

Serrana Delgado Manteiga 

El valor de las omisiones en materia de responsabilidad: un análisis desde la teoría de la acción. Reflexiones a partir del caso de la responsabilidad tributaria

The value of omissions in terms of responsibility: an analysis from the theory of action. Reflections from the case of tax responsibility

O valor das omissões em termos de responsabilidade: uma análise a partir da teoria da ação. Reflexões a partir do caso da responsabilidade tributária

 Profesora Adjunta Filosofía y Teoría General del Derecho. Facultad de Derecho. Universidad de la República Oriental del Uruguay.
ORCID: 0000-0001-8888-8160
 serranadelgadam@gmail.com

Resumen: *El presente artículo aborda el problema de las omisiones y su impacto en el ámbito de la teoría de la responsabilidad. Problematiza en torno a cómo las omisiones desafían al concepto de causalidad y cuándo podemos decir que una persona es moralmente responsable por sus omisiones. A partir de los insumos brindados por la teoría de la acción y la teoría de la responsabilidad moral, se analiza la jurisprudencia tributaria en materia de responsabilidad legal de los representantes y apoderados. Se concluye que la complejidad conceptual que presentan las omisiones ha derivado en que el TCA no las contemple a la hora de atribuir responsabilidad, cuando, en su lugar y en lo pertinente, debería de asignárseles el mismo peso que a las genuinas acciones.*

Palabras clave: *omisiones; responsabilidad; acción; representantes legales y voluntarios.*

Abstract: *This article addresses the problem of omissions and its impact in the field of responsibility theory. It problematizes around how omissions challenge the concept of causality and when we can say that a person is morally responsible for their omissions. Based on the inputs provided by the theory of action and the theory of moral responsibility,*

the tax jurisprudence in matters of legal responsibility of representatives and attorneys in fact is analyzed. It is concluded that the conceptual complexity presented by the omissions has resulted in the TCA not contemplating them when attributing responsibility, when, instead and in what is pertinent, they should be assigned the same weight as a genuine action.

Keywords: *omissions; responsibility; action; legal representative; attorneys in fact.*

Resumo: *Este artigo aborda o problema das omissões e seu impacto no campo da teoria da responsabilidade. Problematiza em torno de como as omissões desafiam o conceito de causalidade e quando podemos dizer que uma pessoa é moralmente responsável por suas omissões. Com base nos aportes fornecidos pela teoria da ação e pela teoria da responsabilidade moral, analisa-se a jurisprudência tributária em matéria de responsabilidade legal de representantes e procuradores. Conclui-se que a complexidade conceptual apresentada pelas omissões tem levado o TCA a não as contemplar na atribuição de responsabilidades, quando, pelo contrário e no que é pertinente, lhes deveria ser atribuído o mesmo peso de uma ação genuína.*

Palavras-chave: *omissões; responsabilidade; ação; representantes; procuradores.*

Recibido: 29/05/2023

Aceptado: 03/11/2023

I. Introducción. Las omisiones y la responsabilidad.

Es un principio básico de una sociedad justa, según Rawls (1995), que las personas sólo sean responsables de sus propias elecciones y no tengan que padecer los resultados de lo que él llamó “hechos morales arbitrarios”, aquellas cuestiones que tienen que ver con la “lotería natural”. El derecho de una sociedad democrática, sólo debería responsabilizar a alguien por aquellos hechos de los que dicha persona es responsable, valga la reiteración de palabras. Salvo que existan poderosas razones para ello, la consagración de una responsabilidad objetiva debería de ser una verdadera excepción.

Las obligaciones que uno tiene poseen una incidencia especial en las causación de determinados eventos que, de otra forma, no diríamos que causaron el evento dañoso. Por ejemplo, supongamos que un enfermo moribundo, necesita una dosis determinada de medicamento para continuar con vida, supongamos también que no están las condiciones dadas para que se pueda asistir en un hospital, aquel que está cercano a él, y que carece de elementales conocimientos médicos, en el intento desesperado de salvarle la vida, le suministra una dosis excesiva que le causa la muerte inmediata. No parece justificado considerar que la causa de la muerte sea la sobredosis de medicación que le administró su amigo cercano. Variando el ejemplo anterior, supongamos que la muerte acaece porque la sobredosis de medicación la suministró un médico que cometió el error. En este caso, parece razonable concluir que la causa de la muerte de este paciente fue la sobredosis administrada por el médico. Lo anterior es un argumento para sostener que las obligaciones que uno posee, tienen una incidencia directa en la explicación causal de determinados eventos (Prades, 2014).

Lo anterior se ve agravado en el caso de las omisiones. Cuando un sujeto omite algo, lo omite precisamente porque tenía una obligación de hacerlo, si no hay una obligación tampoco hay una genuina omisión.

Para observar cómo las omisiones son un desafío para la teoría de la acción en primer lugar y cómo su ámbito problemático se proyecta también en la teoría de la

responsabilidad, pienso trabajar con el caso de la responsabilidad de los representantes y apoderados consagrada en el artículo 21 del Código Tributario del Uruguay¹. Cuando se está frente a un representante, legal o voluntario, se está frente a alguien que tiene, por disposición de la ley, determinadas obligaciones.

II. El concepto de responsabilidad.

En tanto seres racionales, nadie quiere ser responsable por sus acciones o por sus omisiones. Lo anterior se fundamenta en que ser considerados responsables, en el sentido jurídico del término, implica afrontar consecuencias desagradables. Las consecuencias desagradables pueden ser: desde experimentar una pena privativa de libertad; abonar una multa pecuniaria; el embargo de nuestros bienes; el resarcimiento del daño, mediante el desembolso de una suma de dinero; la realización de actividad comunitaria; etc.

Como señala Gardner (2012) lo anterior hace que, inmediatamente que nos encontramos frente a una situación de responsabilidad, comencemos a desplegar excusas o justificaciones acerca de nuestro comportamiento. Las justificaciones involucran razones y, si son tales, van a implicar que no seamos llamados a responsabilidad. Esto se debe a que hubo alguna razón o un conjunto de ellas que hizo que nuestro comportamiento estuviese justificado. También puede existir una explicación racional indirecta, mediante excusas², que si bien no justifican nuestro comportamiento y no enervan nuestra responsabilidad, al menos, hacen que esa conducta resulte explicable. Por ejemplo, si me sentí amenazado por alguien, porque creí que portaba un arma, aunque en realidad no lo hacía, y respondí defendiéndome, eso se presenta como una excusa que explica, aunque no justifica, mi comportamiento. Siempre que hablamos de responder, es porque partimos del presupuesto de que los seres humanos somos capaces o hábiles, en tanto racionales, de afrontar las consecuencias de nuestro comportamiento (Ormeño, 2010).

