente con el relevamiento de jurisprudencia realizado. El caso más antiguo que se encontró, en el que se haya procesado de nulidad un acto de declaración de responsables, fue la sentencia 341/2013. En

---

<sup>60</sup> Ejemplo, sentencia TCA 514/1995 que involucra actos de 1983, 1990 y 1992. A partir de los antecedentes de este caso se puede advertir que, en esa época la DGI ya consolidaba en un solo acto, el contenido de determinación de la obligación tributaria y la declaración de responsables.

ese caso se procesó de nulidad una resolución del año 2009 que declaraba responsabilidad tributaria al amparo del art. 21 del CT. A su vez, del relevamiento de jurisprudencia en la ORDA no surgió ningún registro de caso (de este tipo) planteado con anterioridad.

- (ii) El criterio de técnico de la sala de abogados de BPS es que el art. 21 del CT únicamente debe alcanzar la obligación tributaria en sentido estricto. Pero la RD que aprobó los criterios generales ordenó aplicarlo también a sanciones (obligación tributaria en sentido amplio).**

En un plano teórico o conceptual, el BPS entiende que el alcance objeto de la responsabilidad establecida en el art. 21 del CT, está limitado a la obligación tributaria en sentido estricto.

Se trata del informe N° 359/003, del 30 de mayo del 2003, emitido en Montevideo, por la sala de abogados del BPS, que en el capítulo IV.3, al analizar el alcance objetivo del art. 21 del CT, expresa que este alcanza únicamente a “...*la deuda por tributos, pero no a sus accesorios y no comprende a las sanciones tributarias*”.<sup>61</sup>

Dos años más tarde, esta misma sala de abogados, volvió a emitir un informe sobre el punto, esta vez contraponiéndolo a la (supuesta) postura de la DGI, y citando en su apoyo un informe inédito de la Dra. MAZZ (partidaria de la tesis de la obligación tributaria en sentido estricto), para finalmente reiterar su opinión anterior.<sup>62</sup> Este segundo dictamen, en su parte final expresa que, en relación al alcance objetivo de la responsabilidad de los representantes “...*reiteramos, la discrepancia no es con la Dra. Mazz (quien coincide con la opinión de la Sala) sino*

---

<sup>61</sup> Informe inédito, suscripto por los Dres.: Mario Val Santalla, Héctor Olmos Clérico, Graziela Elichiry y Saúl Pérez Indiarregaray (R), que obra en el expediente 2021-28-1-013441, formalizado a partir de una petición de acceso a información pública al amparo de la ley 18.381.

<sup>62</sup> Dictamen N° 465/2005, de la sala de abogados del BPS, emitida en Montevideo, el 18 de noviembre de 2005, y suscripto por los Dres.: Mario Val Santalla, Graziela Elichiry y Saúl Pérez Indiarregaray (actualmente inédito), que obra en el expediente 2021-28-1-013441, formalizado a partir de una petición de acceso a información pública al amparo de la ley 18.381.

*con el criterio que aplica la DGI*". Inmediatamente, en el mismo dictamen de la sala, se elabora un proyecto de resolución de directorio que en el considerando (iii) expresa "*...con el objeto de establecer criterios coincidentes con los de la Dirección General Impositiva, se adoptan las posiciones que sustenta la referida Dirección*".

Finalmente, el 26 de abril de 2005, el Directorio del BPS dictó la R-D N° 11-14/2005, en cuyo considerando (III) establece "*...corresponde precisar que las obligaciones tributarias objeto de responsabilidad son tanto las nacidas como consecuencia del acaecimiento del hecho generador como las obligaciones por sanciones tributarias*".<sup>63</sup> Esta RD, en su parte dispositiva, resuelve aprobar los dictámenes de la sala de abogados antes citados, y encomienda la realización de un instructivo que facilite la aplicación de las normas estudiadas.

Posteriormente, por Dictamen N° 484/05 de la misma sala de abogados,<sup>64</sup> se establece el instructivo para la aplicación del art. 21 del CT. Este instructivo, en su numeral 3° establece: "*Las obligaciones tributarias objeto de responsabilidad son tanto las nacidas como consecuencia del acaecimiento del hecho generador como las obligaciones por sanciones tributarias*".

Es decir, la resolución final del BPS en este tema resultó ser contraria a la fundamentada en dos informes de la sala de abogados del organismo.

A partir del relevamiento de jurisprudencia realizado se constató que, en los hechos, el BPS efectivamente aplica la obligación tributaria compleja, como alcance objetivo de la responsabilidad del art. 21 del CT. Es decir, que fundándose en el art. 21 del CT declara al responsable de los tributos y además de las sanciones que puedan haberle correspondido al contribuyente.

---

<sup>63</sup> RD que además de surgir del expediente 2021-28-1-013441, formalizado a partir de una petición de acceso a información pública al amparo de la ley 18.381, también se encuentra publicada en el sitio web del organismo.

<sup>64</sup> Dictamen N° 484/05, de la sala de abogados del BPS, emitido en Montevideo, el 1° de setiembre de 2005, que obra en el expediente 2021-28-1-013441.

**(iii) En el 100% de los casos relevados (jurisprudencia TCA) el BPS separó en el tiempo el dictado del acto de determinación, respecto del dictado del acto de declaración de responsables**

A partir del relevamiento de jurisprudencia realizado, se confirmó que la práctica del BPS consiste en separar (materialmente y en el tiempo) el acto de determinación tributaria (art. 62 CT), del acto de declaración de responsabilidad (art. 21 CT).

En los 30 casos de jurisprudencia analizados (que constituyen el 100% de los casos analizables de la última década), la práctica del BPS fue la siguiente.

