

---

# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N° 172 DE 6 DE MARZO DE 2006

Montevideo, 6 de marzo de 2006.

No. 172

## VISTOS:

*Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "FUNDACIÓN ADM con BANCO DE PREVISIÓN SOCIAL. Acción de nulidad" (No. 742/03).*

## RESULTANDO:

*1) La actora promueve demanda de nulidad contra las resoluciones Nos. 715.285 y 715.286 de 16/12/2002, de la Asesoría Tributaria y Recaudación del Banco de Previsión Social, por las que se le impusieron multas por presentación tardía de planilla nominada y determinaron tributos de Seguridad Social e Impuesto a las retribuciones.*

*Afirma que no puede hablarse en el caso de omisión de la declaración de la nómina o presentación tardía al tenor de la resolución 715.285, en razón de que el Instituto sostenía con los docentes una relación de trabajo no dependiente, ya que los mismos estaban vinculados por contrato de arrendamiento de servicios, los que eran abonados contra factura.*

*Señala que antes de la actuación del Organismo no le era exigible presentar a la Unidad de Historia Laboral la nómina con la mención de los docentes, en tanto los mismos no eran tratados como empleados.*

*Por otro lado, considera discutible y cuestionable el criterio que denomina nominalización, a fin de establecer el quantum de la materia gravada por las contribuciones especiales de seguridad social, dado que debe considerarse las*

---

## CAMBIO DE CRITERIO EN MATERIA DE "NOMINALIZACIÓN DE SALARIOS"

### I. INTRODUCCIÓN

La Sentencia objeto del presente análisis se refiere a un tema muy trascendente, que implica un cambio de criterio respecto de la jurisprudencia anterior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (en adelante TCA), en la línea que consideramos ajustada a nuestro derecho positivo.

La referida Sentencia pone fin, en el ámbito del TCA, al criterio denominado "nominalización de salarios" aplicado desde largo tiempo atrás por el Banco de Previsión Social (en adelante el BPS).

La nominalización de salarios que aplica el BPS consiste en agregar a las sumas efectivamente percibidas por el trabajador los aportes personales a la seguridad social (contribuciones especiales a la seguridad social -en adelante CESS-, el hoy derogado Impuesto a las Retribuciones Personales -en adelante IRP- y el Fondo de Reconversión Laboral -en adelante FRL-). De esta forma, el BPS supone que la suma percibida por el trabajador constituye el salario líquido, y al agregarle los mencionados aportes se determina el salario nominal del trabajador.

El TCA se afilia, -en el presente caso y en posteriores Sentencias a las que se hará referencia más adelante-, a la postura sostenida, desde larga data, por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo,

remuneraciones realmente percibidas, no constituyendo tal las sumas que el trabajador debería percibir pero no percibe.

II) El demandado en su contestación expresa que los actos de determinación gravaron salarios pagados a los docentes que no se encontraban registrados en planilla de trabajo y aplicaron la multa prevista en el art. 87 de la Ley 16.713, por no declaración de los mismos al Registro de la Historia Laboral Nominada.

Sostiene que la multa fue correctamente aplicada, porque la empresa actora, sabía que los docentes ejercían su actividad insertados en la infraestructura de la actora, y por tanto estaba obligada a registrarlos en planilla de trabajo, efectuar los aportes y declararlos a la Historia Laboral.

En cuanto a la llamada nominación, entiende que lo que debe primar es el salario que efectivamente le corresponde al trabajador, aunque los documentos o formas digan otra cosa.

Agrega que el monto facturado por los docentes en el caso de autos, es su remuneración real, es ese monto más los aportes correspondientes el que debe primar.

III) Abierto el juicio a prueba, se produjo la certificada a fs. 35, y alegaron las partes por su orden (fs. 37-40 y fs. 43-47).

Previa vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo (Dictamen No. 36/05), se llamó para sentencia y giraron los autos a estudio de los Sres. Ministros, quienes acordaron y dictaron sentencia en legal forma.

