

---

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N° 799 DE 12 DE OCTUBRE DE 2010

### VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "L.V., M.C contra Ministerio de Economía y Finanzas. Acción de nulidad" (Ficha N° 660/07).

### CONSIDERANDO:

I) Que en la especie, conforme a lo establecido en la normativa vigente (Ley N° 15.869), se han satisfecho debidamente los presupuestos esenciales para el accionamiento en sede de nulidad.

II) El acto administrativo resistido en autos -una vez dictada la Sentencia interlocutoria N° 375 de 14 de agosto de 2008 (fs. 56/57vto.)-, resultó ser la Resolución N° 980/2006 de fecha 26 de agosto de 2006, dictada por el Director General de Rentas (Dirección General Impositiva), por la que declaró a M.C. L.V. solidariamente responsable de las obligaciones tributarias determinadas respecto de la contribuyente E. S.A. en el numeral 1° de la Resolución N° 048/2005 de 20 de enero de 2005, y personalmente responsable de las sanciones por Mora y Contravención tipificadas en los numerales 2° y 3° de ese mismo acto (AA, fs. 425/425vto.).

II.1.- Dicha volición fue útilmente recurrida por M.C. L.V., mediante la interposición de los recursos de Revocación y Jerárquico en subsidio (AA, fs. 463/466vto.).

---

## ÁMBITO DE APLICACIÓN PERSONAL DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES ESTABLECIDA EN EL ART. 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y CARGA DE LA PRUEBA.

*JOSÉ MIGUEL DELPIAZZO ANTÓN*

### I. INTRODUCCIÓN

El art. 21 del Código Tributario Uruguayo (CTU), relativo a la solidaridad de los representantes, ha dado lugar a múltiples controversias entre la Administración y los administrados y es por lo tanto una norma tributaria sobre cuya aplicación se pronuncia con más asiduidad el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA).

A su vez, a la complejidad que significa determinar su ámbito de aplicación, debe adicionársele la existencia de otros elementos propios del Derecho Tributario que, al ser una norma integrante de esta rama autónoma del Derecho, no pueden desconocerse. Así, a modo de ejemplo, la importancia del principio de primacía de la realidad, la indeterminación de algunos conceptos jurídicos utilizados (como ser el de "debida diligencia"), la complejidad y falta de coordinación del legislador al redactar normas en materia impositiva que discrepan en ciertos fundamentos con los que adopta el CTU (tal como sucede con el Impuesto a la Renta de Actividad

II.2.- Por Resolución N° 197/2007, de fecha 15 de febrero de 2007, el Director General de Rentas dispuso mantener el acto administrativo impugnado (AA, fs. 499/499vto.); y, por Resolución de fecha 11 de mayo de 2007, el Ministro de Economía y Finanzas (en ejercicio de atribuciones delegadas), confirmó la Resolución N° 980/2006 de 26 de agosto de 2006 emitida por el Director General de Rentas (AA, fs. 507/507vto.).

II.3.- Luego, la demanda anulatoria de infolios fue deducida en tiempo y forma, el día 13 de setiembre de 2007 (fs. 11).

III) Los agravios movilizadas por la parte actora en el libelo introductorio, sustancialmente, aluden a su desvinculación de la contribuyente E. S.A. con anterioridad a la generación de las obligaciones cuya responsabilidad solidaria y personal se le imputa.

IV) Tras el análisis detenido del subcausa, el Tribunal, por el voto unánime de sus Ministros integrantes, de consuno con lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo y, observando su jurisprudencia constante respecto de casos jurídicamente similares, habrá de recibir la pretensión anulatoria actuada en este proceso.

IV.1.- En efecto, esencialmente, las responsabilidades atribuidas a la accionante por los adeudos tributarios determinados para la contribuyente E. S.A. fincan en lo establecido por los arts. 21 y 102 del Código Tributario y, art. 59 del Texto Ordenado 1996 (redacción anterior a la Ley N° 18.083).

De allí que, este Tribunal haya sostenido oportunamente (Sent. 341/09), que la calidad de Representante o, en su caso de Director de la sociedad contribuyente determinada, se constituye en un requisito indispensable tanto para la aplicación del art. 21 del Código Tributario, cuanto de lo establecido por el art. 59 del T.O. 1966.

---

Económica a raíz de la ley de reforma tributaria N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006), son solo algunos de los elementos que generan mayores complicaciones a la hora de aplicar la norma.

En efecto, la aplicación de este artículo por parte de la Administración, ha suscitado múltiples problemas de interpretación y ha sido objeto de numerosas impugnaciones por parte de quienes se han visto perjudicados en su aplicación. Esta situación ha dado lugar a jurisprudencia variada a lo largo de los años pero que, a raíz de los últimos pronunciamientos del TCA, se puede vislumbrar la existencia de una interpretación más ajustada al texto legal y a su espíritu, contemplando de manera correcta su ámbito de aplicación.

Es justamente el caso de la sentencia N° 799/2010 de fecha 12 de octubre de 2010. En ella, se nota que el TCA ha comenzado a considerar correctamente los elementos que exige el art. 21 y conjugarlos con los diversos institutos propios del Derecho Tributario, brindando mayor certidumbre respecto de su aplicación. Sin perjuicio de ello, hay algunos elementos que merecen mayor detenimiento a la hora de interpretar el alcance de la responsabilidad de los representantes para lograr entender hacia dónde va la jurisprudencia.

## II. ALCANCE Y FIN DEL ARTICULO 21 DEL CTU

El Código Tributario Uruguayo consagra la responsabilidad solidaria de los representantes. En su art. 21, bajo el acápite de "Solidaridad de los representantes", establece que "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".