Primero se dictó únicamente el acto de determinación (en 6 casos, en esta misma oportunidad se declaró la existencia de un conjunto económico).<sup>65</sup>

En segundo lugar, se procedió iniciar acciones legales tendientes a ejecutar el crédito determinado (juicios ejecutivos tributarios – lo cual surgió de los antecedentes administrativos y/o fue confirmado por medio de informes de datos emitidos por la ORDA).

En un tercer momento, luego de confirmar la imposibilidad de cobro contra el contribuyente, el BPS retomó las actuaciones administrativas y comenzó a analizar la posibilidad de declarar responsables tributarios a los representantes.

La práctica anteriormente descrita, se tradujo en **una gran separación temporal**, entre la fecha del dictado de la resolución<sup>66</sup> (declaratoria de la responsabilidad) y la fecha de los adeudos (más antiguos) por los que se declaró

---

<sup>65</sup> Se trató de los casos relevados en las siguientes sentencias: 1015/2017; 814/2017; 928/2017; 258/2016; 717/2017; 801/2017.

<sup>66</sup> Se decidió adoptar un criterio conservador y considerar la fecha del dictado de la resolución, y no la fecha de la notificación de la resolución (es decir, del momento en que el sujeto toma efectivamente conocimiento). Esto se debió a que la fecha del dictado de la resolución depende mayormente de la Administración (y el principal objetivo de esta investigación es describir una práctica de la Administración), mientras que la fecha de efectiva notificación puede verse afectada por decisiones ajenas al organismo (como que se encuentre la dirección, no sea fácilmente ubicable, etc.).

la responsabilidad del representante (ver anexo con desglose de datos). Esa separación temporal, se puede resumir del siguiente modo:

- Considerando el adeudo, objeto de responsabilidad, más antiguo<sup>67</sup> la distancia temporal promedio fue de **13.3 años**. Entre los 30 casos que conforman este promedio, se encuentran los siguientes:
  - o en 15 casos (es decir, en el 50% de los casos), la distancia temporal, fue de **más de 15 años**; de lo cuales, en dos casos la distancia temporal fue de **más de 20 años**.
  - o en 9 casos, la distancia temporal fue de menos de 10 años;
  - o en ningún caso, la distancia temporal fue menor a 5 años.

Considerando el adeudo más reciente<sup>68</sup> la distancia temporal promedio fue de **8.7 años**.

Los antecedentes descriptos en las sentencias, en la gran mayoría de los casos, no aclaran ni ofrecen ningún dato que permita conocer la fecha de dictado del acto de determinación (art. 62 del CT). Por ese motivo, no se ofrece esa información en estos cálculos.

**(iv) No se identificó ninguna justificación de la práctica antes descripta.**

Del relevamiento de los antecedentes administrativos, así como del relevamiento de resoluciones internas, ordenanzas de servicio, informes de sala de abogados y

---

<sup>67</sup> A estos efectos se consideran únicamente las actuaciones que hayan sido puramente de oficio, que no fueron precedidas de ninguna actuación o impulso del contribuyente o responsable, tendiente a promover el celo de la administración. Es decir, se descartan situaciones en las que el sujeto pasivo presentó Declaraciones Juradas de No Pago, peticiones administrativas tendientes a que se lo declare NO responsable, etc. Esta decisión se basa en la necesidad de descartar situaciones ajenas a la administración (como las que viene de ejemplificarse) que puedan alternar los tiempos promedios de demora del BPS cuando el sujeto pasivo no interviene.

<sup>68</sup> Ídem comentario anterior.

similares no se pudo identificar ninguna razón de fondo que justificara la práctica actual del BPS.

#### **ix. ANÁLISIS DE LA REGULARIDAD JURÍDICA DE LA PRÁCTICA DEL BPS EN MATERIA DE DETERMINACIÓN DE RESPONSABLES (Objetivo II)**

Tal como se propuso, en este capítulo se relevarán los principales problemas jurídicos que genera la práctica descrita anteriormente (es decir, problemas que no surgirían si en un mismo acto se dictaran el acto de determinación y la declaración de responsables).

En esta situación, como lo sería casi cualquier otra, es prácticamente imposible realizar un análisis jurídico objetivo, sin realizar juicios de valor (al menos implícitos) o sencillamente caer en dogmatismos. Para tratar de ofrecer un análisis lo más escéptico posible, relevaremos posibles problemas que genera la práctica objeto de descripción, y cuando identifiquemos problemas jurídicos trataremos de contrastarlos contra hechos.

Lo anterior, debido a que, como enseñaba **NINO**, esta contrastación fáctica es la única forma de dotar de cierto carácter científico al conocimiento (o menos pretensiosamente, en este caso, podría decirse: la única forma de dotar esta parte de la investigación, de una seriedad/rigurosidad mínimamente aceptable). Este autor, lo expresaba así: *“El conocimiento científico se desarrolla de ciertas exigencias para aceptar la verdad de una proposición, exigencias que indudablemente, han ido variando con el progreso de las ciencias. (...) la ciencia moderna requiere que sus proposiciones sean contrastables empíricamente, o al menos que deriven, o se infieran, de otras proposiciones verificables mediante la experiencia (a menos que se trate de enunciados analíticos)”*.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> NINO, Santiago. Introducción al Derecho. Ed., Astrea, 2ª edición ampliada, Bs. As., 1984, pág. 322

A su vez, como los hechos para tenerse por ciertos requieren prueba (y esa prueba excedería los límites de cualquier investigación), solo realizaremos contrastes contra hechos que puedan considerarse “evidentes” o “notorios” (dado que en general, estos son los únicos hechos que no requieren prueba en nuestro Derecho, conforme el art. 138 del Código General del Proceso – “CGP” –).