## CONSIDERANDO:

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

II) Que la Corporación, por unanimidad, compartiendo la posición del Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se pronunciará por la recepción de la pretensión anulatoria ejercitada.

Se impugnaron liminarmente de nulidad las Resoluciones Nos. 715.285 y 715.286 de la Asesoría Tributaria y Recaudación (en adelante ATYR) dictadas con fecha 16 de diciembre de 2002, por las que se impusieron a la actora "Multas por presentación tardía de Planilla nominada" y se determinaron adeudos por concepto de "tributos de Seguridad Social e Impuesto a las Retribuciones" integrantes del pago mínimo por el período: 1/VIII/1998 al 31/VII/1999, y "multas y recargos" al 31/III/2001 (AA fs. 259/260).

Sin perjuicio de lo cual, deberá tenerse presente que como se desprende de autos a fs. 54 y 55/56, por Resolución dictada por el Directorio del Banco de Previsión Social (en adelante BPS) R.D. N° 44-86/2004, de fecha 22 de diciembre de 2004, recaída ante el recurso jerárquico oportunamente interpuesto en subsidio por la empresa demandante, se hizo

en dictámenes emitidos en torno a la cuestión de la nominalización<sup>1</sup>, en el entendido que no existe norma que autorice a aplicar el procedimiento señalado.

El caso tratado en la Sentencia que comentamos refiere a un instituto de enseñanza que mantiene con sus docentes una relación de trabajo no dependiente, formalizada a través de la celebración de contratos de arrendamiento de servicios. El BPS entendió, por el contrario, que dicha relación encubría una verdadera relación de dependencia. En base a dicha conclusión determinó adeudos por contribuciones especiales de seguridad social, IRP y las multas y recargos asociados bajo el régimen de los trabajadores dependientes, el que, a diferencia del régimen de los trabajadores independientes implica aportes del empleador (patronales) y del trabajador (personales) sobre la base de la retribución real. Además, el referido Organismo aplicó en la determinación efectuada el criterio de la nominalización que antes se expusiera.

## II. POSICIÓN DEL BPS Y JURISPRUDENCIA ANTERIOR DEL TCA

La posición tradicional (y actual) del BPS a la que hiciéramos referencia en el Capítulo anterior, es que en caso de entender que existe en los hechos una relación de dependencia laboral encubierta, procede efectuar el avalúo de las obligaciones tributarias aplicando el criterio de "nominalización de salarios".

En atención a dicho criterio, en el caso a estudio, el BPS partió del supuesto que la suma facturada por las docentes (sin incluir el IVA) constituía el "salario líquido" de quienes considerara trabajadoras dependientes. En base a dicha conclusión, el Organismo procedió a efectuar la "nominalización" de la aludida suma,

1. Dictámenes del Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo N° 196/2003, 216/2003, 394/2003, 603/2004, 36/2005 y 436/2005, entre otros.

lugar parcialmente al mismo, declarándose que no corresponde la aplicación de la Multa por Omisión de Nómina (art. 87 Ley N° 16.713) respecto de los docentes alcanzados por la R.D. N° 28-27/2000, de 23 de agosto de 2000; y que las contribuciones especiales a la seguridad social devengadas por los docentes contratados, se generarían a partir de la notificación de la relación de dependencia declarada por la R.D. N° 28-27/2000.

III) Entonces, los agravios útiles movilizados por la accionante y a considerar en la dilucidación de la presente litis, son los que refirieron puntual y exclusivamente al mecanismo llamado "nominalización", criterio que fuera empleado por la accionada para la determinación de la materia gravada. Se expresó a ese respecto que, acorde a la doctrina más recibida, a fin de establecer el quantum de la materia gravada por las contribuciones especiales de seguridad social debe considerarse las remuneraciones realmente recibidas, no constituyendo tal las sumas que el trabajador debería percibir pero no percibe (Cf. "Revista Tributaria" 01/02/2001, Págs. 77 y ss. "Nuevamente sobre la exigibilidad de las contribuciones especiales de seguridad social: B.P.S. aclara su posición" Pereira Campos).

