LAS PASANTÍAS DE LA UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA FRENTE A LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL Y EL IMPUESTO A LAS RETRIBUCIONES PERSONALES

por

Andrés Blanco

1. LA SITUACIÓN OBJETO DE ANÁLISIS

El régimen de pasantías de la Universidad de la República se encuentra regulado por la "Ordenanza de pasantías" aprobada por resolución del Consejo Directivo Central (CDC) del 22 de agosto de 2000.

Dicho régimen, así como las pasantías en general del sector público y privado, ha generado una serie de problemas jurídicos que motivaron diversos pronunciamientos doctrinarios y administrativos. En esta ocasión nos ocuparemos de uno de dichos problemas, cual es la situación de dichas pasantías frente a las Contribuciones Especiales de Seguridad Social (CESS) y el Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP).

2. APLICACIÓN DE LAS CESS SOBRE LAS ACTIVIDADES CUMPLIDAS AL AMPARO DE LA "ORDENANZA DE PASANTÍAS" DE LA UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA

2.1 Como primer paso en el análisis de este punto, entendemos oportuno efectuar algunas consideraciones generales acerca de este tributo.

Las CESS pertenecen al género de ingresos estatales constituido por los tributos, cuya definición en nuestro Derecho Positivo emerge del artículo 10 del Código Tributario. Más concretamente, las CESS pertenecen –como su nombre lo indica- a las "contribuciones especiales", las cuales son (junto con el impuesto y la tasa) una de las especies del tributo, de acuerdo a lo previsto en el artículo 13 del Código Tributario.

Por otro lado, la dogmática del Derecho Tributario y el propio Derecho Positivo nacional (concretamente, el Código Tributario) identifican dos grandes elementos fundamentales al seno de todo tributo: su presupuesto de hecho (o hecho generador), y la obligación tributaria. En síntesis, el presupuesto de hecho o hecho generador del tributo es la hipótesis prevista

abstractamente en la ley, cuyo acaecimiento en la realidad determina –también por imperio de la ley- el nacimiento de la obligación tributaria, todo lo cual resulta de los artículos 14 y 24 del Código Tributario (1).

A efectos del presente informe, el concepto de presupuesto de hecho o hecho generador del tributo es trascendente por dos motivos: primero, porque la distinción de las diversas especies tributarias (entre ellas, la contribución especial) en nuestro Código Tributario se efectúa en función de los diferentes presupuestos de hecho de cada tipo de tributo; y segundo, porque la solución del caso bajo análisis consistirá, en definitiva, en determinar si las actividades de pasantía resultan abarcadas por el presupuesto de hecho de las CESS.

2.2 En cuanto a la caracterización de las contribuciones especiales, el artículo 13 del Código Tributario expresa que lo típico de esta especie tributaria es –como se adelantara- su presupuesto de hecho, el cual consiste en un **beneficio causado al contribuyente como consecuencia de una obra pública o el desarrollo de actividades estatales.**

El tercer inciso de este artículo 13 del Código Tributario atribuye la naturaleza jurídica de contribución especial a los "aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social". A pesar de esta disposición del Código, la inclusión de estos aportes en la categoría tributaria de las "contribuciones especiales" no ha estado exenta de discusiones, ya que, siendo claro e indiscutible el "beneficio" derivado de la actividad estatal de Seguridad Social para el caso de los aportes a cargo de los trabajadores, ello no es tan nítido en el caso de los aportes a cargo de los patronos (2). De cualquier manera, al día de hoy podría decirse que esta disputa doctrinal está en buena medida zanjada, desde que el artículo 67 de la Constitución de la República (a partir de la reforma de 1989) atribuye expresamente a estos tributos la naturaleza jurídica de "contribuciones".

Pero lo que interesa rescatar a los presentes efectos es que el presupuesto de hecho de las CESS, al igual que el de las restantes contribuciones especiales, es un "beneficio causado por una actividad estatal". ¿Cuál es, entonces, el beneficio que constituye el presupuesto de hecho de este tributo y genera el nacimiento de las respectivas obligaciones tributarias? Sin dudas, el mismo está constituido por la cobertura brindada por la seguridad social estatal (en este caso, por el BPS) para diversos riesgos personales inherentes o vinculados con el desempeño de una actividad: retiro, vejez, invalidez, enfermedad, etc.

