

LA DESIGNACION DE AGENTES DE RETENCION Y OTROS RESPONSABLES TRIBUTARIOS EN EL IRIC, EL IVA Y EL IMPUESTO A LAS PEQUEÑAS EMPRESAS

por

Andrés Blanco - Horacio Pintos

Sumario

1. Introducción. 2. Constitucionalidad de la designación de responsables tributarios por parte de la administración. 2.1. Introducción: El principio de legalidad en materia tributaria. 2.2. El principio de legalidad y la designación de responsables tributarios. 2.3. El principio de legalidad y la designación de agentes de retención y percepción. 3. Límites legales para la designación de agentes de retención y otros responsables en el IVA y el IRIC. 3.1. Primer límite: presupuesto de hecho de la actuación del agente de retención y de las otras categorías de responsables. 3.2. Segundo límite: la designación de agentes de retención y el régimen legal de liquidación del IRIC, el IVA y el IPE. 4. Tercer límite: existencia de otras vías efectivas para asegurar el cobro de la obligación tributaria.

1. INTRODUCCION

Con fecha 24 de febrero del presente año el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (en lo sucesivo "TCA") dictó la sentencia N° 61/97 (1), la cual anula el decreto del Poder Ejecutivo N° 359/994 por considerarlo contrario a las normas legales vigentes en materia de designación de agentes de retención y percepción por parte del Poder Ejecutivo, así como también las disposiciones legales que regulan el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Pequeñas Empresas (IPE).

Sintéticamente, el decreto referido establecía que las empresas que, mediante la modalidad de tarjeta de crédito o de compra, órdenes de compra u otras modalidades similares, administran créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, deberían "retener" (2) importes correspondientes a las obligaciones por concepto de IRIC e IVA o IPE de las que fueran contribuyentes dichos terceros. Las alícuotas de la supuesta retención se establecían en un 3% por concepto de IRIC y 3% por concepto de IVA, generándose el deber de detraer dichas sumas y posteriormente volcarlas al Fisco con la ocasión del pago o de la acreditación de la deuda con dicho tercero.

Por último, el decreto habilitaba a los terceros que fueran objeto de la supuesta retención a descontar las sumas así detraídas del monto de sus posteriores obligaciones normales por concepto de IRIC e IVA o IPE, según los casos.

(1) Publicada en Revista Tributaria, N° 138, IUET, Montevideo, mayo-junio de 1997, págs. 301 y ss.

(2) Transcribimos el verbo retener entre comillas dado que, como veremos, la conclusión es que no se trataba en el caso de una verdadera retención.

La sentencia del TCA referida al inicio del capítulo hace consideraciones que, si bien se articulan en torno al texto concreto del decreto impugnado, son en el fondo aplicables a todos los agentes de retención y demás responsables en general, y en el IRIC, el IVA y el IPE en particular. Más específicamente, creemos que se trata de consideraciones que hacen a la precisión de los límites dentro de los cuales es jurídicamente viable la designación de responsables tributarios en el ámbito de ciertos tributos en particular.

En efecto, la doctrina tributarista tanto nacional como extranjera han señalado ciertos límites y requisitos generales para que sea admisible la designación de agentes de retención y responsables tributarios en general, límites y requisitos que derivan de disposiciones constitucionales y legales generales en materia tributaria. Pero a ellos deben agregarse ciertos límites derivados de las normas legales que específicamente regulan los tributos a cuyo respecto se consagra una retención.

Esto es, la regularidad jurídica de la designación de agentes de retención y demás responsables tributarios depende de su ajuste a los preceptos normativos generales en materia tributaria y también de su ajuste a las disposiciones legales que estructuran el hecho generador, los sujetos pasivos, la base de cálculo y el resto de los elementos constitutivos de un tributo en particular.

Por lo expresado, en el presente trabajo abordaremos los problemas jurídicos que plantea la designación de agentes de retención y responsables en el IRIC, el IVA y el IPE, análisis que será realizado con carácter genérico y contrastado en cada caso con la sentencia mencionada.

2. CONSTITUCIONALIDAD DE LA DESIGNACION DE RESPONSABLES TRIBUTARIOS POR PARTE DE LA ADMINISTRACION

2.1 Introducción: El Principio de Legalidad en materia tributaria

Un primer aspecto controvertido en la doctrina acerca de las condiciones y límites en la designación de responsables tributarios en general, y de los agentes de retención (y de precepción) en particular, radica en la posibilidad de que, al tenor de los textos constitucionales vigentes, tal designación sea efectuada por la Administración.

Vale la aclaración preliminar de que el tema no fue considerado por la sentencia mencionada en el capítulo anterior, y ello por razones obvias. En efecto, y como veremos seguidamente, esta cuestión es fundamentalmente relativa a la constitucionalidad de las leyes que facultan a la Administración a efectuar tal designación, cuestión que queda fuera de las competencias del TCA y reservada a las de la Suprema Corte de Justicia por expreso mandato constitucional.

Entrando de lleno en el tema objeto de este capítulo, digamos que el Principio de Legalidad en materia tributaria es consagrado en el art. 10 de la Constitución de la República con carácter de principio general de todo nuestro sistema normativo, además de tener consagración específica en la misma Carta en lo que hace a la materia tributaria en los arts. 85 num. 4º) y 9º) (relativos a tributos nacionales) y 273 y 274 (relativos a los tributos departamentales).

Ahora bien, toda la doctrina nacional ha interpretado que, dados los referidos textos constitucionales, el Principio de Legalidad en Uruguay se encuentra consagrado en su formu-

lación mas rígida y ortodoxa, rigidez que, como señala Peirano, deriva del carácter inflexible que en nuestra Constitución tiene la separación de poderes y la asignación a cada uno de ellos de las funciones estatales (3).

Dicha rigidez se revela, por un lado, en el alcance del principio que se desprende del citado art. 85 num. 4º) de la Constitución. Este texto, al mencionar la creación, modificación y supresión de los tributos como facultad de la Asamblea General (exteriorizada mediante una ley en sentido material y formal) abarca en el ámbito exclusivo de las competencias legislativas a todos los elementos que hacen a la existencia, estructura y cuantía del tributo, al decir de Valdés Costa (4). En concreto, esta formulación del Principio de Legalidad comporta la necesaria regulación por la ley del hecho generador del tributo en todos sus aspectos, de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, de la base de cálculo y alícuotas de tal obligación, y de las eventuales exoneraciones que se dispongan a su respecto.

Por otro lado, la doctrina señala que tal rigidez se da también en cuanto a la exclusión de toda facultad legítima de la Administración para regular aspectos materiales del tributo, sea que ello se pretenda hacer por iniciativa propia (con o sin ratificación legislativa posterior), o aún en el caso en que el propio legislador delegue en la Administración en general o en un órgano administrativo en particular (por ejemplo el Poder Ejecutivo) la atribución de regular en todo o en parte cualquier aspecto del hecho generador, los sujetos pasivos, la cuantía o la exoneración de la obligación tributaria. El fundamento último de esta veda absoluta a la Administración radica en que, como lo expresara la Suprema Corte de Justicia citando a Jiménez de Aréchaga (5), el Poder Legislativo no ejerce una potestad propia sino delegada por el pueblo, razón por la cual ella no puede a su vez delegarse en otro órgano (por ejemplo, cualquier órgano administrativo) sin una expresa autorización en tal sentido por parte de la Constitución, autorización que, en el caso de los tributos y en la Constitución Uruguaya, no existe.

En suma, y como expresan Valdés Costa y Peirano, el régimen constitucional uruguayo sobre el punto puede catalogarse como de reserva absoluta de ley (6).

2.2 El Principio de Legalidad y la designación de responsables tributarios

En lo que hace a la designación de responsables (esto es, de sujetos pasivos de la obligación tributaria por deuda ajena) el obvio corolario de todo lo expresado es que ella sólo puede realizarse mediante ley en sentido formal y material, debiéndose considerar como ilegítima toda designación de los mismos practicada por la Administración, ya sea tal designación practicada con o sin autorización legal.

En efecto, bajo la denominación de tributo se abarca una categoría jurídica que, además de sus características definitorias, contiene *necesariamente* una estructura compuesta de los

(3) Peirano Facio, Juan Carlos: "Los principios de legalidad e igualdad en materia tributaria a través de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia", en Anuario de Derecho Tributario, Tomo 1, FCU, Montevideo, 1988, págs. 13 y 14.

(4) Valdés Costa, Ramón: "Instituciones de Derecho Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 228.

(5) Sentencia 449/87, en Anuario de Derecho Tributario, Tomo 1, cit., pág. 27.

(6) Valdés Costa, ob. cit., pág. 229; Peirano Facio, ob. cit., pág. 15.

siguientes elementos: un presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación jurídica tributaria, la prestación que constituye el objeto de tal relación y los sujetos activos y pasivos de ésta, distinguiéndose entre estos últimos a los deudores originarios (denominados "contribuyentes") y derivados (denominados "responsables") (7).

Ahora bien, ya vimos más arriba que una descripción objetiva del Principio de Legalidad en materia tributaria indicaba que la reserva legal abarca a todos los aspectos que hacen (en palabras de Valdés Costa) a la existencia y cuantía del tributo. O sea, utilizando los mismos términos que en el párrafo anterior, podemos decir que la reserva de la ley comprende a todos los elementos integrantes de la estructura del tributo.