Que el criterio controvertido conduce siempre a gravar sumas que no pueden calificarse como percibidas, y en el caso, los montos considerados en el avalúo homologado (AA fs. 62/67) corresponden a los honorarios percibidos por los docentes en el período en cuestión. Tales montos (facturados) vienen a constituir el "salario líquido", por lo cual para llegar a la materia gravada es necesario una regresión y sobre ese hipotético "salario líquido" aplicar las tasas de aporte personal más IRP, para llegar a un hipotético "salario nominal". Ese "salario nominal" hipotético es una ficción, no existió y, ello provoca otra ficción: la de la supuesta retención y no versión de un aporte personal que igualmente, tampoco existió. Consecuentemente, a través de una operación matemática se aumenta en forma artificial el adeudo, generando una situación más gravosa para el contribuyente que la que eventualmente pueda corresponder; lo cual es claramente contrario al principio de la verdad material recogido en el art. 149 de la Ley N° 16.713.

En casos como el presente, donde la Administración calificó una vinculación entre dos partes (docentes – U.D.E.) como una relación de trabajo dependiente, lo que para los contratantes era considerado como "precio" u "honorario", viene a ser por decisión de la Administración considerado como salario. Pero tal salario no es líquido, al que antes se le efectuaran los descuentos legales, sino salario bruto. El monto facturado como precio u honorario es todo el supuesto salario y no sólo el líquido; es salario nominal. Siendo claro que lo expuesto es lo que surge de la propia definición de materia gravada contenida en el art. 153 de la Ley N° 16.713 y del citado principio de verdad material recogido en el art. 149 de la citada ley.

para lo cual le adicionó los porcentajes de aportes personales a la seguridad social (CESS, IRP y FRL). La cifra así obtenida representa el hipotético "salario nominal" que, en la posición del BPS, constituye la materia gravada sobre la cual debieron calcularse los aportes a la seguridad social.

Los argumentos legales sostenidos por el BPS para aplicar dicho criterio se basan en lo dispuesto por el artículo 149 de la Ley 16.713<sup>2</sup>, de acuerdo con el cual debe atenerse a la realidad material sobre cualquier forma jurídica o documental adoptada por los particulares.

Además, como en toda relación laboral el empleador debe retener los aportes personales a la seguridad social, el BPS supone que en todos los casos dichas retenciones se efectuaron, en atención a que se trata de una obligación legal que surge del artículo 23 del Código Tributario.

En el caso al que refiere la Sentencia que comentamos, la verdad material para el BPS es que existe una vinculación laboral del instituto de enseñanza con las docentes. Dicha realidad laboral determina que el monto facturado por las docentes constituye el salario que reciben de su empleador. Por tratarse del salario y siendo el empleador agente de retención de los aportes personales a la seguridad social, debe por ley, retener dichos tributos para verterlos al BPS. Siendo una obligación legal, las sumas percibidas por el trabajador constituyen para el BPS el salario líquido. Según el BPS: "El trabajador no recibe el salario nominal, ya que no es el organismo recaudador de dichos tributos. El trabajador es contribuyente y el empleador agente de retención de los aportes del trabajador, los cuales debió retener antes de abonar el salario. En definitiva el criterio de la nominalización del salario no es otra cosa que la aplicación de la normativa vigente<sup>3</sup>".

2. El artículo 149 de la Ley N° 16.713 expresa textualmente bajo el título de "Principio de verdad material" que: La Administración tributaria del BPS se ajustará a la verdad material de los hechos". Se trata de la concreción del "Principio de la primacía de la realidad sobre las formas jurídicas adoptadas por los particulares" consagrado en el artículo 6 inciso 2 del Código Tributario.
3. Sentencia N° 172/2006 de 6 de marzo de 2006.