A mí entender, el fin que el legislador persigue con esta norma es básicamente el de tutelar el crédito fiscal. Resulta claro que la alternativa de reclamar indistintamente al contribuyente y al responsable solidario colabora para mitigar los riesgos generados por contribuyentes insolventes. De esta manera, la tarea

Por lo tanto, en el *casus*, a fin de arribar a una correcta dilucidación de la litis, se impone determinar si, efectivamente, M.C. L.V., en el período en que se generaron las obligaciones tributarias determinadas a la contribuyente E. S.A.: **Julio de 1999 a junio de 2001** (AA, fs. 190/192), revestía la condición de Representante (art. 21 C.T.) o Director (art. 59 T.O. 1966) de la anterior.

IV.2.- Debe reconocerse que, a estar a las fotocopias autenticadas del legajo del Registro Único de Contribuyentes de la empresa E. S.A. (AA, fs. 246 y ss.), más precisamente a fs. 256vto., M.C. L.V. y A.P.L. aparecen firmando el Formulario N° 5/502 en representación de dicha sociedad anónima; formulario acompañado por un certificado notarial expedido el **25 de mayo de 1990**, donde se consignaba que esas dos personas integraban el Directorio de la citada empresa (AA, fs. 257/257vto.).

También, que por así disponerlo el art. 70 del Código Tributario, los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en los registros pertinentes a los que aportarán los datos necesarios y a comunicar oportunamente sus modificaciones (lit. B); así como a comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria (lit. F).

IV.3.- No obstante, afirma la actora que tal como se desprende de diversas actas de Directorio y de Asamblea de Accionistas de E. S.A. agregadas a las actuaciones administrativas en fotocopia autenticada (AA, fs. 362/381), a la fecha en la que las obligaciones cuya responsabilidad se le imputa se tornaron exigibles, ya no integraba el Directorio en calidad de vocal, de la mencionada sociedad. Circunstancia, que reconoce nunca fue comunicada a la Dirección General Impositiva por E. S.A.

Por su parte, la Administración accionada desconoce tal desvinculación en tanto la misma no fue comunicada en debida forma, sosteniendo, además, que la documentación relativa a esa desvinculación carece de fecha cierta que garantice que tal circunstancia acaeció efectivamente (art. 1587 C.C.).

recaudatoria se torna más eficiente y efectiva, elevándose las posibilidades de lograr la íntegra satisfacción del crédito<sup>1</sup>. Además, con este tipo de normas, se promueve el desempeño diligente de quienes ocupan el cargo de representantes. Así, “si en el ejercicio de sus funciones, el responsable es consciente que su actuar puede comprometer su patrimonio personal, habrá de ser más cauteloso en la toma de decisiones, elevando significativamente el nivel de diligencia en el desarrollo diario de sus tareas”<sup>2</sup>.

El problema radica cuando la Administración, invocando el fin mencionado, abusa de la herramienta consagrada en el art. 21 y considera representantes a individuos que realmente no ostentan dicha condición, a veces incluso sin probar fehaciente la configuración de los elementos integrantes del hecho generado. Esta situación es aún más agravante si, al interpretar la norma, el aplicador o intérprete no considera correctamente el alcance de cada uno de dichos elementos, los cuales el legislador previó justamente para evitar su errónea aplicación.

En virtud de lo mencionado y teniendo en cuenta la finalidad de la norma, resulta esencial determinar con exactitud el alcance del hecho generador establecido en el art. 21 del CTU y conocer cómo interpreta el TCA cada uno de sus elementos a la hora de aplicar la norma al caso concreto.

1 En este sentido: Achielle Donato GIANINNI – “Instituciones de Derecho Tributario”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957, pág. 124; José Juan FERREIRO LAPATZA – “Curso de Derecho Financiero Español”, 15ª edición, Marcial Pons, Madrid 1993, pág. 386; Ramón VALDÉS COSTA – “Curso de Derecho Tributario” Segunda Edición, Depalma – Temis – Marcial Pons, Buenos Aires – Santa Fe de Bogotá – Madrid, 1996, pág. 336; Carlos GIULIANI FONROUGE – “Derecho Financiero”, Depalma, Buenos Aires 1965, pág. 376 y VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Lima de 1977 (Considerando N° 4).

2 Andrés HESSDÖRFER ROZEN – “Particularidades de la aplicación del régimen de responsabilidad tributaria de representantes a directores de sociedades comerciales” en Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo, Año IX (2010), N° 17, pág.42.

IV.4.- Expresa con acierto en su dictamen el Procurador del Estado, que más allá de lo precedentemente apuntado, que sin duda atenta contra la certeza de la situación planteada, no debe olvidarse que para que opere la solidaridad pretendida el Representante o Director debe tener una posibilidad efectiva de ejercer sus funciones y una injerencia apropiada en materia tributaria, tal como lo ha sostenido desde la vigencia del Código Tributario la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia constante de este Tribunal (v. VALDÉS, VALDÉS y SAYAGUÉS: "Código Tributario comentado y concordado" 5ª ed., nota al art. 21, págs. 281 y ss.).

Por ello, se considera que la mera ausencia de dicha comunicación a la Administración Tributaria del cese en la calidad de representante, no necesariamente implica que éste pueda ser responsabilizado por un período posterior a esa desvinculación, si por otros medios fehacientes puede acreditar que la misma efectivamente tuvo lugar.

Igualmente, se entiende que la falta de comunicación a la Dirección General Impositiva no puede ser imputable a la accionante, en la medida que tal obligación -a estar a los términos del art. 70 del Código Tributario- era de cargo de la empresa (en sus declaraciones de fs. 98/99, quien oficiaba como Presidente del Directorio: O.P.R., reconoce que fue un error de la empresa no haber realizado esa comunicación, atribuyéndoselo al Contador que tenían en ese momento), en tanto una vez que M.C. L.V. dejó de pertenecer a la misma, no mantuvo ningún vínculo jurídico con la Dirección General Impositiva.