A primera vista, puede parecer que la idea expresada no coincide exactamente con el artículo 148 de la ley N° 16.713, el cual declara que el hecho generador de las CESS está constituido por el "desarrollo de una actividad remunerada en el ámbito de afiliación del BPS", sin aludir directamente al beneficio producido por la actividad estatal. Sin embargo, la doctrina ha señalado que, en verdad, el artículo 148 de la ley N° 16.713 no contradice el principio

(1) Véase, entre muchos otros: *Shaw*, José Luis: "Impuesto al Valor Agregado. Hecho generador", Acali, Montevideo, 1978, págs. 14 y 15; *Sainz de Bujanda*, Fernando: "Hacienda y Derecho", vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, págs. 295 y ss.;

(2) Véase, entre otros: *Valdes Costa*, Ramón: "Curso de Derecho Tributario", Depalma-Temis-Marcial Pons, Bogotá, 1996, págs. 217 a 220; *Brause Berreta*, Alberto y *Peirano Facio*, Juan Carlos: "Contribuciones especiales. Características jurídicas", en Revista Tributaria N° 11, Montevideo, 1976, págs. 104 y 105.

general del artículo 13 del Código Tributario. En tal sentido se señala que el desarrollo de una actividad remunerada en el ámbito de afiliación del BPS indica el comienzo de la cobertura de los riesgos respectivos por parte de dicho organismo estatal, razón por la cual la disposición del citado artículo 148 debe mirarse como una regulación del aspecto temporal del hecho generador del tributo (esto es, del momento en que nace la obligación tributaria), sin desmedro de que el aspecto material y central de dicho hecho generador sea la cobertura de riesgos en sí misma, en tanto "actividad estatal que causa el beneficio al contribuyente" (3).

2.3 De lo visto hasta aquí, se desprende que el criterio básico para determinar si una actividad cualquiera, y sus retribuciones derivadas, resultan abarcadas por el hecho generador de las CESS, consiste en definir si dichas actividades resultan beneficiadas por la cobertura de los diversos riesgos a cargo del BPS.

Ello nos conduce inmediatamente a la noción de "amparo" o "inclusión" en el sistema de cobertura de la seguridad social, el cual –siguiendo a *de los Campos*- se resume en "la existencia de una disposición legal que indique el amparo, y las condiciones del mismo para una determinada actividad" (4).

Recapitulando todo lo expuesto hasta aquí, y aplicándolo **al caso concreto de las pasantías comprendidas en la "Ordenanza de pasantías"** de la Universidad de la República, podemos concluir que **las mismas estarán o no sujetas a las CESS en función de que las actividades de los pasantes resulten amparadas en el sistema de cobertura de riesgos administrado por el BPS.**

2.4 Una primera constatación que puede realizarse en tal sentido, es que a nuestro juicio, y a diferencia de lo sostenido por *Lorenzo* (5), el amparo en la cobertura de riesgos del BPS, y por consiguiente la sujeción a las CESS, no se restringe a las personas que cumplan actividades remuneradas en régimen de dependencia laboral.

En efecto, y en lo que hace al amparo en dicho régimen de cobertura, véase –por ejemplo- el artículo 1° de la ley N° 12.138 del 13/10/1954, el cual incluye en el régimen de pasividades servidas por la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Industria y Comercio (hoy incorporada al BPS) a "todas las personas que ejerzan actividades lícitas remuneradas y no estén comprendidas por otros regímenes jubilatorios". Como se observa, la ley pone como condiciones para el amparo los caracteres de "lícita" y "remunerada" de la actividad, pero sin requerir que ella se cumpla en términos de trabajo dependiente, lo cual significa el amparo tanto de los trabajadores dependientes como también de aquellas personas que cumplan acti-

(3) *Seijas*, Alicia: "Análisis tributario de la ley N° 16.713", en Revista Tributaria N° 131, Montevideo, 1996, pág. 144; *Blanco*, Andrés: "Naturaleza jurídica de los aportes jubilatorios personales destinados al régimen de ahorro individual obligatorio", en Revista Tributaria N° 132, Montevideo, 1996, págs. 244 y 245; *Abadi*, Félix y *Pereira*, Santiago: "El hecho generador de las contribuciones especiales de seguridad social Ley N° 16.713 (nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria)", en Revista Tributaria N° 145, Montevideo, 1998, pág. 209.

(4) *de los Campos*, Hugo: "Manual de Derecho Jubilatorio y Pensionario", FCU, Montevideo, 1990, pág. 19.

(5) *Lorenzo*, Susana: "Pasantes y becarios: su régimen jurídico", en Revista de Derecho Público, N° 18, Montevideo, 2000, pág. 83.

vidades remuneradas en forma independiente (por ejemplo, las personas que, en forma individual o asociadas con otras, desarrollen una actividad empresarial).

Tal extremo se ve plenamente ratificado por las disposiciones en materia de CESS. Así, el ya citado art. 148 de la ley N° 16.713 declara que están gravadas por este tributo las "actividades remuneradas *de cualquier naturaleza*" (el destacado nos pertenece) cumplidas en el ámbito de afiliación del BPS, sin distinguir si tales actividades se cumplen en el marco de un contrato de trabajo o no. Tan es así que los artículos 172 y siguientes de dicha ley regulan específicamente las CESS correspondientes a "trabajadores no dependientes", incluyendo en tal concepto a los titulares de empresas unipersonales con o sin personal dependiente, y a los socios de diversos tipos de sociedades comerciales, bajo la sola condición de que desarrollen actividades en las respectivas empresas.