#### **a. Compatibilidad de la práctica con principios procesales**

La separación en el tiempo, de los actos administrativos de determinación y declaración de responsables, podría implicar una violación al principio de economía de procedimiento establecido en el art. 2 lit. e) del Reglamento del Procedimiento Administrativo (“RPA”), del BPS que expresa: *“El Banco de Previsión Social debe servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno al Derecho y debe actuar de acuerdo con los siguientes principios generales: (...) e) economía, celeridad y eficacia”*

El Prof. **PÉREZ NOVARO** parecería<sup>70</sup> entender que, en virtud del principio de unicidad de la tramitación (corolario del principio de economía antes aborado), la Administración debe dictar en un mismo proceso administrativo todos los actos vinculados a la situación de hecho investigada. Este Prof. expresa: *“La yuxtaposición de contenidos tributarios y sancionadores del procedimiento administrativo (...), parte del principio de unicidad de la tramitación, pues existe o debe existir una sola inspección respecto de un mismo sujeto pasivo, donde la Administración procurará obtener las pruebas que funden la reliquidación tributaria, las responsabilidades tributarias de terceros, y simultáneamente las sanciones por las infracciones que compruebe esa actuación inspectora.”<sup>71</sup>*

---

<sup>70</sup> Se aclara “parecería” para advertir al lector un posible riesgo de sobre interpretación, dado que el profesor citado no analiza este punto a la luz de la problemática de esta investigación sino como parte de los argumentos de defensa del principio de no autoincriminación.

<sup>71</sup> PÉREZ NOVARO, César. El principio que prohíbe la autoincriminación en el derecho tributario formal uruguayo. En RT 257, pág. 263

Si bien no existe una norma que expresamente determine que el BPS debe realizar ambos actos en el mismo momento, lo cierto es que tampoco parece existir (al menos no de forma evidente) ninguna justificación para separar en el tiempo el dictado de dos actos administrativos tan íntimamente ligados. De hecho, esta justificación fue objeto de una solicitud de información que no fue respondida (entre la documentación del BPS, vinculada al tema, a la que sí se pudo acceder, no se observaba ninguna justificación ni siquiera implícita). Claramente, el dictado de ambos actos administrativos en forma conjunta, no afectaría derechos (es decir, no por el solo hecho de dictarse ambos actos de forma conjunta –). Sin embargo, el dictado de ambos actos en forma separada, cuando existe una diferencia temporal relevante entre ambos, sí puede – en casos concretos – afectar derechos como el de debida defensa, u otros principios como el de seguridad jurídica, etc.

Este principio/regla del procedimiento administrativo (de economía procesal) está especificado aún más en el art. 8 del RPA del BPS que expresa que *“En el procedimiento administrativo deberá asegurarse la celeridad, simplicidad y economía del mismo y evitarse la realización o exigencia de trámites, formalismos o recaudos innecesarios o arbitrarios...”*

Claramente, una separación temporal de más de 13 años (promedio) entre el hecho generador de la obligación tributaria y el acto administrativo de declaración de responsabilidad, no honra la celeridad que reclama la norma citada. A su vez, dictar un acto de declaración de responsabilidad, implica necesariamente el nuevo<sup>72</sup> otorgamiento de vistas, nueva producción de pruebas, etc. Lo anterior, no se compadece con el mandato de *“simplicidad”* que ordena la norma citada.

Si se concluye que la separación que se analiza representa una violación de los principios de economía y/o de celeridad antes citados, se debe identificar la consecuencia de esta violación. En este punto el art. 7 del RPA del BPS recoge el

---

<sup>72</sup> Es decir, por segunda vez, luego de haber hecho para el dictado del acto de determinación.

principio de *forma al servicio de la sustancia*<sup>73</sup>, según el cual el incumplimiento de un principio o regla procesal no invalida lo actuado si se cumplió la finalidad para la que estaba prevista. Esta norma establece que: “*Los vicios de forma de los actos de procedimiento no causan nulidad si cumplen con el fin que los determina y si no se hubieren disminuido las garantías del proceso o provocado indefensión...*”.

Por ende, la conclusión sobre la violación del principio de economía y celeridad es estéril si además no se concluye que, esta violación al principio derivó en una disminución de las garantías del proceso o en la indefensión del administrado.

**b. Incidencia de esta práctica en materia de prescripción:  
problemas de oportunidad de defensa y seguridad jurídica**

Como ya se analizó, en nuestro Derecho se ha discutido la posibilidad de extender los efectos interruptivos al responsable solidario. Esta discusión, cobra o debería cobrar, una nueva dimensión en la problemática que plantea esta práctica del BPS.

Esto debido a que en la situación que analizamos no se trataría simplemente de la extensión de la interrupción de la prescripción a un deudor solidario, sino a un sujeto que en un futuro podría eventualmente llegar a ser declarado responsable.

Como ya se dijo, la posibilidad de extender la interrupción de prescripción a un sujeto ya declarado responsable (por ser deudor solidario) ya había sido aceptada por nuestra jurisprudencia sin excepciones.