IV.5.- Entonces, a poco que se examine con detención el cúmulo probatorio incorporado al proceso y, se le valore de acuerdo a las reglas de la sana crítica -concebidas como las reglas del correcto entendimiento humano, suma de lógica y de experiencia vital, según la impercedera concepción de Eduardo J. Couture, sin cortapisas ni predeterminaciones legales de especie alguna (Cf. BERMÚDEZ, Víctor Hugo: "Los medios de Prueba" en Curso sobre el Código del Proceso Penal, pág. 319)-, necesariamente debe arribarse a la convicción de que, efectivamente, a la fecha de la determinación por el período reclamado, M.C. L.V. no reunía las condicionantes estipuladas por los arts. 21 del Código Tributario y 59 del T.O. 1996 para ser solidariamente

---

### III. ÁMBITO PERSONAL DE APLICACIÓN DEL ART. 21

#### a) Encuadramiento

Conforme viene de mencionarse, del texto del art. 21 del CTU emanan varios elementos fundamentales para conocer su ámbito de aplicación, los cuales deben ser analizados individualmente a fin de determinar con exactitud cuándo debe el representante responder solidariamente por las obligaciones tributarias del contribuyente.

En efecto, a dicha norma cabría desgajarla en distintos ámbitos, a saber: a) ámbito personal; b) ámbito subjetivo; c) ámbito objetivo; d) ámbito cuantitativo; y e) ámbito temporal.

Por ámbito personal hemos de referirnos a los sujetos que se encuentran abarcados por la norma; por ámbito subjetivo a los grados de culpabilidad que la norma exige ("debida diligencia" o "dolo"); por ámbito objetivo a las obligaciones comprendidas (solo comprende deudas por tributos y sus accesorios, no a las sanciones tributarias<sup>3</sup>); por ámbito cuantitativo de la responsabilidad me refiero al límite hasta el cual debe responder el representante (en caso de culpa "se limita al valor de los bienes que administres o dispongan" y en caso de dolo responden ilimitadamente); y, finalmente, por ámbito temporal se entiende el periodo en que se generan las obligaciones tributarias determinadas al contribuyente.

"Los aspectos que merecen especial atención se relacionan con la participación efectiva de los representantes en los hechos que motivan la responsabilidad de sus representados, la culpa que se les pueda imputar en su eventual participación y la distinción que habitualmente se hace entre responsabilidad por la deuda tributaria

---

3 Así se ha pronunciado el TCA en diversas oportunidades: Sentencias N° 5 de 4 de febrero de 1987; N° 1048 de 16 de noviembre de 1998; N° 603 de 24 de abril de 1995; entre otras.

responsable del pago de los adeudos tributarios que se le reclaman; en tanto había cesado en el ejercicio del cargo de vocal a partir del año 1990.

Lo anterior se infiere razonablemente de:

a) el Libro de Actas del Directorio y Asambleas obrante a fs. 362 y ss. (AA), de donde surge que con fecha **24 de agosto de 1990** la asamblea de accionistas designó un Directorio únicamente integrado por: Presidente: O.P.R.; Vicepresidente: A.P.L.; Secretaria: E.R.R. (AA, fs. 367). Pudiéndose constatar que, M.C. L.V., de allí en más ya no figuró en ninguno de los cargos de los sucesivos Directorios de la empresa E. S.A., como se desprende de las subsiguientes actas hasta el mes de Junio de 1997 (AA, fs. 368/381).

b) pese a la carencia de fecha cierta de la documentación precedente, la información que ofrece respecto de la desvinculación de la demandante en fecha anterior al período determinado, se complementa con otros elementos probatorios de relevante enjundia, a saber: la información registrada por el Banco de Previsión Social en la documentación “Situación de Contribuyentes y Empresas” en la cual no aparece la accionante como Directora de E. S.A. (AA, fs. 382/385); también, según lo informado por la propia inspección, de los datos obrantes en la Planilla de Trabajo del año 2001, no se extraía que M.C. L.V. integrara el Directorio de la referida empresa (AA, fs. 198/201); y, de la declaración rendida en autos por el Presidente de E. S.A.: O.P.R., pudo conocerse que la actora fue colocada como vocal en dicha sociedad únicamente porque se le necesitaba para formar la misma; que nunca trabajó en esa empresa, ni participó de las reuniones de Directorio en el período 1981 – 1990 que lo integró, y que dejó de ser vocal en el año 1990.

Todavía, en lo que refiere a la imprescindible condición de representante, debe acotarse que, según el art. 8º de los Estatutos Sociales de E. S.A., M.C. L.V., mientras ejerció el cargo de vocal en el Directorio, no podía representar por sí misma a la sociedad, ya que para ello se requería de la participación necesaria de otro Director (AA, fs. 175/177).

---

y por las infracciones y delitos”<sup>4</sup>. Sin perjuicio de ello, cada uno de estos elementos debe ser necesariamente acreditado por la Administración para poder invocar la solidaridad del representante.

Sin embargo, algo que parece tan elemental, no siempre es considerado por el intérprete, ya sea porque se confunde el alcance de cada uno de ellos o, simplemente, porque no se toma en cuenta el texto legal y su espíritu.

El objeto de esta reseña -sobre la cual versa fundamentalmente la sentencia N° 799/2010 a estudio-, es analizar lo atinente al ámbito de aplicación personal de la responsabilidad, determinando su alcance, su correcta interpretación y la importancia de la prueba para su acreditación. En definitiva, qué se debe entender cuando la norma se refiere a “representantes legales y voluntarios”.