Por tanto, y en la medida en que los responsables (en tanto sujetos pasivos) constituyen un elemento estructural del tributo, un sencillo silogismo nos permitirá concluir que ellos sólo pueden ser designados y regulados en un todo por la ley (8).

Adicionalmente, la necesidad de ley en la designación de responsables es una consecuencia directa de la naturaleza obligacional del vínculo jurídico entre el sujeto activo y los sujetos pasivos tributarios. Siuviésemos que resumir las consecuencias de tal naturaleza en cuanto a la designación de sujetos pasivos, diríamos que, en la medida en que tal designación implica el sujetar a una persona a un vínculo obligacional, y siendo la obligación tributaria una relación jurídica "ex-lege", tal sujeción sólo puede ser admitida en la medida en que surja de una ley (9). Esta conclusión encuentra pleno sentido, en nuestra opinión, y sin perjuicio de las consideraciones sobre el Principio de Legalidad ya efectuadas, si se analiza la obligación tributaria desde el punto de vista de la Teoría General de las Obligaciones.

En dicho ámbito (aunque se trata de afirmaciones a nuestro juicio válidas para el Derecho en general) ha cobrado vigor el estudio del obrar de los sujetos y su posibilidad de producir efectos jurídicos desde el punto de vista del "poder normativo" (10).

Este concepto se puede concebir como la situación jurídica activa que permite a un sujeto crear, modificar o derogar normas jurídicas, entendidas éstas en sentido lato (esto es, tanto generales como individuales). Pero este poder normativo es atribuido siempre por otra norma jurídica jerárquicamente superior a aquélla que se le habilita a crear al titular de tal poder, lo

(7) Jarach, Dino: "El hecho imponible", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 65; Villegas, Héctor: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1995, págs. 245 y ss. Si bien no nos extenderemos sobre el punto por no constituir materia de este trabajo, cabe señalar que en el desarrollo que efectuaremos nos afiliaremos a la posición clásica en cuanto a la distinción entre contribuyentes y responsables, la que se funda en la verificación o no respecto del sujeto del hecho generador del tributo. No ingresaremos, por tanto, en la discusión (que creemos es más bien terminológica que de fondo) acerca de si en todos los casos quien configura el hecho generador puede ser llamado "contribuyente", a cuyos efectos nos remitimos a Villegas, Héctor, ob. cit., págs. 221 a 223.

(8) Esta conclusión es unánime en nuestra doctrina, pero existen en la doctrina extranjera algunas posiciones que niegan a los responsables por deuda ajena su carácter de integrantes de la estructura esencial del tributo; véase por ejemplo a Cortés Domínguez, Matías: "Ordenamiento tributario español", Tomo 1, Civitas, Madrid, 1985, pág. 390.

(9) Cf. Bordolli, José Carlos y Faget, Alberto: "Sujeción pasiva y responsables tributarios", en Revista Tributaria N° 127, IUET, Montevideo, julio - agosto de 1995, pág. 307.

(10) Véase en este sentido el depurado análisis del concepto que hacen Carnelli, Santiago, y Cafaro, Eugenio: "Eficacia contractual", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1989, págs. 16 y ss.

que implica que el mayor o menor poder normativo de los sujetos dependerá del mayor o menor campo de acción en la producción de normas que la ley y la Constitución les hayan concedido.

Si analizamos la cuestión en el campo de la Teoría General de las Obligaciones, resulta evidente que toda relación jurídica de este tipo responde a una norma jurídica a partir de la cual se delinearán todos sus elementos, fuente que, tal como lo expresa el artículo 1246 del Código Civil, puede estar en el concurso de voluntades, en un acto unilateral de un sujeto o en la ley. Sin perjuicio es dable pensar que, en realidad, dos son las grandes categorías de obligaciones en función de su fuente: aquellas que derivan de hechos o actos humanos, y aquellas que poseen una fuente ajena al accionar humano, esto es, la ley (11).

Ello implica que pueden concebirse dos grandes tipos de obligaciones en función del poder normativo que se atribuye a los sujetos que son partícipes de ellas: algunas en las cuales se admite que tales sujetos creen por sí mismos, en todo o en parte, las normas (en sentido lato) que serán sustento de la relación jurídica, y otras en las que la relación jurídica tendrá como único sustento a la ley, con prescindencia del accionar de los sujetos involucrados. En otras palabras, el hecho de que una obligación tenga, como la obligación tributaria, carácter "ex-lege", comporta la exclusión de la voluntad de los sujetos en el proceso formativo del vínculo, salvo que la propia ley de alguna forma deje u otorgue un poder normativo a tales sujetos.

Si analizamos la obligación tributaria, nos encontramos ante un caso típico de obligación "ex-lege", en tanto el poder normativo se atribuye en forma exclusiva al legislador, estando los sujetos de la obligación (Administración y obligados) absoluta e inevitablemente privados de tal poder. Pero, a diferencia de otros casos de obligaciones "ex-lege", la privación de poder normativo a los sujetos de la relación, y particularmente a la Administración, es absoluta y no puede ser modificada por la ley, ya que se trata de una atribución exclusiva al Legislador de origen constitucional.

Entonces, admitir que la Administración designe responsables en materia tributaria violentaría el carácter legal de la obligación tributaria por cuanto supondría, en contra de la esencia de esta clase de obligaciones, atribuir a una de sus partes un poder normativo en la creación de la fuente de la relación jurídica que le está absolutamente vedado por principio. Y, por lo mismo, la ley que delegara en la Administración la designación de responsables supondría una actuación "ultra vires" del legislador, en la medida en que estaría atribuyendo a un tercero un poder normativo que la Constitución le atribuyó a él en exclusividad.

Por otro lado, la necesidad de ley es aún más imperiosa en la designación de responsables que en la de contribuyentes, en virtud del carácter de aquéllos de obligados por deuda ajena. Si definimos al contribuyente como sujeto a cuyo respecto se verifica el hecho generador (de acuerdo al art. 17 del Código Tributario), su existencia es forzosa, ya que es ínsita a la propia existencia del tributo, por lo que puede ocurrir que su identificación y la consiguiente atribución de la calidad de obligado no se mencione expresamente en la ley sino que se induzca a partir de la descripción del hecho generador del tributo efectuada por el legislador.

(11) Aubry, C. y Rau, C.: "Droit Civil Français", T. 4, Marchal, Billard et Cie., París, 1871, pág. 92; Messineo, Francesco: "Manual de Derecho Civil y Comercial", T. 4, Ediciones Jurídicas Europa - América, Buenos Aires, 1955, pág. 21.

Pero el caso de responsable es radicalmente distinto, ya que, como no se verifica a su respecto el hecho generador, no es un obligado natural en la relación jurídica tributaria sino alguien en principio ajeno a ella, por lo que su sujeción a dicho vínculo forzosamente debe surgir de un texto legal expreso e indubitable (12). Dicho de otra forma: mientras que no puede pensarse en una obligación tributaria sin contribuyente, sí puede pensársela sin responsable, por lo que la existencia de un obligado a este último título o surge inequívocamente de la ley, o no hay responsables.

En definitiva, cabe concluir en forma tajante que carecerá de legitimidad toda designación de responsables efectuada por la Administración (comprendiendo en este concepto tanto al Poder Ejecutivo como a las oficinas recaudadoras), así como que será inconstitucional toda ley que delegue en la Administración tal designación o de cualquier forma la autorice a realizarla.

2.3 El Principio de Legalidad y la designación de agentes de retención y percepción

Estas conclusiones generales no originaron ningún tipo de discusión en lo que hace a la designación de responsables sustitutos, solidarios o subsidiarios, punto sobre el cual la doctrina comparte sin fisuras el carácter insoslayable de la designación legal. No obstante, se ha planteado la discusión en torno a la designación de agentes de retención y percepción (13).

El problema se origina en la disposición del inc. 1º del art. 23 del Código Tributario, según la cual, y siguiendo la orientación del Modelo de Código Tributario para América Latina, se define a tales agentes como las personas "... designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal...". Como se advierte, cabe la interrogante acerca de la constitucionalidad de la previsión de que la ley puede autorizar a la Administración a designar agentes de retención y percepción.

Para Valdés Costa, Shaw, Mazz y Faget, se trata de una disposición que colide con el Principio de Legalidad consagrado en la Constitución de la República. En tal sentido, ha señalado Valdés Costa que la designación de un sujeto como agente de retención o percepción impone al mismo una serie de auténticas obligaciones de hacer y dar, cuyo incumplimiento origina sanciones graves, por lo que sólo puede entenderse como legítima en la medida en que surja expresamente de la ley. En igual sentido se manifiesta Faget, para quien la carga que implica la calidad de agente de retención o percepción hace forzosa su designación por ley, resultando inconsistente e inconstitucional la autorización legal a la Administración que resulta del art. 23 del Código Tributario (14).

(12) Cf. Valdés Costa, Ramón, Valdés, Nelly y Sayagués Areco, Enrique: "Código Tributario anotado y concordado", Amalio Fernández, Montevideo, 1994, pág. 216; Bordolli, José Carlos y Faget, Alberto, ob. cit., pág. 308.