IV) Para el BPS, la tesis de la improcedencia de la llamada nominalización del salario no es tal, y viene siendo utilizado por empresas que ocultan al personal dependiente o que pagan salarios por encima de los registrados en los documentos oficiales.

Que al realizarse la determinación de las obligaciones tributarias de los docentes dependientes, se procedió a tomar los montos facturados sin IVA, y calcular los aportes personales correspondientes, para así llegar al salario percibido efectivamente por cada uno de ellos. Indudablemente, el monto que se entrega al trabajador es el salario menos los descuentos por tributos que el empleador está obligado a retener. El trabajador no debe recibir los tributos porque no es un organismo recaudador de tributos, el trabajador es contribuyente y el empleador agente de retención de los aportes del trabajador, los cuales debe verter al organismo de seguridad social. En definitiva, lo que el actor llama nominalización del salario que a su juicio no corresponde, no es otra cosa que la aplicación de la normativa vigente.

El BPS no ha violentado el art. 149 de la Ley N° 16.713. El principio de primacía de la remuneración real está consagrado en los arts. 147 y 149 de la citada ley, no es más que la concreción del principio de la realidad que regula el derecho tributario todo, consagrado a texto expreso en el Código Tributario, y dicho principio no significa otra cosa que la consagración de la "verdad material", por lo que puedan surgir de las formas documentales, apropiadas o no, adoptadas por los particulares. La única ficción en el caso, es la creada por la empresa, contratos con los docentes como si éstos fueran empresas independientes, cuando pudo probarse que estaban sometidos a subordinación. Para la Ley N° 16.713, el empleador siempre retiene los aportes correspondientes al trabajador, porque aún en el caso de tomarlos a su cargo, los mismos constituyen materia gravada (art. 163).

V) Que el análisis detenido de la discordia, una vez que el Directorio del BPS dictara la Resolución R.D. N° 44-86/2004 de fecha 22 de diciembre de 2004 (art. 318 Const.) -incorporada por la parte actora al proceso a fs. 284/285, con noticia personal de su contraparte (fs. 65/65vto.)-, ciertamente dejó fuera de la misma la liminarmente impugnada Resolución de la Dirección Técnica de ATYR N° 715.285/02 por la que se aplicara "Multas por presentación tardía de planilla nominada", a partir de lo declarado en el literal A) de la primera, siendo que en puridad supone la revocación de esta última.

VI) Habida cuenta de la recepción "parcial" del recurso jerárquico dispuesta por la R.D. N° 44-86/2004, la accionante una vez notificada de la misma compareció útilmente en autos expresando su ratificación respecto de la acción de nulidad incoada (art. 83, inc. 2, del Código Tributario).

---

Sin perjuicio de que la Sentencia objeto del presente estudio se refiere a la situación de prestadores de servicios independientes que son considerados trabajadores por el BPS, conviene señalar que el procedimiento de la nominalización de salarios ha sido aplicado en forma general por el citado Organismo en situaciones de ocultación de personal, sub-declaración de salarios y otras situaciones análogas.

El TCA, en su jurisprudencia anterior avaló el criterio adoptado por el BPS y entendió admisible el procedimiento de "nominalización" de salarios<sup>4</sup>.

### III. LA NUEVA JURISPRUDENCIA DEL TCA

Según surge de la Sentencia bajo análisis y en otras que han seguido y de las que haremos referencia luego, el TCA se pronuncia en contra del criterio de nominalización aplicado por el BPS, efectuando de este modo un cambio sustancial en lo que fuera su posición tradicional. De esta forma el TCA recoge los argumentos sostenidos desde tiempo atrás por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, quien en forma constante marcó su postura contraria a la nominalización aplicada por el BPS<sup>5</sup>.