## **b) Representantes legales y voluntarios**

El texto legal dado por el art. 21 del CTU es muy claro, refiriéndose únicamente a “los representantes legales y voluntarios”. Los primeros son aquellos cuya representación es otorgada directamente por la ley, tal como se da en el caso de los titulares de la patria potestad o aquellas circunstancias en que la ley comercial atribuye representación a los factores y dependientes de comercio. En cuanto a la representación voluntaria, es aquella que surge de un acto voluntario como son los contratos, incluyéndose en esta categoría aquellos casos de representación otorgada en los estatutos de sociedades, dado el origen convencional de los mismos, así como mandatos, poderes, u otros.

Si bien esta remisión al texto legal parece ser de sencilla interpretación, ha dado lugar a diversas opiniones acerca de su alcance, básicamente en lo que respecta a los directores, administradores y gerentes de las sociedades y demás entes colectivos.

---

4 Ramón VALDÉS COSTA – “Curso de Derecho Tributario”, cit., pág. 336

En definitiva, pese a la mentada ausencia de comunicación, una adecuada valoración de todos los elementos de prueba que vienen de señalarse permite extraer que, realmente (art. 6 C.T.), la pretensora había cesado en su calidad de Directora de la empresa contribuyente con anterioridad al período de generación de los adeudos tributarios determinados por la Dirección General Impositiva a E. S.A., imponiéndose la anulación del acto administrativo en causa.

Por los expresados fundamentos, lo establecido por el art. 309 de la Constitución de la República y, lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, el Tribunal, por unanimidad,

### FALLA:

Acogiendo la demanda y, por ende, anúlase el acto administrativo impugnado en autos. Sin especiales condenaciones procesales.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la suma de \$19.000 (pesos uruguayos, diecinueve mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

---

En efecto, parte de la doctrina<sup>5</sup> -e incluso la Administración- han incluido a veces a estos sujetos dentro del art. 21, sin considerar si efectivamente ostentaban la calidad de representantes. Sin embargo, a mi criterio y como se verá a continuación, ello resulta desajustado con la norma y desconoce su ámbito de aplicación personal.

En primer lugar, por la simple razón de que, en principio, los directores y administradores no se encuentran abarcados por el ámbito de aplicación personal de la norma. Para que ello suceda, dichos individuos, además de ser directores o administradores, deben ser representantes, ya sea en virtud de lo estipulado en el estatuto o contrato social de la sociedad contribuyente. Sólo en esos casos, podrán ser afectados por esta responsabilidad solidaria del art. 21.

En segundo lugar, más allá del tenor literal del artículo, también cabría optar por esta solución en base a la consideración de sus antecedentes y su contexto. En efecto, el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) junto con la legislación argentina, fueron los antecedentes normativos consultados por nuestro codificador. Ambos códigos hacen una enumeración detallada de los responsables, entre las cuales se incluye “a los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida” (art. 28, num. 2 del MCTAL).

Sin embargo, el art. 21 del CTU se aparta de dicha solución, refiriéndose únicamente a “representantes legales y voluntarios”. A mi entender, siguiendo con el criterio adoptado por la mayoría de la doctrina como por la jurisprudencia, la solución adoptada por nuestro código de excluir dicha enumeración refleja la inten-

---

5 Así: Ricardo OLIVERA GARCIA – “Responsabilidad Tributaria de los Directores de Sociedades Anónimas”, en La Justicia Uruguaya, 1980, Tomo LXXXI, pág. 353; Addy MAZZ – “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, 3ª edición, FCU, Montevideo 1991, pág. 246.

ción de que únicamente respondan solidariamente aquellos sujetos que tengan atribuida la representación del contribuyente<sup>6</sup>.

En tercer lugar, en función de su contexto normativo, también nuestro Código Tributario parece afiliarse a esta concepción, esto es, de que la solidaridad del art. 21 se refiere pura y exclusivamente a quienes son efectivamente representantes legales y voluntarios. En efecto, cuando el codificador quiso contemplar dentro de una norma, —además de a los representantes—, a los directores, gerentes o administradores, así lo hizo. Por ejemplo, en sede infracciones y sanciones (Capítulo V), el art. 104 enumera “representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios” y el art. 105 habla de “mandatario, representante, administrador o encargado”. Por lo tanto, tampoco habría razón para entender que la referencia a “representantes legales y voluntarios” del art. 21 se deba interpretar con carácter extensivo a otros sujetos.

En cuarto lugar, debe considerarse que previo a la sanción del CTU, los socios y directores de sociedades contribuyentes se encontraban contemplados particularmente en un texto legal propio (art. 357<sup>7</sup> de la ley N° 14.252 de 22 de agosto de 1974) y que, naturalmente, debe haber sido tenido en cuenta por los codificadores del CTU a la hora de redactar el art. 21. Dicho texto se conserva actualmente para el IRAE por la nueva redacción al art. 95 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, dado por el art. 3 de la LRT.

Por lo tanto, considerando que los directores y socios de entidades contribuyentes se encuentran contemplados expresamente en un texto propio, ello conlleva naturalmente a pensar que el art. 21 se aplica solo a los representantes.

En definitiva, como consecuencia lógica de lo mencionado, tanto de los antecedentes como del contexto del art. 21 del CTU, la mención a “representantes legales y voluntarios” debe interpretarse con carácter exclusivo de quienes ostentan dicha condición. Como consecuencia, si hubiera directores o administradores de un contribuyente que no sean representantes, no estarán comprendidos en la hipótesis prevista en el artículo 21 del CTU por no coincidir con su ámbito de aplicación personal.

### c) Principio de prevalencia de la realidad

Una vez sorteada la dificultad que implica interpretar con exactitud el alcance del concepto de “representantes legales y voluntarios” fijado en el art. 21, nos encontramos con otro elemento que dificulta aún más la determinación del ámbito de aplicación personal de la norma. Este es el principio de prevalencia de la realidad y su aplicación obligatoria en nuestro ordenamiento.