(13) Analizaremos seguidamente la legitimidad genérica de una designación administrativa de agentes de retención y percepción, sin ingresar al tema de la delegación y desconcentración de facultades para tal designación al seno de la propia Administración, para la cual nos remitimos al pronunciamiento del Instituto de Finanzas Públicas y del Instituto de Derecho Administrativo, en Anuario de Derecho Tributario, Tomo 1, FCU, Montevideo, 1988, págs. 143 y 144.

(14) Valdés Costa, Ramón, Valdés, Nelly y Sayagués Areco, Enrique, ob. cit., pág. 243; Mazz, Addy, "Curso de Derecho Financiero y Finanzas", Tomo 1, Volumen 2, FCU, Montevideo, 1991, pág. 100; FAGET, Alberto, ob. cit., pág. 336.

Por otro lado, Villegas estima que puede ser legítima la designación de agentes de retención por parte de la Administración siempre que la ley enuncie taxativamente las condiciones de tal designación (15). En Uruguay comparte tal temperamento Bordolli, para quien el Principio de Legalidad no impide la designación administrativa de estos agentes, a condición de que ello se efectúe en el marco de una actividad reglada y no discrecional (16).

En nuestra opinión, resulta compatible la opinión de quienes afirman la inconstitucionalidad de toda autorización legal a la Administración para designar agentes de retención y percepción. En tal sentido, nos parece importante partir del supuesto de que el agente de retención es un sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Desde el punto de vista puramente teórico, y sin perjuicio de que en ciertos regímenes jurídicos se ha pretendido atribuir a tales agentes el carácter de auxiliares de la Administración o de "sustitutos" del sujeto activo de la obligación tributaria (17), en este momento y en Uruguay no caben dudas de que los agentes de retención y percepción no son acreedores del contribuyente o agentes del Estado, sino sujetos pasivos de la obligación tributaria. Así, y si se estudia qué implica para un sujeto el haber sido objeto de una designación como agente de retención (o percepción) se constata que ello deriva en una obligación (o más rectamente un poder-deber) de hacer (retener o percibir) y, fundamentalmente, en una obligación de dar al sujeto activo de la relación jurídica (un ente estatal) una suma de dinero que claramente se identifica con el objeto de la obligación tributaria cuyo destinatario natural es el contribuyente.

Esta obligación de dar está presente sea que se practique o no la retención, ya que según el propio art. 23 del Código Tributario establece la responsabilidad del agente por la deuda tributaria en forma autónoma, si practicó la retención o percepción y por el monto retenido o percibido, o conjunta con el contribuyente, si no retuvo o no percibió, excepto en casos de imposibilidad de retener o percibir, tal como se verá en 3.1 de este trabajo.

Por supuesto que, conjuntamente con la señalada obligación de dar existen otros deberes jurídicos para el agente, de orden preponderantemente formal. Pero también es claro para nosotros que el auténtico eje de la actividad de estos agentes es la obligación sustancial de dar, estructurándose en torno suyo todos los deberes formales.

En síntesis: las características de los agentes de retención los ubican como sujetos pasivos de deberes jurídicos sustanciales, y por tanto indudablemente forman parte del aspecto subjetivo de la obligación tributaria material, no siendo admisible su calificación como meros sujetos de deberes formales.

Por otro lado, y en lo que hace a nuestro Derecho positivo, nótese que el propio art. 23 del Código Tributario considera a los agentes de retención como "responsables". Ahora bien, el art. 16 del mismo cuerpo, al definir el concepto de sujeto pasivo de la obligación tributaria material, subdivide dicha categoría en contribuyentes y responsables, con lo que la denominación "responsables" agrupa a una de las especies de obligados tributarios sustanciales. En

(15) Villegas, Héctor: "Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 40.

(16) Bordolli, José Carlos: "Los agentes de retención. Condiciones y límites para su designación", en Revista Tributaria, N° 85, IUET, Montevideo, 1988, págs. 286 y 287.

(17) Villegas, Héctor: "Los agentes...", cit., págs. 69 y ss.

consecuencia, y por el silogismo que se hace combinando ambas disposiciones, sólo puede concluirse que los agentes de retención y percepción son, en toda la regla, sujetos pasivos de la obligación tributaria material.

Sentada esa conclusión, parece claro que la designación de estos agentes no admite ser hecha por la Administración bajo ningún supuesto, y que por tanto será inconstitucional cualquier delegación o autorización legal en tal sentido. Ello por cuanto, y como lo señala Valdés Costa en opinión citada más arriba, es evidente que si la reserva legal absoluta comprende todos los elementos que hacen a la existencia y estructura del tributo, la delimitación de los sujetos pasivos compone esa estructura y, por tanto, queda comprendida en la reserva legal. En consecuencia, y demostrado que los agentes de retención y percepción son verdaderos sujetos pasivos, es en nuestra opinión incuestionable que quedan comprendidos por la reserva de ley.

Además, también se concluye en la inviabilidad de la autorización a la Administración en función de lo expuesto algunos párrafos más arriba en torno al carácter legal de la obligación tributaria y al hecho de que los responsables sean obligados por deuda ajena. En el primero de los casos porque la designación administrativa implicaría, en contra del principio general, atribuir a una de las partes de la relación obligacional (su sujeto activo) un poder normativo que sólo corresponde al legislador, y en el segundo porque conllevaría una inadecuada sujeción de alguien por una deuda que no le es propia.

Por otro lado, a nuestro juicio no cabe afirmar la legitimidad de la designación administrativa sobre la base de que ello se haga en el marco de una actividad reglada y no discrecional. En efecto, al tenor de nuestra Constitución la única actividad administrativa legítima en materia tributaria es la relativa a la aplicación y control de la aplicación de la ley tributaria, estando vedado el ingreso a la regulación, tanto autónoma como delegada, de los aspectos materiales de la relación jurídica tributaria. O sea que, como expresa Valdés Costa, el único reglamento legítimo en la materia es el reglamento de ejecución (18).

En dichos términos, es indiferente que la actividad de la Administración en la designación de agentes de retención y percepción revista el carácter de reglada o discrecional, puesto que lo que está en juego es el ajuste de la ley a los preceptos constitucionales. En efecto, y suponiendo que una ley autorizara a la Administración a designar agentes de retención y percepción delimitando detalladamente los términos y condiciones de esa designación, y suponiendo también que la Administración practicara esa facultad designando agentes al estricto tenor de esos límites legales, esta actividad administrativa será reglada pero ilegítima, porque lo que llanamente no puede hacer el legislador es autorizar a la Administración para efectuar designación alguna. La diferencia con una designación administrativa sin previa autorización legal radica en que, en el ejemplo propuesto, la declaración de ilegitimidad del acto no podrá hacerse sin la previa declaración de inconstitucionalidad de la ley autorizante; pero, evidentemente, ello no implica la legitimación del acto administrativo, puesto que, utilizando expresiones de Kelsen, ya había sido rota por la ley la cadena de validación de normas que se inicia en la Constitución (19).

(18) Valdés Costa, Ramón, ob. cit., pág. 143.

(19) Kelsen, Hans: "Teoría General del Derecho y de Estado", UNAM, México, 1995, pág. 37.

Incluso si se enfoca la cuestión de las facultades administrativas desde la óptica de los “conceptos jurídicos indeterminados” no cabe admitir la designación de agentes de retención y percepción sobre la base de ciertas condiciones generales enunciadas en la ley. Tomando como base que esos conceptos son aquellos que no se encuentran definidos en la ley sino de forma imprecisa y que, por tanto, son susceptibles de especificación por parte de la Administración, no puede admitirse en ningún caso que los sujetos pasivos de la obligación tributaria estén previstos en la ley como “conceptos jurídicos indeterminados”. Ello es así puesto que si la designación de sujetos pasivos es la enunciación de una categoría de sujetos obligados al pago, se trata de una tarea que sólo puede hacerse en forma determinada y precisa, estableciendo cuál es el conjunto de sujetos abarcados en el tributo. En otras palabras, una categoría de personas sólo puede determinarse o no determinarse, pero no es concebible un punto intermedio de “categoría indeterminada de sujetos” susceptible de especificación “a posteriori”. O sea que si la ley no precisa una categoría de sujetos pasivos de la obligación tributaria, sencillamente no habrá especificado sujetos pasivos y, si bien podrán inducirse los contribuyentes a partir de la descripción del hecho generador, no podrá concluirse en la existencia de ningún responsable por deuda ajena en base a una especificación “a posteriori” por vía de interpretación o integración de la ley.

Claro que, por las características de la propia norma, la inconstitucionalidad del art. 23 del Código Tributario carece de toda trascendencia práctica. En efecto, y dado que este artículo del Código solamente sienta un postulado teórico pero no incurre él mismo en la inconstitucionalidad de delegar o autorizar efectivamente a la Administración a designar agentes de retención, se trata, al igual de lo que podría ocurrir con el inciso final del art. 2 del mismo Código, de una inconstitucionalidad meramente programática.

En cambio, y por la misma razón, sí deben reputarse inconstitucionales a las disposiciones legales que concretamente habilitan a la Administración a designar agentes de retención y percepción.