También se sostiene que la responsabilidad debe analizarse al momento de configurarse el ilícito o el delito. Eso tiene que ver con que la responsabilidad es tal en cuanto a las razones o excusas que las personas tuvieron al momento de cometer el ilícito. Sin perjuicio de reconocer que esto es así, Gardner entiende que lo que sucede después del ilícito también resulta relevante. La pregunta que se formula en torno a la responsabilidad es una pregunta que se extiende en un sentido diacrónico a ambos lados de la pregunta. En el caso de que una persona sea inimputable, por padecer una enfermedad mental, en el sistema anglosajón, se lo considera tal al momento de co-

meter el ilícito (*insanity*), pero también para afrontar el juicio se considera que tiene una incapacidad procesal (*unfitness to plead*) y si bien se tiene a pensar el primero como aquel que se da en el ámbito sustancial y al segundo vinculado a la cuestión procesal, el fundamento es el mismo: el estándar básico de responsabilidad jurídico. Lo anterior se fundamenta en el sentido conceptual de responsabilidad como la capacidad para presentar justificaciones y excusas, esta capacidad se blande tanto en el momento de cometer el ilícito, como en forma posterior (Gardner, 2012).

Una idea que está bastante asentada es el concepto relacional de responsabilidad, esto es, la idea de que la responsabilidad siempre es hacia alguien. Lo anterior se conecta con el problema del *auditorio*, porque las excusas y las justificaciones suelen estar vinculadas a la forma de explicitarlas en razones. Gardner considera que hay dos líneas argumentales para explicar por qué cada vez que cometemos un ilícito o un error, salimos desesperadamente a la búsqueda de justificaciones o explicaciones. Una línea argumental es la línea hobbesiana y es la que entiende que las personas quieren evitar la responsabilidad consecuencial (el término es de Dworkin), es decir, evitar las consecuencias desagradables de su conducta; por otro lado, en una línea aristotélica, las personas tendemos a partir de la base de que somos responsables por nuestros actos y, en esta medida, en tanto seres racionales (el término *logos* usado por Aristóteles se asienta en el concepto de argumento), lo primero que hacemos es suponer que somos responsables y después formulamos justificaciones o excusas. Desde el punto de vista aristotélico, el argumento de la relacionalidad de la responsabilidad pierde fuerza. Porque, si, de lo que se trata es, de lo que quiere racionalmente cualquier ser humano, (dar una buena explicación o justificación de su conducta), pretende hacerlo frente a cualquiera y sin considerar específicamente el punto de vista de nadie, incluido el de aquel frente a quien sería responsable (Gardner, 2012).

El concepto de responsabilidad consecuencial, que refiere a asumir las consecuencias de las acciones de las que uno es protagonista, tiene que tener asidero en la condición de seres racionales, lo que implica que somos capaces de responder, en el sentido de la *responsabilidad básica*, por nuestras acciones. En opinión de Gardner, la racionalidad implica que reivindicemos que somos potencialmente capaces de responder, pero la separación tajante realizada por Kant entre las razones *morales* y las razones *prudenciales*, o entre la *razón* y la *voluntad* separó los tipos de responsabilidad, la consecuencial de la básica, cuando en realidad, una se asienta en la otra.

Si bien es cierto que en tanto seres racionales, intentamos evitar la responsabilidad consecuencial, esto es las consecuencias desfavorables de nuestras acciones,

Gardner considera que la tajante división kantiana ha perjudicado el concepto claro de responsabilidad. Las razones prudenciales, el autointerés, la voluntad, hacen que evitemos el castigo, en opinión de Kant, en tanto la moral o la razón, hacen necesario que seamos responsables de nuestras acciones, afrontando las consecuencias. Esto desvió el foco del argumento aristotélico de que en tanto seres racionales importa mucho la comunicación y la razón que está atrás. Para Gardner, en materia de responsabilidad, el binomio no debe ser contraponer la razón a la voluntad, sino que tiene que ser entender a la responsabilidad como comunicación.

Entiendo que el punto de Gardner es que el ser humano es proclive a dar justificaciones y excusas, no por razones *prudenciales*, o de conveniencia de evitar las consecuencias de sus acciones o de sus omisiones, sino porque hay un sentido reivindicativo de la responsabilidad, en tanto seres capaces de dar explicaciones y justificaciones de nuestras conductas. Esto sería, tanto o más humano, que intentar evitar esas consecuencias desagradables. De todas formas, si bien considero que, como Gardner, el ser humano tiene cierto sentido antropológico de autocomprensión y de autorreflexividad sobre su conducta, considero también que Kant capturó notablemente la diferencia entre las razones *morales* y las razones *prudenciales* y que, sobre todo en el ámbito del derecho, suele darse un uso estratégico de este tipo de *comunicación*, que lo alejaría de una razón comunicativa más pura, como parece ser la visión de Gardner. Aunque no hay que desdeñar ese punto de la necesidad de comprenderse y, que se hace evidente en el diálogo con los pares, el peso de la naturaleza *autointeresada* del individuo se observa claramente, incluso, en muchos institutos jurídicos penales. Por ejemplo, nadie está obligado a declarar contra sí mismo y, en la mayoría de los sistemas jurídicos democráticos, no hay consecuencias desfavorables en el ámbito penal si el individuo miente radicalmente acerca de su culpabilidad.

Por otro lado, la tesis de Gardner de que los castigos y las consecuencias desfavorables están allí para obligarnos a dar esa comunicación o esas razones o explicaciones de nuestra conducta (Gardner es bastante escéptico sobre el punto de que el castigo ayude a evitar o si quiera a disminuir que se comentan acciones antijurídicas), parece ir en un sentido contrario a esta tesis. Es decir, nos vemos obligados a dar ese diálogo frente a un tribunal, pero habría que preguntarse si estuviésemos así de “dispuestos”, si no fuera por evitar esas consecuencias adversas.

III. La diferencia metafísica entre acciones y omisiones.

Es crucial en un Estado de Derecho, como expuse al comienzo, que las personas sean responsabilizadas sólo por aquellas conductas de las que son efectivamente responsables o, al menos, que lo son en algún grado. Está fuera de toda discusión que nadie puede ser responsabilizado por una catástrofe natural, o por el curso de una acción de la cual no formó parte en absoluto. Esto parte de distinguir la noción de causalidad, de la noción de responsabilidad. Los seres humanos son responsables de sus acciones libres. Siempre es necesario además que haya estado la posibilidad de actuar de una manera diferente (Steward, 2010). Tampoco está en discusión que, un niño pequeño, o un demente que actúa mientras está fuera de sus cabales, no pueden ser responsabilizados. Pero el derecho penal tiene muchos ejemplos y de lo más variados acerca de cómo uno puede ser responsable o culpable en diversos grados.