En virtud de este principio, establecido en sede de interpretación del hecho generado (art. 6, inc. 2 del CTU<sup>8</sup>), tanto el intérprete como el aplicador del Derecho deberán “prescindir de las formas jurídicas y atender más a la realidad de las situaciones y actos ocurridos, que a la rúbrica jurídica de los mismos”<sup>9</sup>. Por lo tanto, en materia tributaria, cuando el Tribunal o Juez analiza un caso concreto donde la forma jurídica adoptada por los particulares no coincide con la realidad, deberá estar a la realidad de los hechos por encima de la forma jurídica.

Así, se ha dicho que “con respecto a la participación de los representantes en los hechos generadores de la responsabilidad de la empresa no basta la sola calidad legal de representante para poner en juego su responsabilidad”<sup>10</sup>.

6 Así: Ramón VALDÉS COSTA, Nelly VALDÉS de BLENGIO y Eduardo SAYAGUES – “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay – Comentado y concordado”, 5ª edición, FCU, Montevideo 2002, pág. 283; Rafael NOBOA – “La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas en la legislación uruguaya”, en Revista Tributaria N° 20, págs. 785 a 787.

7 Art. 357 de la ley N° 14.252: “Responsabilidad Solidaria.- Los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto, así como de su sobretasa”.

8 Art. 6, inc. 2: “Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica”.

9 Así: Sentencias N° 17/1977, 399/1988, 1102/1991, entre otras.

10 Ramón VALDÉS COSTA – “Curso de Derecho Tributario”, cit., pág. 336.

A diferencia de la redacción adoptada por el MCTAL<sup>11</sup>, el art. 6 inc. 2 de nuestro Código obliga al intérprete a aplicar este principio, estableciendo que éste “deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos”. Por lo tanto, deberá aplicarse sin importar si ello resulta a favor o en contra del contribuyente o la administración. Incluso, puede suceder que quien se esconde en una forma jurídica que no se compadece con la realidad termine beneficiado por la aplicación de este principio. Sin dudas, ello obedece al fundamento de que el art. 6 inc. 2 se trata de un instrumento para la inteligencia de la ley donde siempre se debe atender a la realidad por encima de la forma.

Para el caso que nos concierne (determinar cuándo estamos ante la figura de un representante legal o voluntario y, por ende, corresponde aplicar el art. 21 del CTU), este principio adquiere suma relevancia ya que, no solo basta con acreditar que se es representante “en la forma” sino que se deberá verificar dicha calidad en sustancia, es decir, “en la realidad”.

En este sentido, son totalmente compatibles las consideraciones realizadas en las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Lima de 1977, donde se establece que la responsabilidad a terceros por las deudas de la empresa “debe regularse por vía de ley y en condiciones de razonabilidad que contemplen las distintas hipótesis de hecho que ofrece la realidad contemporánea. A tal efecto la ley debería considerar las distintas formas jurídicas de vinculación y de actuación, distinguiendo entre propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores y considerando la efectiva participación de esos terceros en la adopción o el cumplimiento de las decisiones de la empresa y el provecho que aquellos puedan haber obtenido a expensas del fisco” (Consideración N° 5).

Por esa razón, se recomendó en dichas Jornadas que “la responsabilidad que las leyes establezcan a cargo de personas vinculadas jurídicamente a la dirección y administración de las empresas... debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director” (Recomendación N° 1, num. A).

En consonancia con esta posición, el TCA ha sostenido invariablemente que para la aplicación del Derecho Tributario hay que estar a la realidad. Es justamente el caso de la sentencia N° 799/2010, donde se entendió que “la calidad de representante o, en su caso de Director de la sociedad contribuyente determinada, se constituye en un requisito indispensable tanto para la aplicación del art. 21 del Código Tributario, cuando de lo establecido por el art. 59 del T.O. 1996”<sup>12</sup>. Ello hace que, a fin de determinar si corresponde aplicar la solidaridad del art. 21, debe acreditarse fehacientemente que en el periodo en que se generaron las obligaciones tributarias del contribuyente, éste revestía la condición de representante (art. 21 CTU).

En otro caso de determinación de la solidaridad de un director de una sociedad contribuyente, el Tribunal fue determinante al concluir “que si bien ha quedado demostrado que el actor por disposición estatutaria tenía en su calidad de Director el poder de representar a la sociedad conjuntamente con otro, de ello no puede derivarse la conclusión de que tal representación fue efectivamente ejercida en los hechos. Representar significa actuar en nombre ajeno –en el caso una sociedad anónima– en distintos negocios jurídicos cuyos efectos recaerán directamente en la esfera del representado. En el caso, tal situación no se verificó fácticamente y la Sala estima que asiste razón al actor, cuando señala que la sola calidad de director no alcanza para declarar responsable solidario a quien ostenta dicho cargo. La ley exige (art. 21 del C. Tributario) esa calidad de “representante”, y si bien teóricamente el actor tenía dicha condición, en los hechos nunca la ejerció (extremo que se da por acreditado) por lo que mal puede entonces imputársele omisión o negligencia en su actuación, con respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias”<sup>13</sup>.

Por lo tanto, si bien la ley no aclara a qué funciones se refiere el art. 21 del CTU, tanto doctrina como jurisprudencia entienden que se trata de aquellas funciones que tienen relación con el manejo de los tributos. No se concibe, por ejemplo, que un representante en el campo laboral, o un apoderado para actuar en

11 Art. 8 del MCTAM: “Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo”.

12 Sentencia N° 799/2010 de 12 de octubre de 2010 y Sentencia N° 341/2009 de 30 de julio de 2009.

13 Sentencia N° 285/2004 de 19 de mayo de 2004.

juicios en caso de los abogados, puedan por aquella sola característica de representar al contribuyente, ser responsabilizados si no tienen injerencia en el área tributaria de la contribuyente.