Claramente tal es el caso del art. 17° del Título I del Texto Ordenado (T.O.) 1996, incorporado por el art. 70° de la ley N° 16.134 del 24/9/90. En efecto, y en la medida en que esta norma autoriza genéricamente al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y percepción de todos los impuestos que recaude la Dirección General Impositiva (DGI), es evidente que se trata de una norma inconstitucional por violar el Principio de Legalidad en materia tributaria consagrado en la Constitución de la República que, en nuestra opinión, excluye todo tipo de delegación o autorización en tal sentido.

Sin perjuicio, nótese que esa norma legal sería inconstitucional aún en la tesis de quienes sostienen la posibilidad de que la ley autorice a la Administración a practicar tal designación. En efecto, y como ya señalamos, esta tesis afirma la constitucionalidad de dicha autorización sólo en la medida en que la ley delimite las condiciones y requisitos de la designación o, lo que es lo mismo, que esta última se verifique en términos de actividad administrativa reglada. Pero en el caso del art. 17 del Título I del T.O. 1996, surge de su simple lectura que la facultad al Poder Ejecutivo se consagra sin ninguna especie de condición o límite sino con una formulación amplísima y sin cortapisas, o sea en términos de actividad discrecional, por lo que, sea cual fuere la posición que se adopte sobre la delegación o autorización legal a la Administración, debería concluirse en la inconstitucionalidad de la disposición.

En el caso del IVA, dos disposiciones consagran facultades en favor del Poder Ejecutivo en la materia.

Por un lado, el inc. 2° del lit. A) del art. 8 del Título 10 del T.O. 1996 establece que, en los casos en que la distribución de los bienes en la etapa minorista ofrezca dificultades de control, la reglamentación podrá disponer que la obligación tributaria se liquide en una etapa anterior sobre el precio de venta al público y estableciendo un sistema de deducciones que permita la efectiva imposición al valor agregado en cada etapa. Se agrega que si dicho precio no estuviese fijado oficialmente, el Poder Ejecutivo establecerá el porcentaje a agregar al precio de venta al minorista teniendo en cuenta las características de comercialización de los distintos bienes y los antecedentes suministrados por los interesados.

Por otro lado, el inc. 3° del art. 84 del mismo título faculta genéricamente al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y percepción del impuesto, sin establecer límites ni condiciones para tal designación.

Interpretando dichas normas, parece claro que el inc. 2° del lit. A) del art. 8 refiere a un caso de percepción. La razón de ello radica en que el "adelantamiento" del IVA del comercio minorista que en ella se menciona implica la liquidación y pago del impuesto por parte de quienes venden bienes a dichos minoristas, recibiendo de éstos un precio por los mismos. Por consiguiente, dicho adelantamiento sólo puede materializarse mediante la adición a dicho precio del importe del IVA correspondiente a la última etapa: esto es, mediante un mecanismo de percepción. Además, el texto legal es claro que se trata de una previsión sólo aplicable a la circulación de bienes y no a las prestaciones de servicios.

Por su parte, también es claro que el inc. 3° del art. 84 faculta al Poder Ejecutivo genéricamente y sin requisito alguno para designar agentes tanto de retención como de percepción.

Como síntesis, creemos que el marco legislativo del IVA habilita al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y de percepción con respecto de todas las operaciones gravadas y todas las etapas. En el caso de los agentes de percepción respecto de las operaciones de circulación de bienes en la etapa minorista su designación por el Poder Ejecutivo constituye una actividad reglada ya que sólo puede darse bajo los supuestos y con los límites que establece el inc. 2° del lit. A) del art. 8. En el resto de los casos, por el contrario, la facultad es otorgada en forma discrecional.

Desde el punto de vista de su constitucionalidad, el régimen es, a nuestro juicio, integralmente contrario al Principio de Legalidad derivado de los arts. 10 y 85 num. 4°) de la Carta en virtud de practicar una autorización a la Administración opuesta al mismo, según vimos precedentemente.

Sin perjuicio, desde el punto de vista de quienes admiten la tesis de la autorización reglada, en el caso de la percepción en las ventas minoristas de bienes el régimen no sería inconstitucional, mientras que sí lo sería en los restantes casos.

Sin perjuicio de lo expresado, entendemos (junto con el TCA en la sentencia citada al inicio) que, más allá de los problemas de inconstitucionalidad de las leyes, el análisis de éstas en su conjunto permite concluir que, sin mención expresa en los artículos que autorizan al Poder Ejecutivo, existen una serie de límites legales a la designación de agentes de retención en el IRIC y el IVA por parte del Poder Ejecutivo. Además —y esto es a nuestro juicio

incontrovertible— la facultad otorgada por la ley comprende estrictamente a los agentes de retención y percepción, y excluye absolutamente todo otro tipo de responsable. Al estudio de estos puntos nos dedicaremos en los capítulos siguientes.

3. LIMITES LEGALES PARA LA DESIGNACION DE AGENTES DE RETENCION Y OTROS RESPONSABLES EN EL IVA Y EL IRIC

Prescindiendo de los problemas de constitucionalidad que, según vimos en el capítulo anterior, vician las normas legales que en nuestro país habilitan la designación de agentes de retención y percepción por parte de la Administración, existen límites legales para que ésta practique tal designación, aún en el marco de las referidas leyes habilitantes.

De esta forma, y aún “tomando como buenas” las normas legales que autorizan al Poder Ejecutivo para designar agentes de retención y percepción, la legalidad de dichas designaciones deberá definirse en cada caso en función de dos grupos de limitaciones:

- unas que derivan del régimen legal general de dichos agentes; y
- otras que surgen de la propia estructura legal del tributo de que se trate (en el caso, las leyes que estructuran el IRIC, el IVA y el IPE).

Corresponde señalar que en el análisis subsiguiente, si bien muchas veces nos referiremos sólo a los agentes de retención, la similitud de la regulación legal de ellos con los agentes de percepción (momento en que deben verter el tributo, facultades legales de la Administración para su designación, multa por tributos retenidos o percibidos y no vertidos, etc.) hacen que tales consideraciones sean aplicables (con las adaptaciones del caso) a estos últimos.

3.1. Primer límite: Presupuesto de hecho de la actuación del agente de retención y de las otras categorías de responsables

3.1.1 Un primer límite legal general para la designación de agentes de retención está dado por la estructura que necesariamente debe tener la norma que los designa y regula su actuación. Esto es, para nosotros existen características estructurales de esencia del instituto de la retención, las cuales nos permiten distinguir al agente de otros tipos de responsables y, por ende, determinar ante cada caso si se ha establecido un auténtico régimen de retención o si, bajo el rótulo de retención, se ha consagrado un régimen que esencialmente responde a una categoría distinta de responsabilidad tributaria. En nuestra opinión, las características diferenciales anotadas deben ubicarse en las diferencias de los *presupuestos de hecho* de la retención (y la percepción) y los de el resto de los tipos de responsabilidad.

A estos efectos, conviene remontarse hasta las opiniones de Kelsen en cuanto a la estructura general de la norma jurídica. Así, expresaba este autor que, en esencia, toda norma jurídica puede formularse como una proposición, constandingo de un presupuesto fáctico (hipótesis puramente abstracta prevista en la norma) y de un efecto jurídico que se imputa a ese presupuesto como consecuencia del acaecimiento de un suceso real coincidente con aquel supuesto abstracto (20).

(20) Kelsen, Hans: “Teoría Pura del Derecho”, Ed. Colofón, México, 1994, págs. 23 y 24.

En el Derecho Tributario, la doctrina —con diferencias más bien terminológicas— ha estructurado a la norma tributaria material ordinaria en función de un esquema netamente identificado con el modelo de Kelsen, operando el hecho generador (o hecho imponible, presupuesto de hecho, etc.) como aquel supuesto abstracto, y la obligación tributaria como el efecto jurídico imputado al mismo (21).

Ahora bien, en lo que hace a la norma tributaria que designa responsables tributarios, ella no escapa en absoluto al esquema ni de la norma jurídica en general ni de la norma tributaria ordinaria en particular. Por tanto, las normas que designan responsables tributarios constan, en primer lugar, de un presupuesto de hecho descrito abstractamente, y de un efecto jurídico que se imputará al acaecimiento de ese supuesto abstracto, efecto jurídico que se identifica con los deberes jurídicos asignados al responsable, y particularmente con el deber jurídico sustancial de dar una suma de dinero (22).

Este presupuesto de hecho de la responsabilidad tiene ciertas características que son comunes a todo tipo de responsables y que se deducen del carácter de éstos de obligados por deuda ajena.

En primer lugar, el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por deuda ajena es distinto del hecho generador del tributo. En efecto, y partiendo del supuesto de que el contribuyente adquiere su carácter de tal en virtud de acaecer a su respecto el hecho generador del tributo, y que esta circunstancia es su rasgo diferencial desde el punto de vista de su calificación como categoría específica de sujeto pasivo, es evidente que la otra categoría de sujetos pasivos (los responsables) no comparten esa verificación del hecho generador del tributo. Por consiguiente, por fuerza el presupuesto de hecho que haga nacer los deberes jurídicos del responsable no puede coincidir con el hecho generador del tributo (23).