Sin embargo, la práctica del BPS en este tema dio lugar a un nuevo enfoque de la discusión (discusión hasta ahora planteada solo en casos contenciosos, aun no instalada en doctrina). El hecho de que, en este caso, la extensión de los efectos

---

<sup>73</sup> Presente también en el art. 7 del Decreto 500/991 y en el art. 110 inc. 3º del CGP

se pretenda verificar respecto de quienes aún no han sido declarados responsables, generó discordias en las sentencias del TCA que abordaron el tema. Así, por ejemplos en sentencias **814/2017** y **801/2017** el Ministro Gómez, fundó su discordia en los siguientes términos:

*“DISCORDE: Parcialmente por el tema de la prescripción. En autos el Banco de Previsión Social declaró la responsabilidad solidaria del Director, luego que éste se desvinculó de la empresa. Las causales de interrupción de prescripción verificadas por la contribuyente, lo fueron luego que el director se desvinculó y antes de declararlo responsable, siendo imposible que conociera el acaecimiento de tales causales de interrupción de la prescripción de obligaciones. El principio de seguridad jurídica impide que la Administración por sí y ante sí manipule los institutos jurídicos (en el caso los plazos de prescripción), a espaldas, sin conocimiento, del sujeto obligado. Se violan los principios de debido proceso, de legalidad y seguridad jurídica si se permitiera que la Administración declarara la deuda del contribuyente e interrumpiera la prescripción a su respecto, y, luego, transcurrido años, se declarara responsables a determinados directores, y se le comunicara las causales interruptivas de la prescripción, verificadas con anterioridad a dicha declaración. En este caso, se pone de cargo de los responsables el soportar situaciones jurídicas que le son lesivas y de las que no han tenido ni siquiera oportunidad de defenderse. No pueden comunicarse causales de interrupción de la prescripción a responsables solidarios que, a la fecha de acaecimiento de aquéllas, no eran tales porque, precisamente, por omisión de la propia Administración así no fueron declarados. Por omisión o cualquier otra razón pero siempre imputable de manera exclusiva a la Administración.”*

En el subrayado se expresa un aspecto de suma relevancia para este análisis. La situación (separación de actos de determinación y declaración de responsables) por la cual el sujeto responsable no puede defenderse, fue generada

unilateralmente por la Administración. A su vez, utilizando los criterios de ponderación de **ALEXY** ya citados (considerando posibilidades jurídicas y fácticas) para el cumplimiento de principios, el reproche jurídico al incumplimiento de cualquier principio que genere esta práctica, debería ser el máximo. Esto debido a que la Administración teniendo la posibilidad jurídica y fáctica (basta observar la práctica de DGI para entenderlo) de dictar ambos actos administrativos (art. 21 y 62 del CT) en el mismo momento, decide sin justificación aparente separarlos en el tiempo. Siendo una decisión unilateral de la Administración (y se reitera: sin justificación aparente) no debería el administrado soportar los perjuicios que esta práctica cause (como tolerar una interrupción de prescripción que no pudo controlar – como señala la discordia citada –).

Otra posible vulneración que debe analizarse, que la discordia menciona, pero no explicita, es la del debido proceso. Dentro de los requisitos que normalmente exige el debido proceso (desarrollado en cita a RISSO), esta práctica podría afectar o hasta impedir los siguientes:

- Plazo razonable.

Este requisito, se establece como un derecho procesal específico en el art. 5 del RPA del BPS cuando en su art. 5 inc. 2º expresa “...*los derechos y garantías inherentes al debido proceso...*” (...) “...*implican un procedimiento de duración razonable que resuelva sus pretensiones...*”.

Las situaciones explicitadas en los antecedentes administrativos de los casos relevados, fueron situaciones en las que el procedimiento administrativo comenzó con el contribuyente y muchos años después (el mismo proceso) culminó con el representante. Por ende, se trata incluso formalmente de un mismo proceso. De todos modos sería irrelevante que el proceso se fraccionara materialmente en dos expedientes distintos, dado que es innegable que la situación jurídica sustancial objeto del proceso, sería siempre la misma. En cualquier caso el representante

tiene derecho a controlar y eventualmente cuestionar no solo la declaración de responsabilidad sino también el acto de determinación de la obligación tributaria (dado que esta obligación incumplida, es justamente el objeto de su eventual responsabilidad).

Siendo éste un concepto jurídico indeterminado, dependerá que qué se entiende por razonable en el caso concreto. De todos modos, parecería que una separación promedio de más de 13 años (con casos de máxima de más de 20 años) entre el adeudo y el acto que declara la responsabilidad no es razonable. Menos aun si se tiene presente que esta separación se da por decisión unilateral del BPS, dado que sería perfectamente posible (jurídica y fácticamente) que en un mismo proceso se dicten ambos actos administrativos (art. 21 y 62 del CT), tal como regularmente realiza la DGI.

- Noticia de la acción por realizar (es decir, noticia antes del comienzo del proceso o en el inicio).

Este requisito también se ve afectado, ya que si el representante se desvinculó del contribuyente (e.j. dejó de ser director de la SA), no tiene forma de enterarse del comienzo de los procesos que investigan la deuda tributaria, por la que él puede eventualmente llegar a ser declarado responsable en el futuro, hasta que no se comience la segunda parte del proceso tendiente a declararlo responsable. Dicho en otras palabras, el proceso por el cual se declarará la responsabilidad del representante tiene como antecedente y presupuesto absoluto de validez, un procedimiento administrativo ya culminado (con el acto de determinación, propiamente dicho) respecto del cual él nunca tuvo conocimiento y se le avisa cuando ya está concluido (aunque luego se le pretendan extender los efectos de los actos ocurridos en ese proceso que el representante no pudo controlar).

- Derecho a probar y a oponerse a la prueba.