Estas consideraciones son importantes para el caso que nos ocupa. En efecto, en la doctrina ha sido objeto de debate la naturaleza jurídica del "contrato de pasantía", y existen en la misma opiniones sólidamente fundadas que sostienen que el mismo no puede incluirse dentro de los contratos de trabajo, todo lo cual ha sido adecuadamente señalado en los informes que lucen agregados a este expediente. No corresponde en este caso pronunciarse acerca de dicho problema, ni es el mismo objeto de este trabajo. Sin embargo, el resultado de tal discusión no es relevante a los efectos de determinar si las actividades de pasantía y sus respectivos estipendios están sujetos a las CESS, ya que la existencia de un contrato de trabajo no es requisito para el amparo en el sistema de seguridad social administrado por el BPS, y por ende no constituye tampoco una condición para la sujeción de una actividad al referido tributo. En otras palabras, el hecho de que las pasantías no tengan la naturaleza jurídica de un contrato de trabajo no es un obstáculo para que las mismas resulten sujetas a las CESS.

2.5 Luego de la aclaración precedente, podemos abordar de lleno la pregunta medular para esta discusión: ¿están las pasantías reguladas por la Ordenanza del CDC amparadas en el régimen de cobertura de riesgos realizada por el BPS? Dado que estas actividades se cumplen al servicio de entidades públicas, es natural que para responder tal pregunta se consideren las normas referidas al amparo de las personas que cumplen servicios en favor del Estado.

En lo que tiene que ver con las pasividades servidas por el BPS, la norma principal a tener en cuenta es el artículo 5 de la ley N° 9.940 del 2/7/1940, en la redacción dada por el artículo 45 de la ley N° 12.761 del 23/8/1960, el que dispone:

"Los beneficios de las leyes jubilatorias que atiende la Caja de Jubilaciones y Pensiones Civiles y Escolares (*hoy incorporada al BPS)* alcanzan a las personas que presten servicios al Estado, siempre que reúnan las siguientes condiciones:

A) Que sean designadas por autoridad competente o mediante procedimiento electivo legalmente calificado;

B) Que sean mayores de dieciocho años;

C) Que la prestación se haga personalmente;

D) Que sea remunerada; y

E) Que el Organismo al que el titular pertenezca esté afiliado a la Caja" (el interlineado en itálicas nos pertenece).

En los precedentes informes agregados a este expediente se hace referencia a la posición asentada tanto en la doctrina como en la jurisprudencia nacionales en cuanto a que los pasantes no revisten la naturaleza jurídica de "funcionarios públicos", atendiendo fundamentalmente a los propósitos que cumple el desarrollo de su actividad, y se funda en tal entendido la exclusión de los pasantes de esta Universidad de los regímenes previsional y tributario del BPS.

Por otra parte, no puede pasarse por alto que es harto discutible que los pasantes de la actividad estatal revistan la calidad de "funcionarios públicos", problema que excede el objeto de este trabajo. No obstante, es de notar que la norma legal recién transcripta no limita el amparo en el sistema de seguridad social del BPS a las personas que ostenten la calidad de "funcionarios públicos" en sentido estricto, sino que se refiere más genéricamente a "las personas que presten servicios al Estado", sin requerir a tal fin una especial naturaleza jurídica del vínculo con el organismo público. Por tanto, el hecho de que los pasantes no revistan la calidad de "funcionarios públicos" en sentido propio no es obstáculo para que resulten amparados en el régimen de pasividades del BPS, ni –por ende- que sus actividades y estipendios estén gravados por las CESS.

Esa conclusión se refuerza teniendo en cuenta que la redacción original del artículo 5 de la ley N° 9.940 hacía destinatarios de la cobertura a los "funcionarios públicos", consagrando una definición de estos últimos a los efectos jubilatorios que –por lo demás- no coincidía exactamente con la prevista en el artículo 53 de la Constitución de la República. Por tanto, el hecho de que la posterior ley N° 12.761 haya sustituido la expresión "funcionario público" por la más genérica y amplia "personas que presten servicios al Estado", corrobora en nuestra opinión que la cobertura tiene una vocación de alcance mayor que a los "funcionarios públicos" en sentido estricto, abarcando en general a todas las personas que cumplan con los requisitos en ella expresados.