En la práctica, la obligación que tiene el aplicador del derecho de priorizar la realidad sobre la forma jurídica adoptada, genera una dificultad extra en materia probatoria. Es que, como se verá a continuación, los medios probatorios de los que se pueda hacer valer cada parte para determinar fehacientemente la realidad son sumamente variados.

#### IV. CARGA DE LA PRUEBA

Previo al análisis de los distintos medios probatorios y la valoración de los mismos por parte del Tribunal, corresponde definir en primera instancia quién tiene la carga de probar los distintos hechos alegados.

En este sentido, de acuerdo a lo que se desprende del art. 21 del CTU, **será la Administración la que deberá acreditar todos los elementos necesarios que exige la norma para determinar la responsabilidad solidaria del representante**. Básicamente, estos elementos son: a) la efectiva condición de representante legal o voluntario del contribuyente; b) la no procedencia con debida diligencia; y c) que dicha negligencia haya sido en cumplimiento de sus funciones como representante<sup>14</sup>.

Estos tres elementos o cualidades deben darse en forma conjunta. De lo contrario, en caso de ausentarse uno de ellos –ya sea porque no fue invocado o por falta de prueba- no podrá responsabilizarse solidariamente a un individuo por las obligaciones tributarias del contribuyente.

Acreditados estos tres elementos, la solidaridad del representante será limitada hasta el valor de los bienes que administre o disponga. Pero para el caso en que la Administración pretenda hacer desaparecer este límite y fijar una responsabilidad sin tope, a esos tres elementos debe agregársele un cuarto: el dolo. Al igual que el resto, será de carga de la Administración probar su existencia.

Por lo tanto, la Administración tiene la carga de probar todos los elementos del art. 21. La importancia de ello radica en que, si la Administración ni siquiera prueba la calidad de representante, aunque el interesado no agregue ningún medio de prueba que niegue dicha calidad, tampoco procederá la responsabilidad solidaria ya que la Administración estaría incumpliendo con su carga de probar el hecho generador. Por lo tanto, no bastará con que el eventual representante no pruebe que no es representante, o que su actuar fue diligente, o que actuó fuera del cumplimiento de sus funciones como representante, sino que la Administración debe acreditar fehaciente la existencia de cada uno de ellos. Por ende, un acto que determine la responsabilidad solidaria de un sujeto sin acreditar todos estos elementos será ilegítimo y deberá ser revocado por la propia Administración o, llegado el caso, anulado por el TCA.

En efecto, resulta ilegítimo que la Administración resuelva la solidaridad de la deuda pretendiendo configurar una verdadera inversión en la carga de la prueba, implicando en el hecho de tener por representante a un sujeto y determinar su responsabilidad solidaria por el actuar negligente sin agregar ningún medio probatorio. En otras palabras: no se puede determinar la solidaridad del art. 21 y dejarla en suspenso hasta que el interesado pruebe que no se configura.

En este sentido, de acuerdo a lo enseñado por GUASP, “la carga de la prueba no consiste sino en el riesgo que corre el litigante de que el Juez no se convenza de ciertos datos procesales”, agregando que “cada una de las partes soporta la carga de probar datos de hecho que ha invocado y que constituyen el supuesto de hecho de la norma o las normas que le son favorables”<sup>15</sup>.

14 Al respecto, Rafael NOBOA menciona que para responder solidariamente, el representante debe reunir tres cualidades: a) ser representación legal o voluntaria del contribuyente; b) tener facultades de administración o disposición de los bienes de aquél; y c) actuar sin la debida diligencia (“La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas en la legislación uruguaya” en Revista Tributaria N° 20, págs. 785 y sigtes). En igual sentido se pronuncia el TCA en Sentencia N° 582 de 9 de agosto de 2010.

15 Enrique TARIGO – “Lecciones de Derecho Procesal Civil”, Tomo II, FCU, Montevideo 1994, pág. 19.

En lo que respecta al ámbito de aplicación personal de la norma -ámbito del art. 21 que se analiza en esta reseña- la Administración tendrá la carga de probar los dos elementos que lo integran, es decir, deberá probar la calidad de representante legal o voluntario del contribuyente y que el actuar haya sido en cumplimiento de sus funciones como representante (además de la culpa o dolo pero que, como se aclaró, no integran el objeto de esta reseña).

Al respecto, el TCA ha determinado con exactitud que “no basta con la mera vinculación de alguien con el contribuyente para que el primero pueda ser alcanzado por la norma sancionatoria, sino que se requiere que haya actuado en su nombre, por efecto de la ley, el contrato o un estatuto social, extremo que la Administración tiene la carga de probar, lo que no se verificó en el caso. Por lo tanto no es lícito que la DGI haya resuelto la cuestión mediante un mecanismo que configura una verdadera inversión de la carga de la prueba, implicada en el hecho de tener por representante de XXX S.A. a la actora por la única razón de que ésta no agregó la documentación acreditante”<sup>16</sup>.

Sin embargo, teniendo en consideración el **papel que tiene el principio de primacía de la realidad** en esta rama del Derecho, cabría hacer una salvedad a lo mencionado. En efecto, la carga de la prueba que tiene el Fisco de acreditar la condición de representante puede invertirse, debiendo ser el accionante quien pruebe que no ostenta dicha calidad.

A mi entender, la Administración Fiscal tiene la carga de probar simplemente la condición de “representante legal o voluntario”, bastando con acreditar la autenticidad de la “forma jurídica”. No cabría exigirle que pruebe la realidad ya que, si tiene documentos capaces de hacerle creer que efectivamente determinada persona es representante -documentos muchas veces proporcionadas incluso por el propio contribuyente-, la Administración no debe por qué dudar de su conducencia y veracidad. Sería irracional pensar que tenga que conseguir más pruebas ante un eventual conflicto entre la documentación que tiene y la realidad.