Al igual que el anterior, este será un elemento del principio con un bajo “grado de cumplimiento” (parafraseando a **ALEXY**, cita ya realizada). Si bien al representante se le dará la oportunidad de presentar argumentos en su defensa, por el tipo de práctica del BPS (separación de actos en el tiempo), puede ser que cuando tenga que exponerlo ya no pueda hacerlo. Para ejemplificar la situación se debe pensar en un caso como el de las discordias citadas: el representante (e.j.: director de una SA) se había desvinculado del contribuyente (e.j.: renuncia al cargo de director) antes de que comience el proceso administrativo. Si en un caso así, el TCA adoptara (como ha adoptado) un criterio de culpabilidad de corte civilista, como el que propone la Prof. **AGOSTINO** (ya citada) bastará con que el BPS pruebe el incumplimiento de los tributos y la potencialidad de actuar del director en el período en que se produjo el incumplimiento. Para defenderse el supuesto responsable deberá alegar una excepción sustancial (probar que no pudo ejercer su función, o que pese al incumplimiento su actuación fue diligente). Para eso normalmente deberá alegar hechos cuya prueba estará fuera de su alcance (e.j. planillas internas de la empresa, comunicaciones en correos electrónicos institucionales, actas de asambleas societarias, etc.). La sociedad contribuyente pudo haberse disuelto (en cuyo caso ni siquiera se podrá utilizar procesalmente la solicitud de prueba en poder de terceros) o sencillamente haberse desprendido de esa documentación (o hasta no tener voluntad de aportar y manifestar que desconoce la existencia de la prueba requerida, en caso de ser intimado). Lo anterior se agrava si se trata de un representante que se enemistó o sencillamente se distanció del contribuyente (e.j. director desvinculado por diferencias con los accionistas, o renuncia presentada luego de venta de la empresa por cambio de control, etc.). En definitiva, parece ser un hecho notorio que, en hipótesis como las que venimos de plantear, la posibilidad de defensa del responsable se verán muy menguada. Las posibilidades de defensa, de regla no se verían menguadas si el responsable hubiese sido notificado y su potencial responsabilidad hubiese sido analizada, en el mismo proceso que se dictó el acto de determinación.

- Posibilidad de argumentar (presentar razones) en contra de la acción.

Por razones similares a las ya analizadas, esta posibilidad también se verá menguada. La separación en el tiempo que se detectó, tiene una innegable incidencia en la oportunidad de defensa del administrado. Recuérdese que, en la mitad de los casos relevados, transcurrieron más de 15 años entre el incumplimiento de la obligación tributaria y la resolución de declaración de responsabilidad (y en dos casos, transcurrieron incluso más de 20 años).

Si bien nada invierte la carga de alegación de hechos y prueba, el hecho de adoptar una perspectiva civilista del factor culpabilidad, hace que el BPS únicamente deba probar dos cuestiones: (i) el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y (ii) la potencialidad de actuación del representante (en esta perspectiva sería una cuestión meramente formal, dado que surgiría de documentos registrados ante el organismo, e.j. poder / estatuto, etc.). Bastará la prueba de estos elementos mayormente formales, para que pase a pesar sobre el representante la carga de la prueba de la excepción que lo libere de responsabilidad.

Para ejercer una defensa así, el representante deberá poder recordar, con la mayor precisión posible, los hechos involucrados en los que basa su excepción sustancial. Debe tenerse presente que, como destaca **DEVIS ECHANDÍA**<sup>74</sup> la posibilidad de recordar el hecho no solo depende de la distancia temporal, sino también del tipo de hecho de que se trate. En los casos que analizamos, los hechos involucrados no solo habrán sucedido hace mucho tiempo sino que además no serán hechos icónicos en la vida del representante (no se tratará del día de su boda, ni del nacimiento de un hijo/a, fallecimiento de un ser amado, etc.), de los que se recuerdan fácilmente por el resto de la vida. Por el contrario, de

---

<sup>74</sup> Sobre le punto, este autor expresa: “Naturalmente, mientras más antiguo sea el hecho más se requiere una buena memoria para recordarlo y narrarlo (...) la dificultad para recordarlos, varía según la clase de hechos, las circunstancias que lo rodearon...”. DEVIS ECHANDÍA, Hernando. Teoría General de la Prueba, como II, Ed. Temis, Bogotá, 2006, pág. 111

regla, se tratará de hechos de rutina o de ejecución periódica (e.j.: aplicación de ajustes de salarios, declaraciones de horas extras, etc.) que a su vez, el representante del contribuyente (e.j.: director de una S.A.) seguramente haya delegado en un profesional especializado en la materia y su actuación y (en el mejor de los casos) se habrá limitado a controlar la ejecución de la tarea delegada. Es decir, de regla, se tratará de hechos de rutinarios de los que cualquier ser humano retiene por un período muy breve de tiempo. Por ende, cuanto mayor sea la separación temporal entre los actos, menores serán las posibilidades de defensa del representante.

En virtud de lo anterior, debe concluirse que una separación entre actos, de más de 13 años (de media, con mayoría de casos de más de una década y media), constituye una seria limitación al derecho de defensa, una disminución de las garantías. En síntesis, significa una grave infracción al principio del debido proceso.

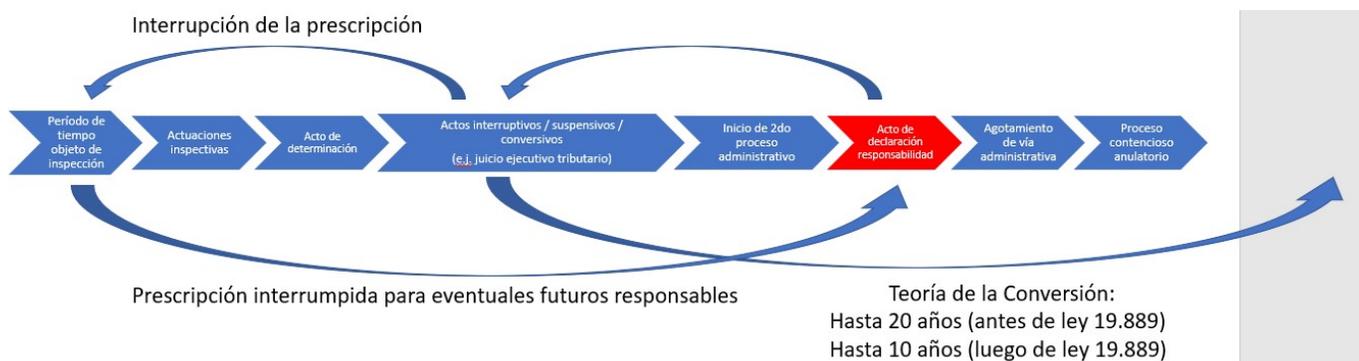
A la natural dificultad de tener que recordar hechos rutinarios luego de transcurridos más de década y media atrás, se le debe sumar el hecho mencionado anteriormente: en varios de los casos relavados el sujeto que se defendía de la imputación de la responsabilidad del representante llevaba varios años desvinculado de la entidad que había representado (lo cual, como se vio, se traduce en un problema adicional en detrimento de las posibilidades de defensa del representante).