Otra vez, la conclusión expresada se ve ratificada considerando las normas que regulan las CESS. Así, el ya citado art. 148 de la ley N° 16.713 expresa que este tributo se devenga en virtud del desarrollo de "actividad remunerada *de cualquier naturaleza*" (el destacado nos pertenece) en el ámbito de afiliación del BPS, por lo cual, y del mismo modo que no es necesario que tal actividad se cumpla en el marco de una relación de trabajo subordinado, para las personas que cumplen servicios en favor de entidades estatales tampoco es necesario que dichos servicios se desarrollen en calidad de "funcionario público" en sentido propio y estricto.

En su lugar, entendemos que las actividades de pasantías reguladas por la "Ordenanza de Pasantías" de nuestra Universidad estarán amparadas en el régimen de pasividades del BPS en la medida en que cumplan con los requisitos enunciados por el art. 5 de la ley N° 9.940, en la redacción dada por el art. 45 de la ley N° 12.761. En tal sentido, creemos que las mismas características del régimen implican de por sí el cumplimiento de las condiciones

previstas en los literales A), C) y E) de dicha norma. En lo que respecta a las condiciones previstas en los literales B) y D) de dicho artículo, cabe anotar lo siguiente.

En lo que respecta a la edad, la Ordenanza de Pasantes de nuestra Universidad prevé como edad mínima para el acceso al régimen los quince años. Por tanto, el amparo en el régimen de pasividades del BPS sólo tendría lugar en el caso de pasantes que hubieran cumplido los dieciocho años de edad.

En lo que respecta al carácter remunerado de la actividad, y en consonancia con todo lo expresado previamente, creemos que sería apropiado adoptar un criterio amplio de "remuneración", comprendiendo a toda compensación susceptible de estimación pecuniaria que se reciba como consecuencia del desarrollo de los servicios. Por tanto, y siempre que las pasantías generen el derecho a recibir un estipendio por parte del pasante, entendemos que se cumpliría el requisito legal de que la actividad fuera "remunerada". Obviamente, tal requisito no se cumpliría si, en aplicación del art. 9 de la Ordenanza bajo análisis, se realizaran pasantías sin el pago de estipendios con el fin de acreditar conocimientos por parte del pasante.

En síntesis: en opinión de este Instituto, las actividades de los pasantes cumplidas al tenor de la Ordenanza de Pasantías de esta Universidad quedarán comprendidas en la cobertura de pasividades del BPS, y por tanto resultarán gravadas por las CESS, siempre que sean cumplidas por pasantes mayores de dieciocho años y generen el derecho al pago de un estipendio.

2.6 Antes de abandonar el tema, corresponde a efectuar algunas consideraciones complementarias respecto de otras normas legales relevantes para esta cuestión.

En lo que respecta a las disposiciones en materia de becas y pasantías previstas en los artículos 620 a 627 de la ley N° 17.296, y si bien ellas no circunscriben a ningún organismo público su ámbito subjetivo de aplicación, su reglamentación del decreto 344/001 sólo refiere a las dependencias del Poder Ejecutivo.

Sin perjuicio de tal reglamentación, es menester tener en cuenta que el inciso final del artículo 620 de la ley N° 17.296 prevé que en los créditos autorizados para solventar las becas y pasantías se considerarán incluidas "... las cargas legales" correspondientes a las mismas, en indudable alusión a los tributos recaudados por la Seguridad Social, particularmente las CESS.

En nuestra opinión dicho artículo no puede dejarse de lado en la solución del caso bajo examen, ya que revela que para el legislador las actividades de pasantías remuneradas se encuentran sujetas a las CESS, máxime si se tiene en cuenta que la eventual limitación del alcance de dichas disposiciones al ámbito del Poder Ejecutivo no resulta de la ley misma, sino en todo caso de un decreto reglamentario de inferior jerarquía normativa. Pero aún sosteniendo que por efecto de dicho decreto esa disposición legal no es aplicable a las pasantías de la Universidad de la República, la situación frente a las CESS de estas últimas no puede definirse totalmente al margen del artículo 620 de la ley N° 17.296, puesto que en última instancia dicha norma legal forma parte de un contexto normativo referido a las pasantías en general.

En efecto, el art. 4 del Código Tributario admite el empleo de todos los métodos o elementos reconocidos por la ciencia jurídica a la hora de interpretar las normas jurídicas tributarias. Y, entre dichos métodos o elementos, ocupa un papel preponderante el llamado "sistemático", el cual consiste en guiar la labor interpretativa de forma tal que las conclusiones que se extraigan acerca del alcance de una norma en particular sean coherentes con las restantes disposiciones del orden jurídico (6).