En materia penal, es necesario que aparezca el factor de la voluntad. Hart, analizando un caso de un conductor de un vehículo que alegaba que había saltado una luz roja en un semáforo porque se había quedado inconsciente de una forma que no podía estar en condiciones de prever, distingue distintas hipótesis donde es posible descartar la voluntad y por ende, la responsabilidad penal. Hart lista una serie de acciones que separa en conscientes e inconscientes:

i) Consciente: a) compulsión física de una persona por otra. A sostiene un arma y B, contra la voluntad de A, coge su arma y apuñala con ella a C. b) Control muscular disminuido por una enfermedad. A sufre el baile de San Vito. Sus movimientos incontrolados provocan daños. c) Contracción muscular refleja. A, mientras conduce un coche, es atacado por un enjambre de abejas o alcanzado por una piedra y el coche queda temporalmente fuera de su control. ii) Inconsciente: Sueño natural durante un período de tiempo normal. Una mujer, mientras sufre de sonambulismo, coge un hacha y mata a su hija. b) sopor por embriaguez. Una mujer, en estado de sopor por embriaguez, se echa encima de su hijo y le mata. c) Sueño provocado por fatiga. A conduce a su casa un coche después de haber hecho el turno de noche, se queda dormido y atropella a un destacamento de soldados. d) Pérdida de consciencia por colapso. A queda privado súbitamente de consciencia y se desmaya debido a un ictus o por a epilepsia. e) automatismo o estado normal de inconsciencia, no procedente de colapso. A entra en una casa habitada de noche, en un estado de sonambulismo o 'automatismo' (Hart, 2019: 115 y 116).

En esta lista de casos, Hart está trabajando en base a los ejemplos hipotéticos que los jueces de su época solían usar para referirse al problema de la responsabilidad y, a su vez, está atacando la concepción de la acción planteada por Austin, quien la conceptualizaba como un deseo que lo que hace es controlar una contracción muscular. Hart entiende que el concepto de voluntad despliega sus efectos y tiene sentido que haya diferencias en la reprochabilidad moral en los casos que él lista de aquellos casos donde simplemente alguien no previó todas las consecuencias de sus acciones, como cuando alguien sostiene un arma y no toma en cuenta la posibilidad de que se dispare.

Para Hart las acciones tienen que ser tratadas de forma diferente a las omisiones, sin embargo, cabe también aplicarle al caso de las omisiones, el mismo tamiz de la voluntad, esto significa que existen omisiones voluntarias y existen omisiones involuntarias. La omisión “contempló impávido cómo se desangraba”, refiere claramente a un tipo de omisión voluntaria donde el sujeto en cuestión, resuelve omitir prestar asistencia. Este tipo de omisión, se distingue con nitidez de una omisión involuntaria: “Pedro olvidó cerrar la canilla” (González Lagier, 2005). La responsabilidad, en opinión de Hart, tiene que estar asentada en hechos del mundo, específicamente en las acciones voluntarias de los sujetos.

En el mismo sentido, aunque distanciándose de Hart en aspectos relevantes, Michael Moore (2011) plantea que la *causalidad* es muy relevante en materia de responsabilidad, porque los sujetos deben hacerse cargo de las consecuencias que *causan*. Para ese autor la responsabilidad penal y civil se asienta en la *responsabilidad moral*, contrariamente a la tesis *adscriptivista* de Hart, Moore entiende que el concepto de *causa* es suficientemente explicativo y adecuado para sentar las bases teóricas del problema de la responsabilidad jurídica. La responsabilidad moral de las personas tiene una base empírica, tiene que haber algo que haya sucedido en el mundo que justifique moralmente la asignación de esa responsabilidad (esta posición se denomina *naturalismo*³).

Para este autor *causa* significa lo mismo en contextos de responsabilidad que en contextos explicativos. En materia de responsabilidad penal para que alguien sea responsable por asesinar, por desfigurar o por penetrar a alguien tiene que haber sido el causante de la muerte, de la desfiguración o de la penetración. La responsabilidad en materia penal suele distinguir la culpabilidad y la producción de un daño, en el sentido de que no es igualmente responsable quien quiso causar un daño y quien, queriéndolo, efectivamente lo causó. Esto se debe a que la responsabilidad

penal tiene, en opinión del autor, un sentido retribucionista y reparador al mismo tiempo (Moore, 2011).

Un ejemplo que trabaja el autor para problematizar el caso de las acciones y las omisiones y explicarlas en el marco de la causalidad, de acuerdo con su tesis naturalística en materia moral, es poniendo el ejemplo de la tortura y de algunos casos de torturas que pueden considerarse omisivas. Así, pone el ejemplo de cuando las fuerzas pakistaníes capturaron al jefe de seguridad de Al Qaeda, Abu Subeira, quien fuera herido de tres heridas de bala en el pecho, en el muslo y en la ingle y cómo los interrogadores de la CIA se abstuvieron de proporcionarle analgesia para obligarlo a “hablar”. Otro ejemplo problemático es cuando se enviaban prisioneros acusados de terrorismo hacia otros países donde se sabía con certeza que serían torturados. La pregunta que hace el autor es si, en ciertos casos, está justificado tolerar la tortura. La respuesta, para él, tiene que ir de la mano de la *causalidad*, y la pregunta concreta a hacerse es si el tolerar, es una especie de *causar*.

Hay dos clases de tolerancia, una tolerancia meramente omisiva y una tolerancia que es, además, posibilitadora. En la primera un sujeto no hace nada para evitar que un accidente ocurra, en la segunda el sujeto deja que la naturaleza siga su curso, mediante la remoción del obstáculo que estaba evitando que lo hiciera: desconecta al paciente del respirador artificial que lo mantenía con vida.

Desde el punto de vista metafísico, una omisión no es nada en absoluto y esto es así porque no existen los eventos negativos, la omisión de asesinar, no es un asesinato negativo. Las omisiones son acciones ausentes, en opinión de Moore.