### **c. Incidencia de esta práctica en materia de seguridad jurídica**

Como se advirtió al explicar el marco teórico, existe una multiplicidad de factores (actos interruptivos, actos suspensivos y actos conversivos del plazo de prescripción) que pueden estar afectando el cómputo del plazo de la prescripción, y todo eso sucederá a espaldas del responsable sin que éste este tenga ningún tipo de noticia o control sobre la situación.

El hecho de que posteriormente (en el segundo proceso de declaración de responsabilidad) tenga control, es irrelevante dado que como ya se vió, sus posibilidades de defensa ya habrán sido menguadas.

A su vez, el problema de la extensión de los efectos sobre la prescripción (como se vio al desarrollar el marco teórico) no es el mismo en el caso que analizamos que cuando se trata de deudores solidarios (ambos identificables como tales desde el nacimiento de la obligación). No es el mismo caso porque en la situación que analizamos, los efectos sobre la prescripción (interrupción, suspensión, conversión) se le están extendiendo a un sujeto que en el momento que se verificaron los actos (de interrupción, suspensión, conversión) no había sido declarado responsable. En la medida que todos nos presumimos inocentes (y libres de deudas) hasta que se demuestre lo contrario, el representante no declarado tal no tenía la carga de controlar actuaciones que pudieran en el futuro llegar a eventualmente afectar su situación jurídica. Ese representante que se presume inocente de culpa (factor de atribución de la responsabilidad que analizamos) y libre de deudas, está recibiendo afectaciones indirectas a su esfera jurídica (e.j. juicio ejecutivo tributario contra la sociedad que en pasado administró) que en ese momento no le son extensibles (porque, presunción de inocencia mediante, aún no está declarado como responsable solidario) pero le serán eventualmente (ni siquiera es seguro) extensibles en un futuro indeterminable (¿5 años? ¿12 años? ¿13 años? ¿20 años?). Esta situación constituye una absoluta falta de previsibilidad, una imposibilidad de saber a qué atenerse. En consecuencia, vulnera el principio de seguridad jurídica que justifica la existencia misma del Derecho. El problema anterior se observa mejor si se grafica la situación analizada con la siguiente línea de tiempo:



Se debe tener presente que este problema (el que genera esta separación de actos) se genera justamente en materia de prescripción. La prescripción es un medio de extinción de obligaciones considerado una de las mayores encarnaciones del principio de seguridad jurídica. La finalidad de la prescripción es justamente que los sujetos de derechos no vivan con una eterna espada de Damocles que los amenace. Justamente este principio busca que los sujetos en puedan tener certeza que, a partir de un determinado momento, no recibirán reproches por hechos del pasado. Justamente, el problema que estamos relevando hace que el representante no pueda tener certeza de cuándo ocurrirá ese momento (prescripción) en el que podrá tener tranquilidad de no sufrir consecuencias jurídicas por hechos del pasado. Debe tenerse presente que si el sujeto se desvinculó de la entidad que representaba no podrá controlar, ni tener conocimiento de los hechos o actos que afecten el cómputo del plazo de prescripción. Es decir, no tendrá conocimiento alguno de actos que inciden en su situación jurídica particular.

Pese a todos los problemas que vienen de relevarse, y de la discordia citada, ninguna de las sentencias relevadas fundamentó debidamente la procedencia de estas soluciones.

Sin perjuicio de todo lo que viene de decirse, las soluciones anteriores podrían fundamentarse en el carácter declarativo de ambos actos administrativos (dada esta naturaleza, por definición, sus efectos se retrotraerán al momento de los hechos declarados). El acto de determinación es por definición declarativo,<sup>75</sup> a su vez el acto que identifica la responsabilidad de los representantes no puede ser sino declarativo. Esto es debido a que, en virtud del principio constitucional de legalidad que rige la materia, un acto administrativo no podría ser nunca constitutivo de responsabilidad tributaria. Esta justificación ensayada en honor de la ecuanimidad, no elimina todos los problemas jurídicos sustanciales que fueron

---

<sup>75</sup> Recordemos que el art. 62 del CT establece: *“(Determinación).- La determinación es el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía.”*

desarrollados antes (dado que esta es una justificación meramente formal y los desarrollos anteriores evidenciaban posibles problemas sustanciales o de fondo).

Al mismo tiempo, se debe tener presente que los potenciales problemas antes desarrollados en esta investigación, no necesariamente se presentarán en todos los casos. Como se entenderá, los problemas desarrollados no se plantean directamente por la sola separación temporal del acto de determinación y acto de declaración de responsabilidad. Por el contrario, el problema se plantea, por la unión de diversos factores presentes en la práctica descrita, entre ellos: (i) la gran extensión temporal entre el adeudo objeto de responsabilidad y el acto que declara la responsabilidad, (ii) la extensión de los efectos (interrupción/suspensión/conversión) sobre el cómputo del plazo de prescripción a quienes (representantes) no tuvieron noticia ni posibilidad de controlar tales actos. Al mismo tiempo, no puede negarse que los problemas relevados se evitarían si no se separara en el tiempo el dictado de los actos de determinación y declaración de responsables.