Pues bien, empleando dicho criterio sistemático a la solución del caso planteado, y aun cuando el artículo 620 de la ley N° 17.296 no sea directamente aplicable a las pasantías de la Universidad de la República, el hecho de que del mismo se deduzca que las actividades de los pasantes están sujetas a las CESS implica, por lo menos, que la sujeción a dicho tributo de las pasantías de nuestra Universidad sea una solución coherente con el régimen general de las pasantías del Estado, lo cual refuerza la conclusión de que efectivamente la aplicación de dicho tributo es pertinente.

En lo que respecta al artículo 18 de la ley N° 12.380 del 12/2/1957, el texto completo del mismo –en la parte que puede interesar al caso- reza: "La incorporación al régimen jubilatorio de las actividades lícitas remuneradas a que se refiere la ley N° 12.138, de 13 de octubre de 1954, se producirá siempre que ellas se hayan desempeñado o se desempeñen en forma habitual o profesional, de modo que constituyan para el trabajador el medio principal de subsistencia".

Como se expresara más arriba (segundo párrafo del punto 2.4), la ley N° 12.138 fue la que declaró incluidas en el régimen de pasividades de la antigua Caja de Jubilaciones y Pensiones de Industria y Comercio a todas las actividades lícitas remuneradas que no tuvieran estuvieran incluidas en el mismo en virtud de otras leyes especiales. Pero las personas que cumplen servicios en favor del Estado son objeto de una inclusión específica en un régimen de pasividades, en virtud de las ya citadas leyes Nos. 9.940 y 12.761, por lo cual entendemos que no son aplicables a dichas personas las leyes Nos. 12.138 y 12.380.

Algo similar puede decirse acerca del *artículo 177 de la ley N° 16.713*, ya que el mismo excluye del régimen especial de CESS para trabajadores no dependientes a –valga la redundancia- los trabajadores no dependientes que no cumplan con los requisitos establecidos por el antes mencionado artículo 18 de la ley N° 12.380. Por tanto, son aplicables a este caso los mismos comentarios efectuados respecto de esta última norma en el párrafo precedente.

2.7 Por último, a lo ya expuesto cabe agregar que las conclusiones anteriores son aplicables tanto respecto de las CESS "personales" (esto es, las que están a cargo de la persona que desarrolla la actividad remunerada), como también respecto de las CESS "patronales" (esto es, las que están a cargo de quien abona las remuneraciones a las personas que desarrollan dicha actividad).

En efecto, y si bien la Universidad de la República estaba exonerada de las CESS patronales en virtud del artículo 429 de la ley N° 16.320, dicha exoneración fue suprimida por el

(6) Véase, por ejemplo: *Alexy*, Robert. "Teoría de la argumentación jurídica", Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989, págs. 227 y ss.; *Vanoni*, Ezio: "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, págs. 282 y ss.; *García Belsunce*, Horacio: "La interpretación de la ley tributaria", en "Temas de Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 144.

artículo 84 de la ley N° 17.556 del 18/9/2002, la cual dispuso la inclusión de esta casa de estudios entre los contribuyentes del referido tributo.

3. APLICACIÓN DEL IRP SOBRE LAS ACTIVIDADES CUMPLIDAS AL AMPARO DE LA "ORDENANZA DE PASANTÍAS" DE LA UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA

3.1 Introducción

Antes de ingresar al análisis de la situación frente a este tributo de las pasantías de la Universidad de la República, entendemos oportuno exponer sucintamente las razones que nos motivan a considerar este aspecto separadamente de las CESS, razones que desarrollaremos con mayor detalle en este capítulo.

En primer lugar, y a pesar de ciertos paralelismos existentes entre el IRP y las CESS en cuanto al organismo recaudador (que en ambos casos es el BPS) y sus bases de cálculo, el IRP no es una contribución especial sino un impuesto, diferente naturaleza jurídica que –como veremos más abajo- tiene trascendentes consecuencias en lo que respecta a la Universidad de la República.

En segundo lugar, y en vinculación con lo recién expuesto, el hecho generador del IRP no es igual al de las CESS, por lo cual las normas jurídicas en juego para dilucidar el caso no son las mismas que las vistas en el capítulo anterior.

3.2 IRP aplicable sobre el sujeto que percibe las retribuciones personales

Ingresando al análisis, digamos que el IRP reconoce dos vertientes: una que grava las retribuciones en cabeza de quien las recibe, y otra que grava a quienes abonan las mismas. Comencemos estudiando la primera de tales vertientes.

La definición general del hecho generador del IRP está prevista en el el art. 25 del decreto-ley N° 15.294, en la redacción dada por el art. 22 de la ley N° 16.697. En síntesis, esta norma dispone –en lo que interesa al caso- que el IRP recaerá sobre las retribuciones o prestaciones, nominales o en especie, obtenidas como remuneración por la prestación de servicios personales en la actividad pública o privada, exista o no relación de dependencia.