“..si vamos a comparar acciones como asesinar con tolerancias omisivas como dejar morir, tenemos que encontrar el sentido de las omisiones de salvar de la muerte, y no de las omisiones de causar la muerte (es decir, asesinar). Los deberes morales positivos que plausiblemente tenemos, nos exigen no omitir el evitar muertes; no nos exigen no omitir causarlas...” (Moore, 2011: 105)

En otro de los ejemplos usados por Moore, es posible justificar no arrojar una soga para evitar que mueras ahogado, si lo que hago es arrojar la soga para evitar que mueran ahogadas otras cinco personas, lo que no sería posible justificar es quitarte la soga para arrojársela a esas otras cinco personas. Citando un ejemplo de Rachels, Moore quiere diferenciarse de este autor para quien las acciones y las omisiones son

igualmente reprochables. En el ejemplo, dos tíos, encargados del cuidado de dos bebés, están resueltos a que mueran para poder heredar su fortuna; el primer tío, mientras baña a su sobrino, lo sumerge deliberadamente en la bañera y el bebé fallece; el otro tío contempla cómo el bebé se ahoga sin hacer nada al respecto. Si bien los dos tíos son igualmente culpables, Moore insiste en que se mantiene en su tesis de que cuando se da una justificación, dicha justificación incide en que aparezca mucho más *justificada* una omisión que una acción. Para el autor es mucho más justificable evitar salvar a alguien que un asesinato y ambos casos no merecen el mismo reproche jurídico.

Hay casos de tolerancias no omisivas; el médico que desconecta de un respirador artificial a una persona en coma, con una enfermedad incurable y que no tiene chance de recuperar su vida como era antes de estar conectada a un respirador, si desconecta a la persona incurre en lo que se denominada, *eutanasia pasiva*, permitida por algunos ordenamientos jurídicos, pero el mismo médico no está autorizado a darle una inyección letal a ese paciente, lo que configuraría un caso de *eutanasia activa*.

Existen otros casos de tolerancias no omisivas, por ejemplo el caso del violinista que plantea Judith Thomson para justificar el aborto. Una persona va a un concierto de ópera y se queda dormido durante el concierto, al despertar se encuentra conectado por algún mecanismo con el primer violinista, de forma que el violinista sólo se mantiene con vida mientras se mantenga conectado al espectador. Luego de nueve meses, el violinista puede ser desconectado, pero si se desconecta antes morirá, Thomson considera que es moralmente correcto sostener que el espectador tiene derecho a desconectarse. En otro ejemplo célebre, resulta que dos personas se encuentran perdidas en un bosque y de pronto aparece un oso pardo, uno de los individuos comienza a correr, mientras el otro le advierte que no puede correr porque un oso corre más rápido, a lo que el corredor le aspea “pero puedo correr más rápido que tu y zafarme del oso”. Moore considera que en este caso hay una acción que quita la defensa inmediata que otro tenía de la muerte, pero sostiene que hay un derecho a correr.

Estos casos del violinista y el oso, tienen la misma estructura que el caso de la eutanasia pasiva, se trata de la remoción de una defensa que tiene la víctima y que la deja enfrentada a la muerte, es la remoción de esa defensa que posee la víctima: el oxígeno, la conexión y la vida que está entre el oso y la inminente víctima. En estos casos para Moore lo que torna moralmente adecuada la conducta es el *permiso fuerte* o justificación que tienen estas personas para desconectarse o correr. En opinión de Moore, las omisiones no son causales, pero hay tolerancias no omisivas que

sí pueden ser causales. Moore está preocupado por estos casos como los del violinista y el oso; se conocen como casos de “doble evitación”, se evita que algo que evitara la muerte lo haga. La doble evitación no podría ser causal, si el evitar y el omitir no son causales (Moore, 2011).

De ahí el esfuerzo de Moore en justificar por qué todavía es muy crucial el asunto de la causalidad, por qué hay algo que sucede en el mundo *natural* que es el *responsable* de la responsabilidad. Entiendo, de todas formas, que dicho esfuerzo no es eficiente por la razón de que la *normatividad* no se asienta en hechos de la naturaleza. Aun cuando fuera posible establecer con total claridad las relaciones de causalidad, el juicio de responsabilidad es normativo, no natural. El fundamento de la responsabilidad de una persona no es que esa persona le causó la muerte a otra. El fundamento es el juicio normativo de que una persona que causa la muerte de otra, por razones no justificadas (legítima defensa, por ejemplo), debe ser responsable. Y es cierto que lo tiene que haber causado, y esto opera como condición necesaria para que pueda darse la responsabilidad, pero no es una condición suficiente. La misma regularidad de comportamiento, dar muerte a una persona, puede dar lugar o no a un reproche jurídico. Por dicha circunstancia, el naturalismo no es un candidato a explicar de forma adecuada el concepto de responsabilidad. Todo el esfuerzo del autor en precisar cómo las omisiones pueden configurar causa de las acciones, es producto de haber asumido la premisa de que hechos físicos tienen que intervenir de una forma más ambiciosa en que deberían hacerlo para una teoría de la responsabilidad suficientemente explicativa.

La teoría causal de la acción ha tenido que basar una acción autónoma en algo más que en deseos que causan una acción. En el conocido ejemplo de Frankfurt, un adicto a la heroína que se inyecta intencionalmente en su cuerpo la sustancia, considera al deseo irrefrenable de hacerlo como algo externo, y, por ende, parecería que no actúa de una manera autónoma. Como ha señalado Davies (2010), el ejemplo lo que muestra es que la acción autónoma requiere más que un deseo o una intención de haberla causado.

En cambio, una teoría del agente⁴ causal pone énfasis en la noción de agencia, no como algo irrelevante, sino como constitutivamente indispensable también para una teoría de la acción, como ontológicamente irreductible (Clarke, 2010). Esta línea de argumentación es más prometedora, y parece sortear mejor algunos obstáculos, y es especialmente más exitosa si hay que considerarla en relación con la acción de la que los individuos son responsables. El problema de la desviación causal, por ejemplo,

desafía la teoría causal de la acción. Ningún análisis causal de razones *normativas* es posible. Las razones motivadoras o causales de una acción son tales, y no implica ningún tipo de análisis de la bondad o no de ese tipo de razones. Que la responsabilidad se asiente en la tesis de una acción libre que a su vez provocó causalmente determinadas consecuencias, no basta para explicar la responsabilidad en sí.

IV. La jurisprudencia del TCA en materia de responsabilidad tributaria.

Para considerar el problema conceptual de las omisiones voy a servirme de un ejemplo de la jurisprudencia uruguaya, me voy a centrar en la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA, en adelante) que es el órgano de único y último alcance en realizar el contralor de la legalidad de los actos administrativos en Uruguay. Hay una jurisprudencia constante en el TCA que considera que los responsables del artículo 21 del C.T. sólo son tales si tienen injerencia en materia tributaria. Esta injerencia ha sido entendida por dicho órgano en el sentido de exigir que tales responsables tomen decisiones en materia tributaria. Por ende, la responsabilidad que parece exigir el Tribunal es una derivada de un accionar *positivo* de dichos responsables. El TCA no parece contemplar el valor de las omisiones a los efectos de incurrir en responsabilidad (al menos no en forma completa, como se verá más adelante). El mencionado artículo no refiere en general a los directores o responsables, sino que menciona concretamente a los representantes y apoderados. Cuando alguien es representante o apoderado (con facultades de administración y disposición), significa que tiene la facultad (al menos potencial) de tomar decisiones.