#### **x. CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS PROPUESTOS Y RESPUESTA A LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN PLANTEADAS**

Se logró dar cumplimiento a todos los objetivos propuestos, y se lograron responder todas las preguntas planteadas. A modo de apretada síntesis, debajo se sintetizan muy brevemente las respuestas dadas a las preguntas de investigación planteadas.

Se logró identificar que la práctica del BPS en materia de responsabilidad de presentantes, es una práctica reciente que habría comenzado a analizarse en los años 2003-2005 y a ejecutarse efectivamente a partir del 2009 (considerando el acto de declaración de responsables más antiguo relevado).

Se logró identificar y describir que la práctica del BPS consiste (sin explicación aparente) en la separación temporal del acto de determinación tributaria (art. 62 del CT), respecto del acto de declaración de responsables (art. 21 del CT).

Finalmente, en el análisis de regularidad jurídica de esta práctica se identificaron un conjunto de problemas derivados de esta práctica específica (problemas en materia de derecho de defensa, problemas en materia de prescripción y problemas en materia de seguridad jurídica, etc.). En todos los casos, los problemas relevados no se presentarían si ambos actos (art. 62 y 21 del CT) se dictaran en un mismo proceso administrativo.

## BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- AGOSTINO GIRALDEZ, Sol.
  - La seguridad jurídica en el Derecho Tributario. En Revista Tributaria N° 242.
  - La apreciación de la culpa en el art. 21 del CT. Ponencia presentada en la 7ma sesión de las Jornadas tributarias de DGI, 2015, disponible en:  
<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1240,O,S,0,31756%3BS%3B1%3B108>,
- ALEXY, Robert. Teoría de los Derechos fundamentales. Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2ª ed., 2014
- ARCIA, Sebastián.
  - Derechos humanos y tributación. En Revista Tributaria 159 págs. 715 a 726.
  - ARCIA, Sebastián. Responsabilidad tributaria de los adquirentes de casas de comercio y empresas en general. En Revista Tributaria 214.
- ALBACETE, Juan.
  - La responsabilidad Tributaria, en Revista Tributaria 240.
  - Responsables sustitutos y responsables de obligaciones tributarias de terceros en el Der. Tributario uruguayo. FCU, 2017.
- BERRO, Federico. Los responsables tributarios. AMF, 1990.
- BLANCO, Andrés.
  - Función del derecho, principios y derechos subjetivos. En Ruptura, Año 5, Número 6 (abr.2015), p.49-79

- Dos problemas de la prescripción de la obligación tributaria. En Revista Tributaria 233.
- BORDOLLI, José Carlos y FAGET, Alberto. Sujeción pasiva y responsables tributarios. En Revistas Tributarias 127 y 128.
- BORDOLLI, José Carlos. Los agentes de retención. Condiciones y límites para dicha carga. En Revista Tributaria 85.
- CASINELLI MUÑOZ, Horacio. Límite a los derechos humanos. Debate en Cursillo sobre los derechos humanos y sus garantías. En Cuadernos de la facultad de derecho y ciencias sociales, segunda serie, No. 13, Montevideo, 1990
- DEVIS ECHANDÍA, Hernando. Teoría General de la Prueba, como II, Ed. Temis, Bogotá, 2006.
- FERRARI, Mario. La tutela jurisdiccional tributaria en Uruguay: ¿ilusión o derecho efectivo la viabilidad de pequeños grandes cambios. En Revista Tributaria 251
- GUTIERREZ, Gianni y MARCHETTI, Marcelo. Límites a la creación y recaudación de impuestos. Ed. AMF, 2018.
- HESSDÖRFER, Andrés, Particularidades de la aplicación del régimen de responsabilidad tributaria de representantes a directores de sociedades comerciales, Revista de Derecho, Ed. UM, Año IX (2010), N° 17, pág.48
- KELSEN, Hans. La Teoría Pura del Derecho. Ed. Losada, Bs. As. 2da ed., 1946
- LAFLUF, Alejandro. En el Derecho tributario uruguayo no existe la figura del responsable de responsable: el representante del responsable no responde tributariamente. En Revista Tributaria 256
- LARRAÑAGA, María Victoria y CITUTTO, Mónica. La interversión del plazo prescripcional del crédito fiscal en el marco del proceso ejecutivo tributario. Tesis de máster disponible en:

<https://umontevideo.sharepoint.com/sites/WebUM/Documentos%20compartidos/Forms/AllItems.aspx?id=%2Fsites%2FWebUM%2FDocumentos%20compartidos%2FFDER%2FTesis%20de%20M%C3%A1ster%20de%20Derecho%2FMaestr%C3%ADa%20en%20Derecho%20y%20T%C3%A9cnica%20Tributaria%2Ftesisfder%2Dla%2Dintervencion%2Ddel%2Dplazo%2Dprescripcional%2Ddel%2Dcredito%2Dfiscal%2Den%2Del%2Dmarco%2Ddel%2Dproceso%2Dejecutivo%2Dfiscal%2Dcicutto%2Dmonica%2Dlarrana%2Dmaria%2Dvictoria%2Epdf&parent=%2Fsites%2FWebUM%2FDocumentos%20compartidos%2FFDER%2FTesis%20de%20M%C3%A1ster%20de%20Derecho%2FMaestr%C3%ADa%20en%20Derecho%20y%20T%C3%A9cnica%20Tributaria&p=true>