Teniendo en cuenta esta norma, ya podríamos afirmar que las actividades cumplidas al tenor de la "Ordenanza de Pasantías" de la Universidad de la República resultarían alcanzadas por el IRP desde el punto de vista de los pasantes, en la medida en que generaran el derecho al pago de un estipendio. En efecto, y en lo que refiere a su naturaleza de "servicios personales", creemos que la misma es indiscutible a la luz de las tareas que cumplen los pasantes. Y en lo que refiere a los estipendios, también creemos que su naturaleza "retributiva" de tales servicios es indudable, dadas sus características y lo ya expresado a su respecto en el capítulo anterior.

Conviene agregar –del mismo modo que lo hicimos respecto de las CESS- que la configuración del hecho generador del IRP no requiere la existencia de una relación de trabajo

subordinado, ya que la propia ley explícitamente manifiesta que el gravamen es aplicable "exista o no relación de dependencia". Por tanto, para el IRP tampoco es trascendente que las pasantías no puedan calificarse dentro del ámbito de los contratos de trabajo.

En lo que respecta a las actividades que –como en el caso- se cumplen en favor de entidades públicas, es de notar que la norma legal citada comprende en el hecho generador también a los servicios personales prestados en "actividades públicas", sin distinguir la calidad del vínculo o la situación jurídica de la persona que lleva a cabo tales servicios. Esta conclusión se ve plenamente ratificada por el literal a) del artículo 5 de la ley N° 17.502 del 29/5/2002, el cual, con ocasión de incrementar las tasas del impuesto aplicables a las retribuciones percibidas en el sector público, se refirió a las mismas en los siguientes términos: "Retribuciones y prestaciones nominales, en efectivo o en especie, derivadas de servicios personales prestados al Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales, *cualquiera sea la naturaleza jurídica de la relación*, ..."(el destacado nos pertenece).

En conclusión, entendemos que los estipendios pagados al amparo de la "Ordenanza de Pasantes" de la Universidad de la República estarán gravados por el IRP desde el punto de vista de los pasantes que los perciben, debiendo actuar la Universidad de la República como agente de retención de dicho tributo.

3.2 IRP aplicable a quien abona las retribuciones personales

i) En lo que respecta a la vertiente del IRP aplicable a quienes abonan las retribuciones personales, empero, las conclusiones son distintas.

La definición general del hecho generador del IRP es igual para ambas vertientes del tributo, en tanto ella deriva del ya citado art. 25 del decreto-ley N° 15.294. La consagración de la vertiente "patronal" del IRP, sin embargo, no resulta en estricto rigor de dicho artículo 25, sino de los artículos 26 y 27 de la misma norma. El artículo 26, por un lado, designa como "contribuyentes" del impuesto, además de a los propios beneficiarios de las retribuciones gravadas, a los "empleadores privados y los Entes Descentralizados (*sic*) industriales y comerciales del Estado". Por su lado, el artículo 27 del referido decreto-ley establece, para esta categoría de sujetos, una alícuota del impuesto diferente de la que se aplica a los receptores de las retribuciones gravadas.

Ahora bien, la lectura del citado artículo 26 del decreto-ley N° 15.294 revela que la Universidad de la República no se encuentra comprendida en ninguna de categorías de contribuyentes del IRP "patronal", ya que no es ni un empleador privado, ni un "Ente Descentralizado industrial o comercial" del Estado, aun haciendo abstracción del evidente y grueso error del legislador en la denominación de estos últimos. Por tanto, la conclusión primaria a este respecto es que, no estando incluida la Universidad de la República entre los contribuyentes del IRP patronal previstos en el decreto-ley N° 15.294, dicho tributo no es aplicable a la misma respecto de los estipendios abonados a los pasantes, ni a ninguna otra remuneración servida por esta casa de estudios.

ii) Es necesario en este punto tener en cuenta el artículo 84 de la ley N° 17.556 del 18/9/2002, el cual dispuso que la Universidad de la República "... estará gravada por la contribución especial de seguridad social de aportes patronales al Banco de Previsión Social".

Atendiendo a su riguroso sentido literal, el artículo recién citado dejaría fuera de su alcance al IRP, dado que este último es un "impuesto" y no una "contribución especial de seguridad social", y la ley alude solamente a estas últimas. No obstante, cabrían todavía dos interrogantes adicionales para solucionar el punto, a saber: a) ¿sería sostenible que la ley se ha referido a las "contribuciones especiales de seguridad social" en un sentido impropio, y que en su lugar debe entenderse que esa expresión tiene un alcance más amplio, y comprende a todos los tributos destinados a la seguridad social, o recaudados por los organismos de seguridad social, aunque no sean contribuciones especiales?; y b) ¿cuál es la naturaleza jurídica del IRP en general, y del IRP patronal en particular?

iii) Desde nuestro punto de vista, la respuesta a la primera interrogante es clara: la expresión "contribuciones especiales de seguridad social" prevista en el art. 84 de la ley N° 17.556 debe entenderse empleada en su sentido estricto, no comprendiendo otros tributos que, sin ser contribuciones especiales, sean recaudados por organismos estatales de seguridad social o se destinen a financiar dicha actividad pública.