La Administración tributaria discrepa con esta tesis del TCA, siendo quizás el caso de divorcio más permanente entre la Dirección General Impositiva (DGI, en adelante) y el Tribunal, con un impacto bastante general porque en prácticamente todo el universo de las liquidaciones tributarias hay responsables tributarios, responsabilidad que es, para determinados impuestos, objetiva y para otros impuestos es subjetiva (esta última hipótesis es precisamente la que regula el mencionado artículo 21).

Una sentencia que es ilustrativa sobre el punto data del año 2019 (sin embargo, ya desde el año 2012 el Tribunal sigue esta línea argumental). En sentencia 401/19 el TCA sostiene que:

“en cuanto a los requisitos que deben existir para que se configure dicha responsabilidad solidaria, señala NOBOA con total exactitud y precisión que ‘deben cumplirse los siguientes presupuestos: a) el res-

ponsable solidario debe tener la representación legal o voluntaria de la empresa; b) debe tener facultades de administración o disposición de bienes; c) y debe haber actuado sin la diligencia debida'(Cfme. NO-BOA, Rafael. "La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Empresas en la Legislación Uruguaya", en Revista Tributaria. N° 20. Pág.785). A su vez, Federico BERRO refiriéndose a la responsabilidad tributaria de los representantes voluntarios, sostiene que 'Tanto la referencia a las funciones del representante, como la vinculación de la responsabilidad con la debida diligencia, suponen e implican que el representante tenga la posibilidad del control sobre el cumplimiento o falta de cumplimiento del impuesto. Esto es, en definitiva, lo que va a determinar su responsabilidad. Es la conducta ante el cumplimiento lo quedará lugar y objeto a la solidaridad del representante' (Cfme. BERRO, Federico. Responsables Tributarios. Amalio Fernández. Montevideo. 1990.Pág. 37). La doctrina considera, en tal sentido, que la responsabilidad de los representantes tributarios es de tipo subjetivo, requiriéndose por lo menos la concurrencia de una conducta culpable del agente. Además, se exige que la persona tenga la posibilidad de decisión en los aspectos tributarios, no resultando posible la responsabilización de sujetos que están ajenos a los ámbitos de decisión".

Como se observa en la cita anterior, el TCA resalta que es necesario que el responsable tenga *"la posibilidad de decisión en los aspectos tributarios"* y que es necesario que dichos sujetos no estén *"ajenos a los ámbitos de decisión"*. Ahora bien, de lo anterior se seguiría que lo que se exige es la potencialidad de la decisión y que no se trate de sujetos que nada tienen que ver con las decisiones de la empresa. Sin embargo, a renglón seguido sostiene que:

"..En la misma línea, ha señalado la jurisprudencia de este Colegiado que, aun cuando alguien ostente formalmente facultades de representación de una entidad (por ejemplo por disposiciones estatutarias o convencionales), igualmente debe acreditarse que efectivamente tenía injerencia en la administración de la misma, y más específicamente, en la esfera financiera o tributaria, para poder ser responsabilizado (Cfme.Sentencia No. 146/2012, 215/2012 y 575/2013, entre muchas otras)".

Y aquí hay un punto importante. Conforme a la doctrina que el propio tribunal cita no se exige que se trate de un representante con injerencia tributaria efectiva, por el contrario, se exige que se trate de alguien que *potencialmente* pueda tomar decisiones tributarias. También queda claro de la propia cita que esta línea argumental es una construcción jurisprudencial del propio tribunal (de la cita a la doctrina que el Tribunal realiza no se sostiene la tesis de que la injerencia tributaria sea “efectiva”). Aquí también surge una distinción que el propio tribunal presenta y es la diferencia entre la forma y la realidad. A renglón seguido dice:

“El elemento culpabilidad es necesario para que pueda responsabilizarse al representante al amparo de lo dispuesto en el art. 21 del Código Tributario. De acuerdo a la tesis impulsada por VALDÉS COSTA, la responsabilidad debería imputarse a las personas cuando en virtud de las funciones que desempeñan, tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria (Cfme. VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DEBLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo. Código Tributario anotado y concordado. FCU. Montevideo. 2002. Pág. 284). “Como recuerda VALDÉS COSTA, en otra obra de su autoría, la jurisprudencia uruguaya tiene varios pronunciamientos en los cuales, fundándose en lo previsto en el art. 6º del Código Tributario, se dio prioridad a la realidad sobre las formas jurídicas. Así por ejemplo, liberó de responsabilidad a un director, que actuaba solo formalmente como tal y cumplía ciertas gestiones administrativas ante autoridades municipales que requerían título profesional de arquitecto, pero que nunca actuó en los hechos imputados por la administración tributaria. Asimismo, en otro caso, se liberó a un profesional químico farmacéutico que actuaba como propietario de una farmacia para cumplir con formalidades oficiales, porque la realidad económica y la documentación aportada indicaban que los propietarios eran otras personas y que el propietario aparente solo actuaba como técnico (VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Temis. Bogotá. 2001. Pág. 360; Sentencias No. 1102/1991, publicada en Revista Tributaria Tomo XIX. Nº 107. Pág. 132, y No. 399/1988, publicada en Anuario de Derecho Tributario. Tomo II. Pág.199). En resumen, para poder responsabilizar a la actora por las obligaciones tributarias de XX S.A., la Administración debía acreditar que aquella efectivamente tenía injerencia en la administración de la sociedad, y más específicamente, que tenía potestades de actuación en la esfera financiera o tributaria que le permitieran afrontar el pago de las obligaciones fiscales de la empresa”.

Entiendo que la distinción entre forma y realidad, si bien es aplicable al caso de los responsables, no tiene el efecto que el tribunal pretende darle. Un ejemplo paradigmático de aplicación del principio de la realidad económica (que en el caso del derecho tributario tiene muchas aristas como sucede también en otras ramas del derecho) es cuando el TCA anuló una resolución de DGI porque había responsabilizado, en tanto figuraba como directora, a una persona que en realidad era testaferro. Aun tratándose de una responsabilidad por IRAE de tipo objetiva, el TCA consideró, acertadamente, que una responsabilidad de tipo objetivo no es lo mismo que una responsabilidad de tipo formal. En dicha sentencia el TCA separó, con notable rigor analítico, la dicotomía objetivo/subjetivo de la dicotomía real/formal (véase al respecto la Sentencia 565/12).