- LEVRERO BOCAGE, Constancio. Los fundamentos del principio de no retroactividad de los actos administrativos. En Cuadernos de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales N° 22, Montevideo, 1968.
- MAZZ, Addy. Curso de Derecho Financiero y Finanzas, FCU, Montevideo, 4ta. Ed.
- NINO, Santiago. Introducción al Derecho. Ed., Astrea, 2ª edición ampliada, Bs. As., 1984.
- NOBOA, Rafael. La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Empresas en la Legislación Uruguaya. En Revista Tributaria 20.
- PEIRANO FACIO, Juan Carlos. Los principios de legalidad y de igualdad en materia tributaria a través de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia. Anuario de Derecho Tributario, 1985-1988, Tomo 1, pp.13-32
- PÉREZ NOVARO, César.
  - Modos de Extinción de la Obligación Tributaria. FCU, Montevideo, 2da ed., 2013.
  - El principio que prohíbe la autoincriminación en el derecho tributario formal uruguayo. En Revista Tributaria 257

- RECASENS SICHES, Luis. Vida Humana, sociedad y Derecho: fundamentación de la filosofía de Derecho, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, Alicante, 2000, pág. 226. Disponible online en: <Http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcmk6s3>.
- RISSO FERRAND. El debido proceso en la constitución uruguaya. En Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, año XVII, Montevideo, 2011
- ROSAS BARÓN, Germán. Prescripción tributaria de adeudos ante el BPS luego del art. 4 de la ley 19.185. En Revista Tributaria 269.
- SARLO, Oscar. El marco teórico en la investigación dogmática, en Observar la ley: ensayos sobre la metodología de la investigación jurídica (material proporcionado por el autor, se desconocen datos de edición).
- SALRO, Óscar; RODRIGUEZ CARRAU, Guzmán; GOMEZ LEIZA, José; FRANCOLINO, Leandro; DELGADO, Serrana; y BURSTIN, Darío. La era de los principios: entre el compromiso moral y la retórica vacía. Ed. FCU, Montevideo, 1ª ed., julio 2018.
- SAYAGUÉS ARECO, E. VALDÉS COSTA, R. y VALDÉS DE BLENGIO, N. Código Tributario de la República Oriental del Uruguay comentado y concordado. FCU, Montevideo, 2013.
- VALDÉS COSTA, Ramón
  - Curso de Derecho Tributario, Depalma-Temis-Marcial Pons, Bogotá, 2001.
  - Instituciones de Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, 1992
- VALDÉS, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo. Código Tributario anotado y concordado, FCU, Montevideo, 2002.
- VALDÉS DE BLENGIO, Nelly. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. En Revista Tributaria 116.

- VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Tomos I y II, Depalma, 4ª ed, Bs As 1990.

## ANEXO I

Cuadro de datos de sentencias analizadas

Número	Sentencia	Fecha Res	Más Antiguo	Años	Más reciente	años	Declaró Nulidad		¿Antecedente?		
							Sí (1)	No (0)			
1	287/2020	1/12/2011	1/9/1993	18,3	30/6/2001	10,4	1				
2	517/2019	5/8/2015	1/2/1998	17,5	31/12/2001	13,6	1				
3	513/2018	6/1/2015	9/6/1998	16,6	31/5/2006	8,6	1				
4	268/2018	16/5/2014	3/3/1998	16,2	30/10/2001	12,6	1				
5	1015/2017	18/11/2013	20/12/1996	16,9	1/4/2006	7,6	1				
6	989/2017	27/12/2012	7/4/1995	17,7	31/10/2000	12,2	1				
7	928/2017	18/11/2013	30/7/1993	20,3	20/12/1996	16,9	1				
8	860/2017	26/2/2013	1/4/2007	5,9	1/7/2009	3,7	1		DJNP		
9	858/2017	12/8/2013	16/9/1997	15,9	14/11/1997	15,8	0				
10	857/2017	30/12/2014	1/10/1997	17,3	31/12/2001	13,0	1				
11	814/2017	22/11/2013	1/5/2003	10,6	8/1/2011	2,9	1				
12	801/2017	23/10/2013	1/11/2004	9,0	1/3/2009	4,6	1				
13	739/2017	18/11/2013	20/12/1996	16,9	20/6/1997	16,4	1				
14	717/2017	23/10/2013	1/11/2004	9,0	1/3/2009	4,6	1*		Faltan datos		
15	683/2017	21/1/2014	1/1/1999	15,1	31/10/2002	11,2	1				
16	578/2017	27/5/2013	1/9/2006	6,7	1/1/2012	1,4	1				
17	515/2017	9/12/2013	1/11/2000	13,1	24/5/2002	11,6	1		Convenio		
18	495/2017	12/9/2013	7/12/2002	10,8	13/3/2005	8,5	1				
19	482/2017	23/10/2013	1/10/2001	12,1	1/10/2002	11,1	1				
20	478/22017	10/8/2012	1/1/2001	11,6	1/7/2007	5,1	1				
21	365/2017	18/11/2013	27/4/2011	2,6	N/A		1**		Faltan datos		
22	300/2017	6/6/2013	1/8/1998	14,9	1/10/2003	9,7	1				
23	202/2017	24/1/2014	25/9/1997	16,3	31/7/2001	12,5	1				
24	127/2017	27/2/2013	1/12/2005	7,2	1/7/2008	4,7	1				
25	835/2016	28/11/2012	30/5/2006	6,5	1/10/2011	1,2	1				
26	651/2016	27/8/2012	1/6/1996	16,2	31/10/2000	11,8	1				
27	467/2016	20/7/2012	1/12/2002	9,6	21/12/2005	6,6	0				
28	258/2016	19/10/2010	7/12/1989	20,9	24/5/2004	6,4	1				
29	545/2005	7/2/2012	1/7/2005	6,6	2/8/2006	5,5	1				
30	286/2015	15/3/2010	25/1/1991	19,1	31/3/2007	3,0	1				
							28				
				Promedio	<b>13,3</b>	Promedio	8,7				
				15 casos > 15 años							
				9 casos < 10 años							
				0 casos < 5 años							