Según sostiene el Tribunal en la Sentencia, el criterio empleado por el BPS parte del supuesto que el contratante (en este caso el instituto de enseñanza) retuvo los aportes a la seguridad social correspondientes al hoy empleado en el momento de abonarle el importe facturado y luego omitió verter el importe correspondiente al BPS. En base a dicha presunción, es que el BPS sostiene que las sumas percibidas por el docente constituyen su salario líquido, pasando a concluir que el monto imponible sobre el cual deben calcularse los

4. Véase Sentencias del TCA N° 504/2000, 163/2004 y 276/2004, entre otras.

5. Ver nota al pie N° 1.

*Sin embargo, el Tribunal no puede ocultar la duda que le invade frente al contenido de esta última Resolución dictada por el Directorio del BPS -parcialmente receptiva del recurso jerárquico ya señalado-, específicamente en lo que hace a la decisión manifestada en su literal B) del art. 1º: "Que las contribuciones especiales a la seguridad social devengadas por los docentes contratados, se generaron a partir de la notificación de la relación de dependencia declarada por R.D. Nº 28-27/2000". Y ello, porque si para la determinación de adeudos por Tributos de Seguridad Social e Impuesto a las Retribuciones realizada en la Resolución de ATYR impugnada: R. 715.286/02, el periodo allí contemplado fue el comprendido entre el 1º de agosto de 1998 y el 31 de julio de 1999, parecería que implícitamente la misma fue objeto de revocación por la posterior Resolución del Directorio antes citada; dado que la fecha a partir de la cual se pasan a considerar generadas las contribuciones especiales de seguridad social por los docentes contratados de la Fundación A.D.M. es la del **8 de setiembre de 2000** (AA fs. 113).*

*VII) De cualquier manera y frente a una decisión de la accionada que dice acoger parcialmente la recurrencia, y ante la manifestación de voluntad de la actora de persistir en su pretensión anulatoria, corresponde ingresar a la cuestión de fondo debatida en el sub causa, directamente relacionada con el procedimiento denominado de "nominalización" (expresión también utilizada por los funcionarios del BPS en sus informes) mediante el cual vino a determinarse la materia gravada en el caso de los docentes declarados dependientes de la demandante, y que diera lugar al dictado de la Resolución de la Dirección de ATYR Nº. 715.286/02.*

*VII.1.- Como puede conocerse a partir de la R.D. Nº 28-27/2000, de 23 de agosto de 2000 (por la que se declaró que los docentes de la empresa Fundación A.D.M habían revestido el carácter de subordinados desde el inicio de sus respectivas relaciones contractuales con aquella) y, del Informe Final del Avaluador de fecha 4 de abril de 2001 (AA fs. 206/206vto.), la resolución impugnada objeto de análisis partió de aquella declaración de dependencia realizada y, pasó a tomar el total facturado por cada docente -al que se le descontó el IVA-, como salario líquido; y sobre estas bases fue que se aplicaron las alícuotas correspondientes a contribuciones especiales de seguridad social e impuesto a las retribuciones.*

*VII.2.- Debe recordarse que a estar a lo establecido por el art. 13, inc. 3, del Código Tributario existen dos tipos de contribuciones de seguridad social: el aporte a cargo de los trabajadores y el aporte a cargo de los patrones; y que son estos últimos los que actúan como agentes de retención del aporte personal o del trabajador, pues al hacer efectivo el salario debe retenerse el importe correspondiente al aporte personal y verterlo al BPS. Antes de efectuarse la retención empleador y trabajador son solidariamente responsables del pago del aporte personal, pero que una vez retenido éste el único responsable es el patrón (art. 23, Código Tributario).*

---

adeudos tributarios "resulta de añadir a lo pagado al docente, el importe del aporte que presume que se le retuvo ..."