Creo que asiste razón al TCA cuando desvincula a personas que no son realmente directores o representantes o apoderados y simplemente simulan serlo, o cuando nos encontramos frente a directores técnicos profesionales a los solos efectos de cumplir con determinada normativa. Pero parece ser un caso radicalmente diferente, cuando nos encontramos frente a genuinos directores y genuinos representantes que tienen la potencialidad de tomar decisiones en materia tributaria. El caso de un director que ostente el título profesional de químico farmacéutico, o la necesidad de contar con un apoderado arquitecto, parecen casos claros de formalidad exigidas por determinadas autoridades, y si el poder es genérico (suelen ser documentos estandarizados), habrá que considerar que un poder así no refleja la realidad. En el caso de la exigencia reglamentaria de las autoridades sanitarias de exigir un químico farmacéutico sucede lo mismo, no se trata de un genuino director, sino de una formalidad para cumplir un requisito, pero no se trata de alguien que genuinamente dirija a la empresa. Este temperamento del TCA cuenta con sólidos argumentos.

La falacia está en considerar que cuando alguien (como profundizaremos en el apartado siguiente) ostenta un poder, o es genuinamente el director de una empresa, dicho poder es una mera formalidad si *efectivamente* no adoptó decisiones en la esfera tributaria. En la no adopción efectiva de decisiones tributarias se omite considerar el problema de las omisiones y el problema también de la delegación de determinadas potestades en el caso de un director, o de un socio, por ejemplo.

Hay también involucrado un problema conceptual diferente que tiene que ver con la carga de la prueba. El tribunal considera que la carga de la prueba la tiene la Administración, porque considera que el poder de por sí no prueba nada, esto queda claro en la siguiente cita de la misma sentencia:

“...No se ha acreditado que la accionante contara efectivamente con facultades en materia tributaria, por lo que no puede ser responsabilizada conforme al art. 21 C.T. La prueba de cargo de la DGI respecto de la atribución de responsabilidad solidaria a la actora se fundamenta, sintéticamente, en la existencia de un poder por el que el presidente de la compañía facultó a la misma para la realización de una serie de actos de disposición en nombre de ésta; y que la actora fue única integrante del directorio de XX S.A. en el período 12/06/2007 – 12/06/2008 (fs. 169 A.A.), siendo representante voluntaria desde ésta última fecha a la actualidad, abarcando todo el período liquidado. En efecto, surge de los antecedentes administrativos un documento por el cual el Presidente de la sociedad contribuyente confirió poder de administración y otro a la actora YY para la realización de una serie de actos de la vida comercial de la compañía. De acuerdo al tenor del poder, la actora estaba facultada para: “(...) I) Adquirir bienes inmuebles... a) pagar el precio, b) pactar los intereses que estime convenientes, c) recibir carta de pago que le otorguen los promitentes vendedores y/o vendedores, ... II) ... arrendar inmuebles por el monto plazo y condiciones que esta último estime convenientes,... III) ... poder general de administración respecto de todos sus bienes, derechos, acciones y negocios sin reservarse facultad alguna”. ...Llegados a este punto, corresponde evaluar si, a la luz de los elementos de juicio disponible, fue legítima la decisión de la DGI de responsabilizar a la actora por los adeudos tributarios y las sanciones impuestas a la contribuyente (arts. 21, 102 y 104 del C.T.). A juicio de la mayoría de la Sede, la prueba diligenciada por la actora, tanto en vía administrativa como jurisdiccional, permite razonablemente concluir que la misma, si bien formalmente tenía facultades de representación de la contribuyente, no tenía en los hechos injerencia en la marcha de los negocios y mucho menos aún en materia tributaria. En tal sentido, cabe recalcar que gravitaba sobre la Administración la carga de la prueba, siendo ésta la que debía demostrar que la actora tenía injerencia en materia fiscal. Empero, la prueba de cargo es sumamente débil, se limita simplemente a remitirse a la existencia del poder, sin adentrarse en lo más mínimo en la realidad de la operativa de la empresa. Contrasta con esta pasividad en aportar elementos de juicio que permitan llegar a la verdad material de los hechos (art. 2 literal d) del Decreto N° 500/991 y art. 43 C.T.), la decidida actitud de la actora. La prueba de descargo rendida en vía administrativa, sumada a la prueba diligenciada durante es-

te proceso contencioso-anulatorio, demuestra que, efectivamente, la accionante no tenía facultades de injerencia en materia fiscal”.

La prueba de cargo, a la que alude el Tribunal en esta sentencia, es un negocio jurídico de compraventa de un inmueble donde surge que quien representó a la sociedad en la venta de dicho inmueble fue otra persona y no la accionante. De los testimonios recabados en vía jurisdiccional, respecto de la efectiva actuación de la actora, sostiene que la actora tenía el poder para cubrir a la directora y representante de la sociedad que tenía que ausentarse seguido del país y que sólo era apoderada para firmar cuando la directora no estaba, pero que no tuvo ningún tipo de injerencia en la vida económica o comercial de la empresa, y que nunca tomó la decisión de pagar ningún tributo, ni tuvo conocimiento de ello.

El TCA cierra su razonamiento sosteniendo: *“... De esta manera, si el art. 21 del Código Tributario establece que la responsabilidad de los representantes debe limitarse a los bienes que administren, y si de autos surge que la actora no administró ninguno, mal podría obligársele solidariamente en los términos de la mencionada disposición”.* Sin embargo, la apoderada tenía un poder de administración de todos los bienes de la empresa y a lo anterior se agrega que también había sido directora de la empresa. A lo que se suma que el “firmar” durante las ausencias de la directora (que eran frecuentes) no es una mera formalidad porque, en muchos de dichos casos (como se desprende del análisis de la realidad comercial y económica de cualquier empresa), la firma implica tomar una decisión. No estábamos frente al caso de un testaferro. Idéntico temperamento siguió el TCA en sentencia 517/19.

En sentencia 548/19 el TCA sostiene: *“. A la luz de los elementos de prueba disponibles, puede concluirse razonablemente que el actor tenía cierto poder de dirección en la empresa, y que su rol se podría asimilar a una especie de Gerente dentro de la misma, pero tal condición no prueba que el Sr. XX ostente la calidad de representante de la empresa, ni que tenía potestades de decisión en materia tributaria”.* En este caso el TCA no aplica la figura del representante de hecho, aunque es una figura que en otros casos ha considerado pertinente aplicar.