Sin embargo, como contrapartida de lo mencionado, en caso de que el llamado responsable acredite fehacientemente que la realidad es distinta que la forma documentada, la Administración deberá aceptarla o, en caso de persistir con su posición, controvertirla con otros elementos probatorios. La dificultad estará en acreditar la realidad, para lo cual se puede valer todos los medios probatorios admisibles.

Justamente esto sucede en el caso que nos ocupa y que culminó con la sentencia N° 799/2010. Allí, en el legajo del RUC del contribuyente la accionante aparece firmando en representación de la sociedad. El hecho de no haberse dado cuenta de la baja de la accionante en el RUC como integrante del directorio de la empresa, hace presumir válidamente a la Administración que la accionante es efectivamente representante. Por lo tanto, se invirtió la carga de la prueba en su contra, por lo que debió probar que efectivamente ya no ostentaba dicha calidad.

Obviamente, no tendría por qué ser necesario llegar hasta una instancia ante el TCA para verificar la realidad. En efecto, previo a la determinación de la solidaridad del art. 21, la Administración debería dar vista previa<sup>17</sup> al interesado, pudiéndose en esa etapa aportarse la prueba y evitar el dictado del acto gravoso.

Finalmente, desde el punto de vista procesal y teniendo en cuenta la vigencia del Código de Procedimiento Civil (CPC) para los procesos seguidos ante el TCA, debe estarse a lo que éste diga en materia de prueba. Así, el art. 329 establece que “Las pruebas debe producirlas el actor; pero si el reo afirmase alguna cosa, tiene el mismo deber respecto de ella. Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alegue aquellas o éstas”.

16 Sentencia N° 582/2010 de 9 de agosto de 2010.

17 Art. 76 del Decreto 500/991 de 27 de setiembre de 1991: “En los procedimientos administrativos seguidos de oficio, con motivo de la aplicación de sanciones o de la imposición de un perjuicio a determinado administrado, no se dictará resolución sin previa vista al interesado por el término de diez días para que pueda presentar sus descargos y las correspondientes probanzas y articular su defensa”.

## V. VALORACIÓN DE LA PRUEBA

Sin duda, uno de los aportes más novedosos que introduce la sentencia N° 799/2010 bajo análisis, es el relativo a la valoración de la prueba y el análisis pormenorizado de los distintos medios probatorios que tuvo en cuenta<sup>18</sup>. De hecho, enumera cada elemento probatorio, indicando su incidencia para determinar con exactitud si la accionante es o no “representante” del contribuyente y si tuvo efectiva injerencia en materia tributaria.

Si bien resulta imposible realizar una enumeración en abstracto de las distintas probanzas que se pueden presentar para acreditar la “realidad” -por la sencilla razón de ello comprende a todos los medios probatorios admitidos- la valoración de su alcance y cómo se llega a determinar la calidad de representante en este caso merece una mención especial. Así, los medios de prueba tenidos en cuenta por el Tribunal -y que sirven como herramienta para considerar su alcance frente a situaciones similares- fueron:

- a) Estatutos Sociales: para determinar si se tiene la capacidad de representación de la contribuyente;
- b) Libro de actas del Directorio y Asamblea: para verificar si la accionante integraba el Directorio en el periodo en que se generaron las obligaciones tributarias;
- c) información registrada en otros organismo públicos tales como la documentación “Situación de Contribuyente y Empresas” registrada en el BPS o “Planillas de Trabajo”;
- d) prueba testimonial tomada al personal integrante o relacionado con la empresa contribuyente, así como cualquier otro testigo que sea capaz de acreditar la realidad de los hechos; y
- e) cualquier otro medio de prueba admisible que se estime conducente.

De acuerdo a lo mencionado por el Tribunal, el cúmulo probatorio, por más variado que sea, debe valorarse de acuerdo a la sana crítica, concebida ésta como las reglas del correcto entendimiento humano, suma de lógica y de experiencia vital, sin cortapisas ni predeterminaciones legales de especie alguna<sup>19</sup>.

No hay un criterio abstracto o a priori para probar “la realidad”. En efecto, de acuerdo al criterio adoptado en la sentencia N° 799/2010, aunque del legajo del RUT del contribuyente surja que es representante, si de la realidad surge que ello no es así, no se podrá aplicar la solidaridad del art. 21 por carecer de un elemento indispensable. En efecto, “la falta de comunicación a la DGI, no puede ser imputable al actor, en la medida que tal obligación era de cargo de la empresa, en tanto una vez que aquél dejó de pertenecer a la misma, no mantuvo ningún vínculo jurídico con la DGI, al menos en relación a su condición de representante de la misma”<sup>20</sup>.

De acuerdo a la posición del Tribunal, “si bien es cierto que el incumplimiento de comunicar el cese de su condición de Director representante (arts. 72 y 73, Título I del T.O. 1996; art. 70, lits. B y F del Código Tributario) no impide inexorablemente acreditar la verdadera ocurrencia de tal hecho, es razonable exigir que la prueba de tal desvinculación o la pérdida de tal calidad, sea plena y fehaciente”<sup>21</sup>. Prácticamente estamos ante una presunción simple en contra de quien incumplió con las obligaciones consagradas en los citados artículos.

Como se mencionó, la consecuencia esencial de ello será que se invierte la carga de la prueba, ya que no será la Administración quien deba acreditar la calidad de representante (de hecho lo hace a través del legajo de RUT del contribuyente) sino que será el propio interesado quien acredite que “en realidad” no ostenta dicha calidad.

18 El otro antecedente que existe es la Sentencia N° 341/2009 de 30 de julio de 2009, la cual valora prácticamente los mismo medios probatorios.