En segundo lugar, y sin perjuicio de lo expresado anteriormente, el hecho generador del tributo precede en el plano lógico al presupuesto de hecho de la responsabilidad por deuda ajena, de forma tal que no es concebible ningún presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria que no esté en un lugar “posterior” —refiriéndonos a una secuencia lógica— al hecho generador. Ello por cuanto la responsabilidad tributaria por deuda ajena es —por decirlo de alguna forma— un instituto jurídico derivado, no originario ni necesario, en la relación jurídica tributaria, razón por la cual su aparición debe darse siempre en forma dependiente de lo que sí es esencial en tal relación (24).

(21) Cf., entre otros: Shaw, José Luis: “Impuesto al Valor Agregado - Hecho Generador”, Acali, Montevideo 1978, págs. 16 y ss.; Pérez Royo, Fernando: “Derecho Financiero y Tributario”, Parte General, Civitas, Madrid, 1996, págs. 127 y ss.

(22) Cf., entre otros: Ferreiro Lapatza, José Juan: “Curso de Derecho Financiero Español”, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 382; Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio: “Curso de Derecho Tributario”, Tomo I, EDERSA, Madrid, 1989, pág. 244; Mazorra, Sonsoles: “Los responsables tributarios”, Marcial Pons - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, págs. 27 y ss.

(23) En igual sentido Mazorra, Sonsoles, ob. cit., pág. 30; De La Garza, Sergio: “Derecho Financiero Mexicano”, Ed. Porrúa, México, 1986, pág. 487; Jarach, Dino: “Curso Superior de Derecho Tributario”, Tomo I, Liceo Profesional Lima, Buenos Aires, 1969, págs. 194 y 195; Giannini, Achille Donato: “Instituciones de Derecho Tributario”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 124.

(24) En igual sentido Mazorra, Sonsoles, ob. cit., pág. 30; Cortes Domínguez, Matías, ob. cit., pág. 287.

En el caso de los agentes de retención (y de percepción) el presupuesto de hecho de su responsabilidad comparte todas las características enunciadas precedentemente, pero, además, incorpora otras que constituyen su rasgo distintivo con los restantes responsables.

Ese rasgo distintivo del presupuesto de hecho de la retención radica en la existencia de una suma de dinero que circula del agente de retención al contribuyente (o del contribuyente al agente, si hablamos de percepción), suma de dinero que de alguna forma se asocia con el hecho generador del tributo verificado respecto del mencionado contribuyente: De esta forma, la retención operará como una detracción de una porción de ese importe circulante entre los dos sujetos (o adición, si se trata de una percepción), con el deber (ejecutable "a posteriori") del agente de volcar dicha suma al sujeto activo de la obligación tributaria (25).

En consecuencia, no puede hablarse de retención si no existe una circulación de dinero entre un sujeto y otro, y tampoco puede hablarse de este instituto si no existe una "amputación" de la suma a volcarse luego al Estado simultánea con esa circulación y si dicha detracción no ocurre en el momento mismo de la transferencia de los fondos de un sujeto a otro.

Por contraposición, el presupuesto de hecho de las otras formas de responsabilidad (solidaria, subsidiaria o sustituta) se caracteriza por un hecho cualquiera, relativo al vínculo existente entre responsable y contribuyente, pero que no implica una transferencia de fondos entre ambos con detracción de la suma correspondiente al objeto de la obligación tributaria. Esto es, lo típico de las otras formas de responsabilidad radica en que, para que nazca la obligación de pago del responsable, no es esencial que se verifique circulación de riqueza entre él y el contribuyente.

Ello no quiere decir que sea imposible que el presupuesto de hecho de la responsabilidad sustituta, solidaria o subsidiaria consista en una transferencia patrimonial entre el responsable y el contribuyente. Pero sí son determinantes de la distinción dos hechos:

- a. el que tal transferencia patrimonial es necesaria en el caso del presupuesto de hecho de la retención y la percepción, y contingente en los restantes casos de responsabilidad; y
- b. que en la retención y la percepción tal transferencia patrimonial debe ir acompañada de una detracción o adición de una suma coincidente con la deuda tributaria, previa al pago de ésta, circunstancias que no se verifican en los demás casos de responsabilidad.

Con lo anterior, en los casos de responsables que no sean agentes de retención o percepción, la obligación tributaria ha de satisfacerse con recursos propios del responsable, quien en todo caso podrá resarcirse ulteriormente del contribuyente, pero que no tendrá el poder-deber de detraer suma alguna de este último antes de que nazca su obligación de pago hacia el sujeto activo (como sí ocurre con los agentes).

3.1.2 Estas conclusiones generales implican, a su vez, varios corolarios.

En primer lugar, cabe afirmar que el momento en que nace en cabeza del agente de retención la obligación de pagar al Fisco el importe del tributo debe ser necesariamente *posterior* al momento en que el agente realiza la efectiva y real detracción de dicho importe al contribuyente. Se trata de un concepto ratificado por el Derecho Positivo, por cuanto el art. 23 del

(25) Villegas, Héctor: "Los agentes ...", cit., pág. 21; Mazorra, Sonsoles, ob. cit., pág. 68.

Código Tributario dispone: “*Efectuada* la retención ... el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.” (el subrayado nos pertenece).

En otros términos, la responsabilidad exclusiva del agente frente al Fisco está supeditada a la circunstancia de que el agente haya entregado o puesto a disposición del contribuyente la suma sobre cuyo total se detrae el porcentaje correspondiente al tributo retenido. Lo contrario significaría que el agente de retención cancele la obligación tributaria propia de un tercero (el contribuyente) con fondos propios, lo cual es incompatible con la naturaleza del instituto.

Como se observa, la presente condición subyace en la propia esencia de la figura del agente de retención, ya que, por expresa disposición legal, las sumas con las que estos agentes pagan el tributo por cuenta del contribuyente provienen de la detracción efectuada sobre una suma global que, por diversas razones, el agente entrega al contribuyente. Es de toda lógica, por tanto, que la obligación puesta a cargo del agente de retención de verter el monto del impuesto en favor del Fisco surja en el momento en que dicho agente cuenta con la efectiva disponibilidad de las sumas correspondientes, momento que, como se acaba de expresar, coincide con aquel en el que el agente entrega o pone a disposición dichas sumas al contribuyente.

Cierto es que el instituto de la retención puede implicar el “adelantamiento” del pago de la obligación tributaria, pero ese desplazamiento será, en todo caso, temporal, no pudiendo implicar en forma alguna el traspaso de la carga de la obligación al agente, sino que ella deberá siempre permanecer en cabeza del contribuyente.

En consecuencia, no debe admitirse que el agente se vea obligado a pagar anticipadamente el monto que aún no ha retenido o aún no ha tenido oportunidad de retener, ni siquiera bajo el entendido que “a posteriori” tendrá la posibilidad de resarcirse mediante la efectiva detracción al contribuyente, pues de lo contrario nos encontraríamos fuera de la categoría de los agentes de retención y dentro de la de los responsables solidarios, sustitutos o subsidiarios (26).

Complementariamente, debe tenerse presente que, en virtud de lo dispuesto por el inciso primero del artículo 23 comentado, el agente debe estar en verdaderas condiciones de practicar la retención. Es decir, no puede designarse agente de retención a quien no está en condiciones materiales de detraer del contribuyente el importe del tributo a verter a la Administración. Expresándolo en los términos del artículo 23 del Código Tributario, sólo puede constituirse en agente de retención aquel sujeto que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, interviene en determinados actos u operaciones de las cuales resulta su obligación de entregar una suma determinada al contribuyente, de cuyo importe total puede retener la parte que corresponde al tributo a pagar.

Como corolario evidente de lo que viene de expresarse, no podrá ser agente de retención quien no esté en ningún momento en posesión de sumas que deba transferir al contribuyente, ya que tal circunstancia es la que determina la posibilidad material del agente de practicar la detracción a la que está obligado. Por el mismo motivo, en caso de designarse como agente de

(26) Cf. Jarach, Dino: “Curso ...”, cit., pág. 209; Peirano Facio, Juan Carlos: “Impuestos al Capital”, FCU, Montevideo, 1991, pág. 50; Bordolli, José Carlos; ob. cit., págs. 281 y 282.

retención a un sujeto que en principio se encontraba en condiciones de retener, pero luego muta su relación con el contribuyente de suerte que deviene imposible practicar la retención, no podrá imputársele ninguna responsabilidad con posterioridad a esta mutación.

No debe descuidarse, asimismo, el hecho de que la suma en poder del agente de retención debe ser suficiente para satisfacer el pago de su obligación. De lo contrario, y si por cualquier causa ajena a su voluntad no puede practicar la retención por el importe total de su obligación propia, no podrá responsabilizarse al agente por la diferencia, debido a que, en relación a la misma, no se presentó la oportunidad material a que hacíamos referencia.

3.1.3 En virtud de lo expresado hasta ahora en relación a este punto, la figura del agente de retención prevista en el art. 23 del Código Tributario podría resumirse como sigue:

a. La obligación de pago del agente (autónoma o conjunta con la del contribuyente) sólo puede nacer si existe una transferencia de fondos de su parte hacia el contribuyente, y en todo caso posteriormente a efectivizarse tal transferencia.

b. Si, por el contrario, se impone al agente la obligación de pago al Fisco sin una previa transferencia de fondos de su parte al contribuyente, estaremos frente a otro tipo de responsable pero nunca frente a un agente de retención, aun cuando pueda resarcirse “a posteriori” del contribuyente.

c. El agente de retención sólo es tal cuando tiene la posibilidad material de practicar la retención, y no puede atribuírsele responsabilidad cuando esa posibilidad material desaparece total o parcialmente.