En sentencia 232/20 el TCA ha sostenido que:

“De modo que, si la norma antes transcripta establece que la responsabilidad de los representantes debe limitarse a los bienes que administren, corresponde analizar las actuaciones de las actoras a fin de

determinar si efectivamente tuvieron a su alcance la “disposición” o la “administración” de los bienes de la empresa. Así, en caso afirmativo, se deberá examinar si procedieron con la debida diligencia o incurrieron en culpa, lo que habilitaría a declarar su responsabilidad solidaria por la deuda tributaria. Sin embargo, en caso contrario, esto es, en caso de concluir que las actoras no tuvieron a su alcance la “disposición” o la “administración” de los bienes de la empresa o, dicho de otro modo, injerencia en las decisiones en materia tributaria que se tomaron en la sociedad, se torna imposible declararlas válidamente responsables solidarias por la deuda tributaria sobrevenida al amparo del artículo 21 del C.T. La Administración utilizó, para declarar la responsabilidad tributaria, la información disponible en el sistema de información contribuyentes y los formularios 2/531 (fs. 201 y 241 de los A.A.). No obstante, por su parte, las actoras señalaron que no habían tenido participación en las decisiones de la empresa hasta el fallecimiento del Sr. XX, quien fuera esposo y padre de las accionantes. Así, YY manifestó que había permanecido ajena a la gestión efectiva del negocio hasta el 29 de setiembre del 2012 y que ZZ no había desarrollado ninguna actividad efectiva de administración o representación”.

En la cita anterior el TCA utiliza la expresión “a su alcance”, dando a entender que lo que importa es que las actoras hayan tenido a *la mano* la posibilidad de ejercer la administración de la empresa. En el caso se trataba de la esposa e hija del fallecido dueño de la empresa. Ahora bien, dicha expresión “a su alcance”, parecería apuntar a la posibilidad o potencialidad de la administración, a evaluar si tenían la posibilidad de incidir realmente en la marcha del negocio. Pero a renglón seguido el TCA va con otro temperamento y sostiene:

“...Ello es congruente con lo declarado por quien fuera el contador de la empresa, Sr. AA. El profesional expuso que se relacionaba con el Sr. XX, hasta que falleció ... entonces comenzamos a vincularnos con la Sra. YY la actora de autos, fue muy poco tiempo”. Respecto de ZZ explicó que nunca participó en las decisiones de la empresa y que creía que con ella nunca había hablado siquiera (fs. 111/112 de folios). Como se dijo, en los supuestos comprendidos en el artículo 21 del C.T., debe demostrarse que el representante ostenta potestades de injerencia en la esfera tributaria, por lo que si pese a ocupar el cargo de director de BB S.A. las Sras. YY y ZZ no ostentaron facultades de decisión en la

esfera tributaria, no podrán ser válidamente responsabilizadas por sus adeudos tributarios al amparo de lo previsto en la norma referida. Como indica ALBACETE, un primer aspecto que queda claramente delimitado es que estos sujetos -refiriéndose a los representantes- para ser llamados a responsabilidad deben poder “representar” a la persona jurídica que no es lo mismo que integrar un directorio para conformar la voluntad interna del órgano (ALBACETE, Juan Manuel: “La responsabilidad tributaria” en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1ª Edición, Lima, 2014, pág. 533). En este sentido, se comparte el temperamento expresado por la Procuraduría del Estado, en cuanto a que: “La DGI al contestar la demanda a fs. 59 del exp. Ppal. alega razones formales para responsabilizar a las actoras conforme al art. 21 del C.T., pero tal argumentación debe ser rechazada ya que el art. 21 del C.T. refiere a los ‘bienes que administren o dispongan’ los representantes - si no participan en la gestión de los asuntos tributarios no tienen responsabilidad conforme a dicha norma”. (fs. 150 de infolios).

Nuevamente en la cita anterior se refiere a “potestades de injerencia” en la vida tributaria. Como analizaremos en el punto siguiente, la potestad de incidencia en la vida tributaria de un representante o apoderado claramente existe, cuando es perfectamente viable jurídicamente que presenten declaraciones juradas. Y si tienen poder por la empresa para presentar tales declaraciones juradas, también tienen poder para pedir, a la interna de la empresa, al contador, en este caso que estamos analizando, que le suministre la información necesaria. Y si se la niega, perfectamente puede notificar a la empresa que pretende la revocación del poder. Y puede también válidamente manifestar la negativa a continuar siendo apoderada de la empresa. Con la excepción de que el poder sea falso y sean meros testaferros, dependientes o directores formales. Por el grado de parentesco señalado (esposa e hija del dueño fallecido de la empresa), no parece ser el caso. De la cita al trabajo de Albacete, el TCA no presenta un argumento sólido para apoyar la línea argumental que sostiene y tampoco parece que se siga la conclusión que el Tribunal saca. Porque de dicha cita, lo único que se desprende, es que un director, por el sólo hecho de serlo, no representa a la sociedad y eso es indudablemente así. La representación puede, hipotéticamente, corresponder a un director o a un conjunto de ellos y los términos director y representante claramente no son coextensivos.

Como he dicho más arriba, el Tribunal recepciona la figura del representante de hecho. En sentencia 593/20 el TCA sostuvo: *“Por lo tanto, no le asiste razón a la accionante. La DGI no creó la figura del representante de hecho, la cual resulta de aplicación en el campo del Derecho Tributario en virtud de la aplicación armónica de los artículos 6 inciso 2º) y 21 del Código Tributario, que permite responsabilizar a quienes en la realidad despliegan actividades de administración y representación con injerencia en materia tributaria”. Del cúmulo de resultancias probatorias e indiciarias que reunió la Administración emerge con claridad que, al contrario de lo afirmado por la Sra. XX, esta no era una 'una trabajadora más' que se desempeñaba como secretaria. La realidad que se pudo comprobar a partir de las sendas actuaciones realizadas en el proceso inspectivo practicado, revelan que tenía un acabado conocimiento del negocio y que desde hacía mucho tiempo desplegaba tareas de administración, gestión y representación propias del giro comercial, laboral y tributario de la empresa (véase la reseña de antecedentes en el Considerando II) ut supra de la presente)”. Así, ya en la primera acta del 25 de abril de 2012 (fs. 4 a 7, pieza 1, A.A.) brindó una completa descripción de los servicios prestados en el aserradero de GAFOREL S.A., explicando: i) cómo se instrumentaban las ventas, ii) los trabajadores que había; iii) los sueldos que se pagaban; iv) la cantidad de producción generada en un turno; v) el precio de compra y de venta de cada tabla; vi) la cantidad de ventas semanales; vii) el rendimiento de una tonelada de tronco y su precio. Más adelante, en la segunda acta del 30 de abril de 2012 (fs. 8 a 10, pieza 1, A.A.), precisó: a) que ella se encargaba de “todo lo referente a los pagos y cobranzas de la empresa”: b) el saldo de caja que utilizaban como “capital de giro” podía llegar hasta \$ 50.000; c) que las decisiones sobre las compras de la empresa las realizaba ella; d) que los proveedores de la empresa eran montadores que pasaban por el aserradero o le ofrecían mercadería por teléfono; y e) la cantidad de mercadería que se compraba (de 20.000 a 30.000 kg, 2 viajes por semana. Y en la tercera acta, del 2 de octubre de 2012 (fs. 18 a 20, pieza 1, A.A.), específicamente respondió que “es la cara visible de la empresa, porque el negocio era de su padre y estaba muy enfermo por lo que desde hace unos años se encarga de las gestiones (compras, pagos, personal) bajo la supervisión de su padre desde su casa, quien falleció el 11/08/2012.” (fs. 18, pieza 1, A.A.)”.*