Citando al Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, el Tribunal expresa que "no existe norma legal que autorice a presumir que el empleador haya efectuado retención alguna" sobre las sumas que abonara a las docentes cuando se desempeñaban como prestadoras de servicios independientes. Según surge de la Sentencia, los hechos probados son que las docentes se desempeñaban en un comienzo como prestadoras de servicios independientes, siendo luego calificadas como trabajadoras dependientes por el BPS. A lo largo de toda su relación con la empresa siempre percibieron las sumas que surgen de los montos facturadas sin que se hubiera efectuado retención alguna por parte del instituto de enseñanza.

De ahí que en concepto del Tribunal, el monto facturado y efectivamente percibido por las docentes representa la totalidad de su salario y "constituye el monto imponible sobre el que han de calcularse tanto el aporte personal como el patronal".

En efecto, citando al Tribunal, la posición "sostenida por el BPS, adicionando al monto efectivamente percibido por cada docente (menos el IVA), las sumas resultantes de aplicar las tasas de aporte personal más el IRP, se obtiene un salario nominal que reposa en una verdadera ficción, ya que el mismo en realidad nunca existió; y lo que es más grave, se crea artificialmente una situación por demás gravosa para la accionante, situándola en una hipótesis de ilegítima retención de aportes personales no vertidos (art. 96 lit. "h" C.T.)".

El TCA entiende, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 147 y 153 de la Ley 16.713, que las CESS deben calcularse sobre las remuneraciones realmente percibidas por los sujetos pasivos de dichos tributos y no en base al criterio de la nominalización que practica la Administración.

Compartimos la posición sostenida por el TCA. En efecto, no debe olvidarse que la materia gravada por CESS, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 153 de la Ley 16.713 es "todo ingreso que en forma regular y permanente ... perciba el trabajador dependiente ... en concepto de retribución y con motivo de su



VII.3.- Por lo que surge claro que el criterio seguido por la accionada en la liquidación que nos ocupa, partió de la presunción de que al momento de abonarse lo facturado (por el docente) por parte de la actora, ésta efectuó la retención consiguiente y luego omitió verterlo al BPS. De ahí, que se afirmara que las sumas percibidas por el docente fue sólo su “salario líquido” (que según el art. 182 de la Ley N° 16.713, es el nominal menos los aportes a la seguridad social e impuesto a las retribuciones personales), pasando a concluir que el monto imponible sobre el cual se debe calcular la obligación tributaria resulta de añadir a lo pagado al docente, el importe del aporte que presume que se le retuvo, tal como se consignara expresamente por el Avaluador en su informe a fs. 206vto. de los AA.

Sin embargo, como con acierto es señalado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo en sus dictámenes emitidos en torno a esta cuestión de la “nominalización” (fs. 50vto.), no existe ninguna norma que autorice a presumir que en casos como el de autos el empleador haya efectuado retención alguna.

Los hechos probados son, aquellos que dicen que los docentes de la Fundación A.D.M., con giro Enseñanza Privada (Universidad), en un principio vinculados a ella en calidad de empresas unipersonales, a posteriori fueron declarados por el BPS dependientes desde el inicio de sus respectivas relaciones contractuales con aquella y, que cada docente percibía hasta ese momento, el importe de lo facturado a ese centro de estudios terciarios por el dictado de sus clases. De allí que, en concepto del Tribunal, ese monto percibido efectivamente por el docente en esa situación contractual que en su momento le unía con la Fundación A.D.M. resultaba ser la **totalidad** de su salario y, constituye como tal el monto imponible sobre el que han de calcularse tanto el aporte personal como el patronal.

De otra manera, la sostenida por el BPS, adicionando al monto efectivamente percibido por cada docente (menos el IVA) las sumas resultantes de aplicar las tasas de aporte personal más IRP, se obtiene un salario nominal que reposa en una verdadera ficción, ya que el mismo en realidad nunca existió; y lo que es más grave, se crea artificialmente una situación por demás gravosa para la accionante, situándola en una hipótesis de ilegítima retención de aportes personales no vertidos (art. 96 lit. “h” C. T.), inaceptable.