En efecto, y aunque nuestro Derecho ofrece algunos ejemplos en los que las denominaciones de algunas especies tributarias son utilizadas en forma impropia, esos usos impropios de dichas denominaciones derivan del contexto histórico en el que dichas normas se originaron, los cuales son totalmente inaplicables al momento de sanción de la ley N° 17.556 (7).

Sin embargo, y a medida que se avanza en el tiempo en que tienen origen las disposiciones que se refieren a las especies tributarias, va menguando el margen de dudas en cuanto a la impropiedad de su alcance. La causa de ello radica en que, a lo largo del siglo XX, la teoría del Derecho Tributario fue avanzando en la delimitación de las especies tributarias, por lo que, teniendo en cuenta el indudable influjo que dicha teoría tuvo en la confección de las normas, se hace más difícil sostener un "descuido" en el dictante de las normas a la hora de referirse a una categoría de tributos en particular.

Particularmente, debe tenerse presente en este sentido el Código Tributario, sancionado en el año 1974 y vigente a partir del 1° de enero de 1975. En efecto, este Código recoge definiciones bastante precisas de todas esas categorías jurídicas, las cuales se fundan en las similares contenidas en el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado a principios de la década de 1960 por los eminentes tributaristas *Giuliani Fonrouge* de Argentina, *Gomes de Sousa* de Brasil y *Valdés Costa* de Uruguay.

Ahora bien, para el caso que nos ocupa, debe recordarse que la ley N° 17.556 fue sancionada en el año 2002; esto es, más de veintisiete años después de la entrada en vigor del Código Tributario. Por tanto, y dado el contexto histórico de sanción de esta ley, creemos que

(7) Por ejemplo, tal lo que sucede con el término "contribuciones" previsto en el numeral 4) del art. 85 de la Constitución, el que pacíficamente se considera como sinónimo de "tributos". Véase al respecto a *Valdés Costa*, Ramón: "Instituciones de Derecho Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1992, págs. 229 y 230; *Peirano Facio*, Juan Carlos: "El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Uruguayo", en "El Principio de legalidad en el Derecho Tributario, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Montevideo, 1986, pág. 155.

no es posible sostener que el término "contribuciones especiales de seguridad social" fue utilizado en la misma en un sentido diferente del que resulta de su estricto tenor literal.

Por otra parte, este entendido se ve plenamente ratificado por la reforma constitucional de 1989 En efecto, esta reforma otorgó una redacción totalmente nueva al artículo 67 de la Carta, distinguiendo perfectamente –dentro de las fuentes de financiación de la Seguridad Social- a las "contribuciones obreras y patronales", por un lado, y a los "demás tributos establecidos por ley" por el otro (literal A del inciso final del mencionado artículo).

iv) En lo que respecta a la naturaleza jurídica del IRP, partamos de la base de que la propia denominación del tributo –emergente del decreto-ley N° 15.294- toma un claro partido respecto de la naturaleza jurídica del mismo, puesto que se lo califica como un "impuesto".

Sin embargo, es evidente que el análisis de la cuestión no puede quedar en ese punto, so pena de incurrir en un nominalismo jurídico completamente vacío. En efecto, en el Derecho Tributario (y en el Derecho en general) abundan los ejemplos de institutos incluidos formalmente en una cierta categoría jurídica, que resultan no pertenecer a la misma a poco que se estudien a fondo sus diversos elementos constitutivos. Por ende, la definición del problema debe transcurrir por un análisis integral de todos los elementos del IRP, para compararlo luego con las definiciones generales de "impuesto" y "contribución especial".

Así, y mientras la "contribución especial" es definida por el artículo 13 del Código Tributario como el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular producido al contribuyente como resultado de una obra pública o actividad estatal en general, el "impuesto" es definido por el artículo 11 del mismo cuerpo como aquel tributo cuyo presupuesto de hecho no se vincula con el desarrollo de una actividad estatal hacia el contribuyente.

En lo que concierne al IRP, se trata de un tributo que presenta algunas semejanzas con las CESS, dado que –al igual que éstas- ofrece una "vertiente personal" y una "vertiente patronal", además de ser recaudado por el BPS y tener coincidencias con las CESS en cuanto a su base de cálculo (si bien esto último no deriva de la ley, sino de su reglamentación). Sin embargo, cualquier suposición de una igual naturaleza jurídica de ambos tributos se disipa a la luz de las verdaderas características de los hechos generadores de uno y otro tributo.