Si a pesar de ello, la norma impone al agente la obligación de verter el importe del tributo con fondos propios, no podrá calificarse a ese sujeto como “agente de retención” sino como responsable solidario, sustituto o subsidiario, ya que dicha obligación es incompatible con los rasgos que delimitan el instituto (27).

3.1.4 Cuando la errónea designación de un responsable tributario como agente de retención es efectuada por la ley, la recalificación de la figura como contribuyente o como otro tipo de responsable (responsable sustituto, subsidiario o solidario) tiene un fin primordialmente científico o didáctico, y generará una discusión en torno al régimen de responsabilidad aplicable, pero no comporta por ello un vicio de la designación misma, ya que se encuentra entre las legítimas facultades del legislador al designar cualquier tipo de responsables tributarios.

Totalmente distinta es la situación cuando quien realiza la designación de agentes de retención es la Administración en uso de facultades delegadas por normas legales (i.e., artículo 17 del Título I, Texto Ordenado 1996, y normas legales específicas en materia de IVA ya citadas). En estos casos las normas legales, sin perjuicio de su inconstitucionalidad ya señalada, claramente facultan a la Administración a designar exclusivamente *agentes de retención y percepción*, en sentido estricto.

Por tanto, si en uso de esa facultad la Administración designa bajo el nombre de “agentes de retención” a quienes no revisten las características apuntadas, la desnaturalización del instituto de los agentes de retención deriva en la ilegalidad del acto administrativo respectivo, ya que, a diferencia de lo que sucede con este tipo de sujetos pasivos, ninguna disposición

(27) Peirano Facio, Juan Carlos: “Impuestos ...”, cit., págs. 50 y 51.

legal habilita al Poder Ejecutivo para designar responsables solidarios, subsidiarios o sustitutos, y mucho menos para establecer nuevos contribuyentes.

3.1.5 En el caso del decreto 359/994, que motivó la sentencia anulatoria del TCA citada al inicio, la ilegalidad del mismo en relación al punto en estudio surge de la descripción del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

En efecto, el artículo 1 del mencionado decreto establecía que el presupuesto de hecho de la obligación de verter al Fisco los importes supuestamente retenidos podía ser el “pago” del agente (las empresas emisoras de tarjetas de crédito) a su acreedor (los comercios adheridos al sistema de ventas a crédito) o la “acreditación en cuenta” en favor de éste de los importes adeudados (resultantes de las operaciones realizadas a través del sistema de ventas a crédito).

Con relación al pago no existen inconvenientes, ya que este evento coincide con la transferencia de sumas que es típica del presupuesto de hecho de la retención, según lo visto más arriba. Por el contrario, en cuanto al giro “acreditar en cuenta”, la Administración ha interpretado tradicionalmente que el mismo no significa el pago mediante giro bancario o acreditación en cuenta corriente comercial, sino que equivale a “reconocimiento de deuda por el agente”, o sea, la “acreditación contable”.

Interpretado en el sentido precedente, el decreto 359/994 resulta ilegal, dado que, por el especial mecanismo de funcionamiento de las empresas administradoras de créditos al consumo, generalmente estas empresas “reconocen” (o “acreditan contablemente”) la deuda con el comercio adherido al sistema *antes* de pagar a éste el importe correspondiente a dicha deuda (28).

En este estado es que cobra importancia lo visto en los numerales precedentes de este punto, ya que, en el caso concreto que comentamos, el decreto 359/994 determinaba que la supuesta “retención” y posterior versión al Fisco se practicara, no sobre sumas entregadas o puestas a disposición del contribuyente, sino sobre sumas que pertenecían —desde el punto de vista económico y jurídico— al supuesto “agente de retención” y que la supuesta retención se practicara antes de verificarse cualquier transferencia patrimonial.

De esta forma, es fácil apreciar la ilegalidad del mencionado decreto, en el entendido de que el mismo había designado verdaderos responsables sustitutos bajo la incorrecta denominación de “agentes de retención”, para lo cual, como ya vimos, la Administración carece absolutamente de facultades legales, pues el art. 17 del Título 1 del T.O. 1996 sólo la autoriza a designar agentes de retención y percepción en sentido estricto.

3.1.6 En la sentencia 61/97, el TCA acogió íntegramente los comentarios anteriores en relación al momento en que deviene exigible para el agente de retención su obligación de versión o pago del tributo adeudado por el contribuyente, así como sobre la desnaturalización del instituto y la consecuente ilegalidad de las normas reglamentarias que fijan para el su-

(28) Generalmente las empresas a crédito envían al comercio adherido una liquidación de la deuda mantenida con ellos y cancelan la misma recién varios días después mediante la entrega de cheques de pago diferido. Por tales circunstancias, transcurre un período más o menos prolongado entre el reconocimiento de la deuda (“acreditación en cuenta” en la interpretación de la DGI) y el efectivo pago de la misma (que se produce recién con el cobro del cheque de pago diferido).

puesto agente de retención una obligación frente al Fisco que sólo puede satisfacerse con fondos propios.

En efecto, afirma el TCA en la mencionada sentencia que “recién cuando se paga efectivamente ... se encuentra el agente en situación y condiciones de efectuar la correspondiente retención. Antes no, porque implicaría “adelantar” el tributo abonándolo con fondos propios, circunstancia ésta que excluye la figura del agente de retención o percepción y aproxima o perfila la de otro responsable”.

Concluye el TCA a partir de lo anterior que “en estas condiciones, existe violación del principio de legalidad, porque no es posible que el decreto determine otro tipo de responsables al no mediar texto legal habilitante”.

Cabe destacar que el TCA, en sentencia N° 292/86 (29), ya había acogido la correcta concepción sobre los agentes de retención y las facultades reglamentarias en tal sentido. En aquella oportunidad sostuvo el TCA que los agentes de retención “se caracterizan específicamente, por su derecho a retener o percibir el tributo antes de abonarlo al sujeto activo; de donde se extrae que no pagan con fondos propios sino con fondos del contribuyente ya percibidos, por lo que la elemental conclusión es que no tienen derecho de repetición.”

En una palabra, puede afirmarse que existe una posición ya asentada en nuestra jurisprudencia en cuanto a que si el responsable tributario designado por una norma no debe actuar por medio de una detracción con ocasión de una transferencia de dinero, no será un agente de retención sino otro tipo de responsable, y por tanto que su designación es ilegal si fue hecha por vía de acto administrativo (decreto u otro cualquiera).

3.2 Segundo límite: La designación de agentes de retención y el régimen legal de liquidación del IRIC, el IVA y el IPE

3.2.1 En el capítulo 2 veíamos cómo de nuestro sistema constitucional se deriva el principio general (no sólo aplicable al ámbito tributario) de que ninguna norma reglamentaria puede contradecir o modificar lo dispuesto por la norma legal que le sirve de referencia. Esta formulación, que podría parecer obvia a primera vista, no es siempre percibida cuando por vía de acto administrativo se introduce una modificación a la ley en forma oblicua, es decir, cuando la materia objeto de reglamentación no está contenida —al menos, no en forma inmediata— en la norma legal cuyos preceptos se violentan o contradicen.

Con lo anterior queremos expresar que la jerarquía superior de la ley con respecto al acto administrativo, y en concreto el Principio de Legalidad y la reserva legal, no pueden ser pensados sólo en términos de secuencia de validación (esto es, como cadena en la que la que las normas inferiores extraen su validez de las superiores), sino como de sujeción genérica y no particular de todos los actos administrativos a todas las leyes, haya o no una conexión directa entre uno y otro tipo de normas (30).

(29) Citada por Valdés Costa, Ramón: “Responsabilidad de Terceros. Agentes de retención y percepción y sustitutos”, en Anuario de Derecho Tributario, Tomo I, FCU, Montevideo, 1988, págs. 33 y ss.

(30) Kelsen, Hans: “Teoría General ...”, cit., pág. 146; Carnelutti, Francesco: “Teoría General del Derecho”, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, págs. 104 y 105.

A partir de la observación apuntada, y en lo que hace al tema objeto del presente trabajo, cabe afirmar que la designación de agentes de retención u otros responsables por parte de la Administración resultará ilegal cuando por medio suyo se altere en forma indirecta el régimen legal que regula el tributo respectivo. En especial, siendo que la función de los agentes de retención y otros responsables refiere al pago del tributo adeudado por el contribuyente, la ilegalidad de la norma reglamentaria derivará en la mayoría de los casos de la alteración del *régimen de liquidación* del impuesto, comprendiendo en esta expresión tanto a cuestiones propias de la base de cálculo de la obligación tributaria, como al plazo y forma de su extinción.