Por lo demás, lo anterior colide frontalmente con el principio de **verdad material** sustentado por el art. 149 de la Ley N° 16.713. Y, tan ello es así, que el propio Directorio del BPS dos años después dictará una resolución (R.D. N° 44-86/2004) por la que se establece, que será recién a partir de que se notifique la decisión adoptada por el Organismo de declarar a los docentes de la Fundación A.D.M. como subordinados, que se generarán las contribuciones especiales a la seguridad social.

actividad personal”. El argumento legal que surge del presente artículo se apoya además en el Principio de la primacía de la remuneración real consagrado en el artículo 147 de la norma citada. De acuerdo con el principio citado, las CESS deben aplicarse sobre las “remuneraciones realmente percibidas”.

A la luz de las normas legales citadas se debe necesariamente concluir que la base de cálculo de las CESS, sobre las cuales deben aplicarse las alícuotas correspondientes, es la remuneración efectivamente percibida por el trabajador.

No debe olvidarse además que en materia de CESS rige el “criterio de lo percibido”. En efecto, en el marco de la Ley 16.713, la obligación tributaria por CESS se hace exigible al percibir el trabajador las partidas gravadas, siendo la materia gravada las remuneraciones realmente percibidas.

## IV. CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, extraemos las siguientes conclusiones:

1) El nuevo criterio adoptado por el TCA, contrario al criterio de nominalización señalado, se adecua a lo dispuesto por las normas vigentes. En efecto, las CESS se generan sobre las remuneraciones percibidas, las que constituyen la base de cálculo de dicho tributo. Esta es por otra parte la posición que ha sostenido la doctrina en forma constante al señalar que la materia gravada debe calcularse sobre las remuneraciones realmente percibidas, no constituyendo tal, las sumas que el trabajador debería percibir pero no percibe<sup>6</sup>.

6. Pereira Campos, Santiago: “Nuevamente sobre la exigibilidad de las contribuciones especiales de seguridad social: BPS aclara su posición,” Revista Tributaria N° 160, págs 77 y ss.

*De allí que el Tribunal con su actual integración entienda, que la determinación realizada por la demandada en la Resolución dictada por la Dirección de ATYR, R. 715.286/02 deba reputarse errónea, tornándole ilegítima e, imponiéndose su anulación.*

*Por los fundamentos expuestos y, de conformidad con la posición del Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo expuesta en sus meditados dictámenes Nos. 196/03, 216/03, 394/03 y 603/04, el Tribunal*

### **FALLA:**

*Acogiendo la demanda y, en su mérito, declarando la nulidad de la Resolución dictada por la Dirección de ATYR R. 715.286/02; siendo que la R. 715.285/02 -también impugnada- fue objeto de expresa revocación por el Directorio del Banco de Previsión Social al resolver el recurso jerárquico por R.D. N° 44-86/2004.*

*Sin especial condena procesal.*

*A los efectos fiscales, fijanse los honorarios del abogado de la parte actora en la suma de \$15.000.- (pesos uruguayos quince mil).*

*Oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos agregados; y archívese.-*

*Dr. Rochón, Dra. Battistella, Dr. Lombardi, Dr. Preza, Dr. Harriague (r.). Dra. Petraglia (Sec. Letrada).*

---

2) Se puede sostener, en base a lo dispuesto por las Sentencias del TCA N° 207/2006, 253/2006, 307/2006, 490/2006, 594/2006 y 608/2006, que, a la fecha, existe jurisprudencia firme y constante del TCA contraria a la nominalización de los salarios. Es de suponer que esta definida tendencia jurisprudencial se mantenga en el futuro<sup>7</sup>.

3) Debe señalarse finalmente, que se trata de cambios muy positivos para el sistema legal uruguayo, dignos de ser destacados.

*María Noel Chaves Pena*

7. Debemos señalar que el Directorio del BPS resolvió por mayoría, mantener el criterio sobre la "nominalización," a pesar del cambio de postura efectuado por el TCA.