En efecto, y tal como expresamos en el capítulo 2, las CESS se devengan en función del desarrollo de actividades amparadas por el régimen de seguridad social administrado por el BPS. Por contraposición, el hecho generador del IRP, en ninguna de sus dos modalidades, se vincula con una actividad estatal desarrollada en favor de los respectivos contribuyentes y causante de un beneficio económico para estos. En lo que refiere al hecho generador del IRP correspondiente a los empleadores y entes estatales, como mencionamos, las únicas condiciones legalmente requeridas para conformar el hecho generador del tributo son el pago a terceros de retribuciones personales, y el carácter de "empleador privado" o "Ente Descentralizado industrial o comercial del Estado", sin más. Quiere decir que para aplicar el IRP bastará con la verificación de dichos requisitos, siendo indiferente que la actividad del empleador o ente público esté dentro del ámbito de cobertura de la seguridad social estatal,

de otro sistema de seguridad social no estatal, o incluso que no tenga ninguna cobertura de seguridad social.

En lo que concierne a la base de cálculo del IRP, los artículos 1 y 4 del decreto 226/982 (reglamentario del IRP) establecen que el impuesto se aplicará sólo sobre las retribuciones que constituyan "materia gravada por los tributos a la seguridad social", la que será además la base de cálculo de aquel.

El primer comentario que merecen estas disposiciones reglamentarias es que, en rigor, las mismas carecen de asiento legal, ya que el decreto-ley N° 15.294 no establece, en forma explícita ni implícita, paralelismo alguno entre los hechos generadores y las bases de cálculo de ambos tributos (8). Pero al margen de ello, dicha solución no tiene ninguna aptitud para enervar las conclusiones derivadas del análisis comparativo de los respectivos hechos generadores.

En efecto, la remisión reglamentaria (sin base legal) a las normas de las contribuciones especiales de seguridad social en materia de base de cálculo tienen por efecto, eventualmente, una restricción del monto imponible del impuesto. Sin embargo, ello no tiene ninguna incidencia en la calificación jurídica del tributo, puesto que esa remisión no significa en forma alguna restringir o modificar el hecho generador del IRP; con o sin remisión a las normas de las contribuciones especiales de seguridad social, el IRP prosigue gravando a sujetos que no reciben ningún beneficio de la seguridad social estatal, ni siquiera en forma indirecta.

Por tanto, desde todos los puntos de vista que se examine el punto, el IRP no es una contribución especial de seguridad social, sino un impuesto.

v) En conclusión: a pesar de que el art. 84 de la ley N° 17.556 dispuso que la Universidad de la República queda sujeta a la contribución especial de seguridad social patronal recaudada por el BPS, tal disposición no comprende al IRP patronal, por lo cual permanece en pie la conclusión expresada más arriba en cuanto a que esta casa de estudios no debe abonar este último tributo en relación con los estipendios pagados a los pasantes, ni con ninguna otra retribución que haga efectiva.

v) Por lo demás, y aun cuando una hipotética ley futura dispusiera la sujeción de la Universidad de la República al IRP patronal, debe tenerse presente que, tratándose de un impuesto, dicho gravamen resultaría comprendido en la inmunidad fiscal del Estado y los organismos del artículo 220 de la Constitución de la República.

En efecto, y aunque dicha inmunidad fue explícitamente manifestada por una norma legal (artículo 463 de la ley N° 16.226), nuestra Suprema Corte de Justicia ha entendido (9)

(8) *Blanco*, Andrés: "Principales normas tributarias incluidas en el Proyecto de ley y en la ley de Presupuesto del período 2000 – 2004", en Revista Tributaria N° 160, enero – febrero de 2001, págs. 21, 23 y 24.

(9) Sentencia N° 146/97, publicada en Revista Tributaria N° 139, Montevideo, julio-agosto de 1997, págs. 147 y ss. Véase asimismo *Rodríguez Villalba*, Gustavo: "La potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales", FCU, Montevideo, 1999, págs. 126 y ss.; *Valdés de Blengio*, Nelly: "Mesa Redonda sobre el Proyecto de Ley de Presupuesto y Mensaje Complementario", en Revista Tributaria N° 163, Montevideo, 2001, págs. 520 a 523.

que la misma en realidad tiene asiento en disposiciones constitucionales, por lo cual su consagración a nivel legal tiene nada más que un propósito declarativo o interpretativo de los preceptos de la Carta. Por tanto, y admitiendo el rango constitucional de dicha inmunidad fiscal, cabría calificar como inconstitucional a cualquier ley que dispusiera la sujeción de la Universidad (o cualquier otro ente comprendido en su alcance subjetivo) a un impuesto nacional o departamental.