3.2.2 En este sentido, cierto es que en todo sistema de retención o de responsabilidad que se aplique sobre tributos con hecho generador periódico (como el IRIC) o con hecho generador instantáneo pero cuya obligación se cuantifica y paga al final de un período fijado por la ley (como el IVA), y en el cual el momento de la retención o de nacimiento de la responsabilidad no coincide con el fin del período señalado, tampoco coincidirán puntualmente el monto de la obligación del responsable con el “monto real” de la obligación tributaria del contribuyente. Y esto es naturalmente así porque dado tal adelantamiento, la norma debe basarse en indicios o estimaciones de lo que eventualmente será el monto del tributo al terminar dicho período.

Sin embargo, no es menos cierto que toda retención o sistema de responsabilidad es un mecanismo tendiente a asegurar el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria en su “monto real”, por lo que necesariamente la cuantía de la obligación de pago del agente y el responsable debe guardar una razonable relación (cuantitativa y cualitativa) con dicho “monto real” (31). Por tanto, la norma reglamentaria no puede establecer la base de cálculo para la obligación de pago del agente o responsable en forma arbitraria y en absoluto desconocimiento de las normas legales que regulan la liquidación del tributo, y menos aún en contra de ese régimen de liquidación.

3.2.3 En relación al IVA, el principio general en materia de liquidación del impuesto está contenido en el artículo 9 del Título 10 del T.O. 1996, el cual dispone que “el tributo a pagar se liquidará partiendo del total de los impuestos facturados” (inciso 1º, al que llamamos “IVA ventas”), deduciéndose de dicha suma “el impuesto correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo” (inciso 2º literal A) más “el impuesto pagado al importar bienes por el importador o el comitente en su caso” (inciso 2º literal B, conjunto al que llamamos “IVA compras”).

El mecanismo de liquidación del impuesto plantea una situación particular en determinados sectores de actividad, especialmente industriales, pero también comerciales con considerables costos de instalación, en relación con los “nuevos” contribuyentes, es decir, los que recién inician actividades. En efecto, éstos tienen, naturalmente, un volumen importante de “IVA compras” derivado de los gastos de su instalación, que implica un crédito fiscal en su favor que seguramente determinará que no se genere en su cabeza —por un lapso más o menos prolongado— ningún “monto real” a abonar al Fisco por concepto de IVA.

En consecuencia, la fijación de un mecanismo de retención o de responsabilidad que no tome en cuenta los sectores de actividad en los que se verifica esta particular situación,

(31) Calvo Ortega, R.: “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, en Hacienda Pública Española, N° 5, Madrid, pág. 39.

implicaría ingresar al Estado importes que, por un período importante, no corresponderán a ninguna obligación fiscal “real” de su parte, derivando así en última instancia en la asunción en los hechos de un costo fiscal que estrictamente no sería procedente, y naturalmente no previsto en el momento de iniciarse actividades.

En tanto ello sea realizado a través de un acto administrativo, la situación descrita en los párrafos precedentes comportaría la ilegalidad de dicho decreto. El fundamento de tal conclusión radica en que el monto de la obligación del agente de retención o el responsable dispuesta por vía de decreto no guardaría, en el caso, ninguna relación con la eventual obligación tributaria por IVA de los contribuyentes involucrados, constituyendo, en definitiva, una obligación tributaria autónoma establecida a través de una norma reglamentaria. Vale decir que, a nuestro juicio, en este tipo de situaciones, se estaría introduciendo ilegítimamente una carga tributaria nueva que no resulta de las normas legales regulatorias del impuesto.

3.2.4 La sentencia N° 61/97 del TCA recoge los desarrollos precedentes, al afirmar que un decreto que no tome en cuenta la situación de las empresas que recién inician actividades “altera por vía indirecta el régimen legal de liquidación del Impuesto al Valor Agregado, porque aquellos comercios que inician actividades y que “facturan” IVA por compras y/o servicios, no pueden movilizar el mecanismo de compensación respecto de la obligación fiscal real o efectiva que asuman por su parte; y ello produce un “desfasaje” en la relación o proporción que debe existir entre el monto “real” de la obligación tributaria del contribuyente y el monto de la retención.”

Fundamenta su opinión el Tribunal expresando que “el principio general contenido en el artículo 9 del (Título 10) del Texto Ordenado 1991 determina que el tributo a pagar se liquidará partiendo del total de los impuestos facturados (obligación fiscal “real”), pero deduciéndose de dicha suma (compensación) el impuesto correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo, etc..” De ello se sigue, a juicio del TCA, que “existe, entonces, la efectiva posibilidad de que este tipo de comercios deban abonar, por vía de retención, sumas que no guardarían ninguna correspondencia o proporción o relación con ninguna obligación fiscal real o efectiva por concepto de IVA; con lo que viene a alterarse, indirectamente, el régimen legal de liquidación de este tributo.

3.2.5 En materia de IRIC la situación es aún más clara que en relación al IVA, ya que el artículo 61 del Título 4, T.O. 1996 establece un mecanismo de pagos mensuales por montos fijos a cargo de los contribuyentes del impuesto anual (32), que operan como pagos anticipados si la liquidación de la obligación tributaria definitiva al cierre de ejercicio arroja un resultado superior a la suma total de los pagos mensuales, y como monto mínimo de la obligación a pagar por concepto de IRIC si la tasa del 30% aplicada al resultado fiscal del ejercicio arroja una cifra inferior a la suma de dichos pagos mensuales.

Por otro lado, debe tenerse presente que existe en el IRIC un régimen legal de obligaciones por anticipos de la obligación definitiva, regido por el art. 52 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, sumado a los principios generales en la materia contenidos en el art. 31 del Código

(32) Esto es, de la obligación por el hecho generador periódico, excluidas las obligaciones por los hechos generadores instantáneos consistentes en el pago de regalías, asistencia técnica y dividendos o utilidades.

Tributario y el art. 49 del Título I del Texto Ordenado 1996. Sería excesivo plantear aquí un estudio exhaustivo de este régimen de anticipos, pero señalemos que, en definitiva, se trata de un régimen en virtud del cual se crean determinadas obligaciones “de naturaleza tributaria” (empleando los términos del art. 14 del Código Tributario), diversas de la obligación tributaria pero conectadas con ésta, y que en definitiva no pueden ser alteradas por vía reglamentaria en su frecuencia y cuantía, del mismo modo que no puede serlo la obligación tributaria propiamente dicha (33).

Como consecuencia de estos especiales mecanismos previstos legalmente, la retención u otros pagos por responsables dispuestos por vía reglamentaria resultarán ilegales toda vez que no prevean un tope al monto a retener o pagar por el responsable, el cual debería ser equivalente al monto de los pagos mensuales establecidos por la ley, así como al monto de los anticipos. Por ende, y si las retenciones o pagos por responsables se fijan con independencia de esos pagos mensuales o anticipos, se estaría alterando indirectamente el monto a pagar por concepto de IRIC mínimo o anticipos.

Por la misma razón, la norma reglamentaria que establezca la retención o el pago por responsables, debería autorizar a los contribuyentes sujetos a retención o pago por responsables a descontar el monto retenido o pagado por el responsable del monto a pagar mensualmente por concepto de IRIC mínimo o anticipo, según sea el caso, puesto que de lo contrario se incurriría en la misma ilegalidad señalada en el párrafo precedente.

3.2.6 En el caso del decreto 359/994, el mismo fijaba la retención por concepto de IRIC anual en forma independiente del —entonces vigente— mecanismo de pagos anticipados establecido en el Título 4 del T.O. 1991. Este decreto establecía un porcentaje de “retención” por concepto de IRIC del 3% sobre el precio más impuestos (básicamente el IVA) de la operación, con lo que, suponiendo un importe de \$ 100, el pago por IRIC “retenido” equivaldría a \$ 3,69 ($100 \times 1,23 \times 0,03$). Pero el inciso 2° del art. 1° del mismo decreto establecía que las sumas pagadas en virtud del sistema consagrado, se imputarían a la obligación definitiva por IRIC a abonar por el contribuyente, lo que implicaba la sustitución total del régimen legal de pagos parciales y anticipos previsto por la ley.

Ello comportaba de por sí una ilegalidad, por el simple efecto de alterar por vía reglamentaria tal régimen legal.

Pero además, la ilegalidad se vuelve más ostensible en cuanto a los montos, puesto que, si nos referimos al régimen legal de pagos mensuales, seguramente la suma de todos los importes “retenidos” superaba la suma de dichos pagos mensuales, resultando en definitiva en un régimen de pagos mensuales de IRIC fijado por vía reglamentaria que dejaba en “letra muerta” el régimen legal. En el caso de los anticipos la situación es similar, ya que bastaba que el coeficiente para fijar los mismos fuese inferior al 3,69% para que el sistema de pagos del decreto 359/994 alterase indirectamente tal régimen de anticipos. Esta irregularidad de la norma reglamentaria fue observada por el TCA fundándose en los argumentos desarrollados en el numeral 3.2.3 precedente.

(33) Para un estudio detallado del punto, véase Bordolli, José Carlos: “Régimen de pagos anticipados de tributos recaudados por DGI”, en Revista Tributaria, N° 91, IUET, Montevideo, 1989, págs. 287 y ss.