19 Así: Victor Hugo BERMUDEZ – “Los medios de prueba” en “Curso sobre el Código del Proceso Penal”, pág. 319; y Enrique E. TARIGO – “Lecciones de Derecho Procesal Civil”, Tomo II, FCU, Montevideo 1994, pág. 32.

20 Sentencia N° 341/2009 de 30 de julio de 2009.

21 Sentencia N° 366/2002 de 17 de junio de 2002.

## VI. EVALUACIÓN CRÍTICA DE LA SENTENCIA N° 799/2010

En virtud de los extremos mencionados anteriormente, corresponde realizar la siguiente evaluación crítica de la sentencia N° 799 de 12 de octubre de 2010:

- 1.- En cuanto al alcance del concepto de “responsable legal y voluntario” del art. 21 del CTU, el Tribunal recoge la posición de que únicamente responden solidariamente aquellos sujetos que tengan atribuida la representación del contribuyente. Dicha posición es la recibida constantemente por el TCA en anteriores situaciones similares.
- 2.- El Tribunal considera y valora correctamente el principio de primacía de la realidad, atendiendo a la realidad por encima de las formas jurídicas, tal como lo ordena el art. 6 inc. 2 del CTU. Así, en el Considerando IV, num. 1. establece: “en el *casus*, a fin de arribar a una correcta dilucidación de la litis, se impone determinar si, efectivamente, en el periodo en que se generaron las obligaciones tributarias determinadas a la contribuyente (...) revestía la condición de Representante (art. 21 C.T.) o Director (art 59T.O. 1966) de la anterior”.
- 3.- Considerando la realidad como elemento imprescindible, la valoración que realiza de la prueba es la adecuada. En efecto, el Tribunal “considera que la mera ausencia de dicha comunicación a la Administración Tributaria del cese en la calidad de representante, no necesariamente implica que éste pueda ser responsabilizado por un periodo posterior a esa desvinculación, si por otros medios fehacientes puede acreditar que la misma efectivamente tuvo lugar”.
- 4.- Se aplica la sana crítica a la hora de valorar la prueba. De hecho, para “arribar a la convicción de que, efectivamente, a la fecha de la determinación por el periodo reclamado, no reunía las condiciones estipuladas por los arts. 21 del Código Tributario y 59 del T.O. 1996 para ser solidariamente responsable del pago de los adeudos tributarios que se le reclaman”, el Tribunal examina con detención el cúmulo probatorio incorporado al proceso y, se valora de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

En efecto, realiza una enumeración de cada uno de los elementos probatorios agregados e indica su fuerza para acreditar la realidad en el caso concreto. Esta enumeración resulta de suma importancia sobre todo considerando que para demostrar la realidad no hay una prueba concreta sino que se deduce del análisis de todas juntas.

- 5.- A mi entender, de manera correcta, el Tribunal no entra a considerar el ámbito de aplicación subjetivo de la accionante (“debida diligencia”) ya que la ausencia del elemento personal (ser “representante legal o voluntario”) determina por sí sola la inaplicabilidad del art. 21 al caso concreto. Ello en virtud de que, solo con la ausencia de ese elemento, ya resulta improcedente la declaración de la accionante como solidariamente responsable de las obligaciones tributarias determinadas respecto del contribuyente, así como las responsabilidad personal por las sanciones por mora y contravención.
- 6.- En definitiva, la anulación del acto cuestionado es correcta.

## VII. CONCLUSIONES

En función de lo expuesto, cabe hacer las siguientes conclusiones:

- 1.- El concepto de “representante legal y voluntario” debe interpretarse con carácter exclusivo de quienes ostentan dicha condición. Como consecuencia, si hubiera directores o administradores de un contribuyente que no sean representantes, no estarán comprendidos en la hipótesis prevista en el artículo 21 del CTU por no coincidir con su ámbito de aplicación personal.

- 
- 2.- En virtud del principio de primacía de la realidad consagrado en el art. 6, inc. 2 del CTU, el intérprete o aplicador deberá considerar la realidad de los hechos por encima de las formas jurídicas adoptadas, sin importar si ello resulta a favor o en contra del contribuyente o de la administración. No se trata de una facultad sino más bien de una imposición legal.
  - 3.- Para determinar la responsabilidad solidaria de un individuo por las obligaciones tributarias de un contribuyente, se deben cumplir todo los elementos del art. 21 del CTU de manera conjunta: ser representante, no proceder con la debida diligencia (o dolo en su caso) y que dicha negligencia haya sido en cumplimiento de sus funciones como representante. La ausencia de uno solo de estos, no permitirá que la misma se configure.
  - 4.- La carga de probar cada uno de dichos elementos es de quien la imputa por lo que, en principio, corresponde a la Administración Fiscal. Si ésta no acredita fehacientemente cada uno de ellos, no corresponde aplicar la solidaridad del art. 21. Incluso, si el actor no agregara medio probatorio alguno negando su condición de “representante” pero de la prueba aportada por la Administración no se acreditara fehacientemente dicha condición, tampoco corresponde determinar la responsabilidad solidaria por las obligaciones tributarias del contribuyente.
  - 5.- Dicha carga solo se puede ver invertida en casos en que la “realidad” sea desacorde con lo que reflejan las “formas”. A modo de ejemplo: si ya no soy representante pero en el legajo del RUT de la empresa figura que sigo siéndolo, corresponde al propio interesado –supuesto representante– probar que en la realidad no ostenta dicha calidad. De lo contrario, si se dan los restantes elementos, será declarado solidariamente responsable.
  - 6.- Los medios de prueba admitidos para ello son amplísimos, resultando imposible invocar en abstracto los medios idóneos y debiendo estar siempre al caso concreto y a su valoración de acuerdo con la sana crítica. Sin duda, sentencias como la analizada ayudan mucho a la hora de valorar los distintos medios de prueba posibles y contrastar la fuerza que se le da a cada uno de ellos.