Comienza expresando el TCA en la sentencia que se comenta que “sobre el punto, no hay ni puede existir controversia, este tributo (refiriéndose al IRIC anual) tiene un hecho generador periódico (“de tracto sucesivo” para aplicar una terminología relativa a cierto tipo de contratos en los que las prestaciones principales que genera el sinalagma se van desarrollando sucesivamente en el tiempo, ejemplo: el arrendamiento de cosa), de tal modo que aquél se concreta al finalizar el ejercicio económico anual del contribuyente.

Por esa característica del hecho generador del IRIC anual —continúa el tribunal— es obvio que se perfila un supuesto de retención de un impuesto cuya satisfacción debe producirse al cierre del ejercicio anual, lo que significa, entonces, un verdadero “adelanto” en el pago del mismo o, en otros términos, un pago anticipado.” Cuando, a su vez, la legislación ya hubiera previsto —como ocurre en el caso del IRIC anual, tanto en la legislación anterior como en la vigente actualmente un régimen de pagos anticipados, a juicio del TCA ello determina que, en virtud de la retención establecida por vía reglamentaria, “se altera el mecanismo legal de los pagos anticipados, sea también por la vulneración del principio de proporcionalidad (relación razonable entre el pago por adelantado y el monto que finalmente se genere al finalizar el ejercicio), sea por la utilización preceptiva de índices o coeficientes o por la previsión de exoneraciones; de todas formas luce claro que ese pago anticipado altera el marco legal y reglamentario de los pagos a cuenta del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, con la posibilidad de soportar un costo financiero impropio si, en definitiva, al final del ejercicio no fuera determinada una obligación fiscal definitiva y real, concreta y efectiva.

3.2.7 Efectuamos finalmente una breve consideración sobre los contribuyentes del IPE establecido por el art. 33 inciso E) del Título 4 del T.O. 1996 como un impuesto fijo para aquellos que quedarían comprendidos en el IRIC y el IVA pero que no alcancen un determinado volumen de operaciones.

Toda norma reglamentaria que designe agentes de retención o pagos por responsables por concepto de IVA e IRIC debe tomar en cuenta la situación de los contribuyentes del IPE que no son, aunque parezca obvio decirlo, contribuyentes de aquellos dos impuestos. Como consecuencia debe, o bien excluirse a los contribuyentes del IPE de la franja de contribuyentes sujetos a retención o pagos por responsables, o bien determinar un tope a la retención o pagos por responsables por concepto de IPE de forma de no superar el monto del pago mensual establecido legalmente (en esta hipótesis la situación se identificaría con la analizada en el numeral 3.2.4 en relación al IRIC).

Más allá de la solución que prefiera adoptar la Administración en un caso concreto, cabe señalar el desatino que significa establecer un sistema de retención o pagos por responsables en un impuesto que, como el IPE, consiste en un pago fijo mensual por parte de contribuyentes registrados, lo cual no presenta mayores problemas de administración y control.

La sentencia N° 61/97 del TCA, recogiendo las observaciones recién apuntadas, determinó que el decreto 359/994 resultaba ilegal por no tomar en consideración la situación de los contribuyentes de IPE, a quienes atribuía indirectamente la calidad de contribuyentes de IRIC e IVA. Expresa el Tribunal en torno a este punto que “la ilegalidad del decreto cuestionado, en cuanto concierne a la situación de los contribuyentes del IPE (Impuesto a las Pequeñas Empresas), quizás sea la más clara, porque establece un mecanismo de retención de impues-

tos (Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio e Impuesto al Valor Agregado) a quienes no son contribuyentes de tales tributos". Por esta vía, entiende el TCA, "les asigna (a los contribuyentes del IPE) condición de contribuyentes de Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio e Impuesto al Valor Agregado, gravándolos con un nuevo impuesto ... todo lo cual contraría el sagrado principio de legalidad en esta materia, de raíz constitucional y legal ...".

4. TERCER LIMITE: EXISTENCIA DE OTRAS VIAS EFECTIVAS PARA ASEGURAR EL COBRO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

4.1 Haremos referencia, finalmente, a esta condición requerida a efectos de que la designación de agentes de retención resulte ajustada a derecho, la cual puede enunciarse de la siguiente manera: *La designación de agentes de retención debe operar como último remedio ante la imposibilidad o notoria dificultad que presente para el Estado la percepción del tributo directamente de los contribuyentes, o ante la imposibilidad o notoria dificultad que presente para el Estado el contralor sobre el cumplimiento de la obligación de pago por parte de los contribuyentes.*

4.2 Esta condición, si bien no posee consagración legal expresa, se basa en la comprobación fáctica de que la designación de un determinado sujeto como agente de retención impone a éste un incremento sustancial de sus costos, derivado de las tareas administrativas y materiales tendientes a la determinación del monto a retener y al posterior pago del tributo en favor del Estado.

Por tal motivo, la designación de agentes de retención no puede sustentarse en la mera conveniencia que supone trasladar a los particulares una carga administrativa y financiera que corresponde al Estado, o en la eliminación de problemas de contralor cuya solución podría hallarse por otras vías de igual o similar eficacia.

Como expresa Bordolli (34), el instituto de los agentes de retención debe ser manejado con extrema cautela, lo que implica que el Estado debe, en primer lugar, "adoptar las medidas tendientes a dotar de mayor eficiencia a la Administración tributaria, y recién en último término adoptarlo en aquellas situaciones en que aparezca como único remedio para la complejidad y dificultad que presenten determinados impuestos en virtud fundamentalmente de las características de sus contribuyentes.

Las consideraciones precedentes fueron recogidas en las III Jornadas Rioplatenses de Tributación de Buenos Aires del año 1988, en cuyas conclusiones sobre el Tema II —"Los Agentes de Retención: Condiciones y Límites para dicha carga"— se expresa:

"2) Que el instituto de la retención sólo debe utilizarse cuando el Estado se encuentre en la imposibilidad o frente a notorias dificultades prácticas de percibir el tributo directamente de los contribuyentes, ya que implica una transferencia de costos de recaudación" (35).

(34) Bordolli, José Carlos: "Los Agentes de Retención ...", cit., pág. 280.

(35) Las conclusiones íntegras de las Jornadas referidas fueron publicadas en la Revista Tributaria, N° 84, IUET, Montevideo, págs. 259.

En otros términos, la designación de agentes de retención no puede violentar el Principio de Igualdad consagrado en el art. 8 de la Constitución de la República, al hacer recaer sobre determinado sector económico, con el mero pretexto de simplificar la tarea estatal, la pesada carga financiera que implica liquidar y verter las obligaciones que naturalmente corresponden a un sinnúmero de contribuyentes. Y la máxima precaución se impone cuando quien designa agentes de retención es el Poder Ejecutivo en uso de facultades delegadas por la ley, por cuanto las obligaciones a cargo del agente no surgen estrictamente de una norma legal, sino de una norma en definitiva ilegítima, que en todo caso debe interpretarse en sentido restrictivo por su carácter delegatorio.

En base a lo expuesto, cabe afirmar que no resulta ajustada a derecho aquella norma que, con la designación de agentes de retención pretende, no solucionar insalvables dificultades del Estado en la percepción o en el contralor del pago de determinado tributo, sino relevarlo de su obligación constitucional de oficiar como recaudador tributario (art. 168 num. 18 de la Constitución de la República).

En el plano estrictamente jurídico, el requisito de que la designación de un agente de retención opere como “último recurso” encuentra sustento, —como ya adelantáramos— en nuestra opinión en el Principio de Igualdad ante las cargas públicas derivado del art. 8 de la Constitución de la República. En efecto, puede decirse que este Principio impone la prohibición de que el legislador (o cualquier otro poder normador) establezca, dentro de las normas tributarias, disposiciones que hagan recaer una carga económica sobre un grupo de sujetos determinado en forma discriminatoria, irracional, injusta u hostil (36).

En síntesis, la designación de agentes de retención requiere, en cuanto situación excepcional, que constituya el último recurso ante la imposibilidad o grave dificultad para percibir el tributo directamente del contribuyente, o ante la imposibilidad o grave dificultad para practicar un efectivo contralor respecto del cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente. El instituto no debe ser, en definitiva, un “cheque en blanco” que permita al Estado liberarse de las obligaciones que le son inherentes a su calidad de sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

4.3 El decreto 359/994, que fue objeto de la sentencia 61/97 del TCA, no cumplía con la condición de operar como último recurso ante la imposibilidad o notoria dificultad de percibir o controlar el cumplimiento del pago de los tributos cuya retención se disponía.

Ello fue evidenciado por decisión de la misma Administración, que por la Resolución de la DGI N° 364/994 suspendió la aplicación del decreto 359/994, por considerar que existían otros medios eficaces a disposición de la Administración para efectuar el contralor de los comercios adheridos al sistema de ventas a crédito.

Más allá de la mencionada suspensión que, como expresó el TCA, “no torna carente de mérito u objeto la pretensión anulatoria porque la regla de derecho positivo sigue existiendo”, es evidente que existían a la fecha de sanción del decreto (y existen aún) otros procedimientos hábiles para el objetivo de control invocado por el Poder Ejecutivo como fundamento de su dictado.

(36) Villegas, Héctor: “Curso ...”, cit., pág. 202; García Belsunce, Horacio: “Temas de Derecho Tributario”, Abeledo - Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 89; Valdés Costa, Ramón: “Instituciones ...” cit., pág. 376.

1948

...

...

...

...

...

...

...

...

...