V. Análisis crítico de la jurisprudencia del TCA.

La Administración Tributaria ha considerado que existe responsabilidad subjetiva cuando los mencionados responsables no cumplen con las obligaciones formales de sus representados, por ejemplo y principalmente, cuando no presentan declara-

ciones juradas. El TCA no comparte ese temperamento, como emerge de las citas jurisprudenciales del punto anterior. Me parece que las razones que tiene el TCA no son razones justificadas. Y no lo son porque ignora que las omisiones son también eventos donde la voluntad puede intervenir. Y si bien, siguiendo a González Lagier (2005), las omisiones pueden ser voluntarias como no voluntarias, cuando la omisión se extiende en el tiempo, cuesta considerar a la omisión como involuntaria.

Pero, además, si hablamos de un representante o de un apoderado hablamos de alguien que puede tomar decisiones por el contribuyente porque lo representa. Lo representa porque las personas jurídicas necesitan a personas físicas para actuar, más inmediata o mediatamente. Así representará a una sociedad anónima, según el estatuto, determinada cantidad de directores, pudiendo ser solo uno. Y, desde luego, lo hará un apoderado con un poder bastante para hacerlo. Pero un apoderado que cuenta con facultades suficientes para presentar declaraciones juradas, cuenta con facultades para decidir qué impuestos y por qué montos tiene que declarar. Esto significa que tiene, a su vez, la capacidad epistémica y pragmática del conocimiento de toda la realidad económica y financiera de la empresa. Y la tiene porque la potestad de declarar los impuestos significa que sabe cuáles fueron las ventas, cuál es el patrimonio, cuáles los gastos (todos: de funcionamiento, los sueldos, los consumos, etc.), las compras, etc. Esto implica que tiene todos los conocimientos para poder ejercer de forma adecuada la representación de la empresa y si no tiene el conocimiento, lo puede tener en cualquier momento. Porque a quien se le otorga un poder, junto con la responsabilidad que eso conlleva, se le otorgan las facultades para que lo ejerza.

La injerencia tributaria que requiere el tribunal, parece pasar por alto el primordial problema de cuando alguien incurre en omisiones o en delegaciones que no controla. Porque hay, de principio, una injerencia tributaria, cuando estamos frente a una persona física que goza de la posibilidad de presentarle al Fisco toda la información tributaria de una empresa. Y eso, desde ya, es una injerencia tributaria fuerte.

Cuando omite presentarle la información a la Administración Tributaria, incurre en una omisión y, por ende, tiene un obrar negligente. Si presentara todas las declaraciones juradas y dichas declaraciones juradas le dieran una suma a pagar, y el contribuyente no pudiese hacer frente al pago de dichas obligaciones tributarias, ahí no habría negligencia, porque el hecho de que el contribuyente no esté en condiciones de cumplir sus obligaciones porque no tiene capacidad financiera, no le puede aparejar incurrir en responsabilidad.

No presentar declaraciones juradas sí lo hace incurrir en responsabilidad, porque esto encuadra perfectamente en el supuesto normativo “no proceder con la debida diligencia en el ejercicio de sus funciones”, previsto por el ya citado artículo 21. El cumplimiento de las obligaciones formales, a que hace referencia el artículo 14 inciso cuarto del Código Tributario uruguayo, es un tipo de obligación que resulta de primera importancia para las Administraciones Tributarias, ya que conforme con lo dispuesto por el artículo 70 del mencionado cuerpo normativo, la regla es la autodeterminación de los tributos, siendo la liquidación de oficio por parte de la Administración Tributaria una excepción y no la regla.

El sistema tributario se apoya fuertemente en el cumplimiento voluntario de los tributos y dicho cumplimiento voluntario, a su vez, se materializa en la presentación de las declaraciones juradas y en su pago. El principio base de los sistemas tributarios es contar con la información adecuada. Por dicha razón, una agencia recaudadora será más exitosa en el cumplimiento de su objetivo de recaudar tributos en la medida en que cuente con la mayor información posible. La información es la principal herramienta de una Administración Tributaria, por lo anterior, las normas tributarias suelen consagrar la obligación de que terceros presenten información sobre las ventas que realizan los contribuyentes y, en la actualidad, el conocido instrumento del *cruzamiento de información*, es un instrumento más eficiente (por el universo de contribuyentes que permite alcanzar), que cualquier auditoría *intensiva* que se despliegue frente a distintas empresas en particular. Lo anterior se debe a que, desembarcar en una empresa por parte de un equipo de inspectores o auditores de una Administración Tributaria, es una posibilidad muy limitada, porque se necesitaría que las Administraciones contaran con una gran cantidad de inspectores y desplegaran una ingente cantidad de recursos financieros que, de todas formas, serían insuficientes para abarcar a la totalidad de dicho universo de contribuyentes.

En consecuencia, la solidez de cualquier sistema tributario reposa en que quienes tengan la obligación de presentar declaraciones juradas, efectivamente lo hagan. Y quienes tienen poder o representación de un contribuyente cuentan, de regla, con injerencia tributaria. Porque el contribuyente les dio esa potestad de representarlos y esa potestad de representarlos no es, únicamente, en materia comercial o societaria, es también en materia tributaria, porque tienen la facultad legal de hacerlo y con ella, de obligar a la empresa. Ya sea porque tienen esa representación por disposición de la ley, por disposición del estatuto, o del contrato social, o porque se les dio, mediante un negocio jurídico de apoderamiento, dicha facultad.

Eso sitúa a los representantes y a los apoderados en la posibilidad legal de incurrir en omisiones. Y como vimos, muchas veces, la responsabilidad deviene de las obligaciones que uno tiene. Todo el elenco de sujetos que no son ni representantes, ni apoderados, no va a ser llamado a responsabilidad, en virtud de esta disposición legal del artículo 21 (podrán eventualmente serlo por otra disposición diferente, por ejemplo, el artículo 95 del Título IV del TO 1996 llama a responsabilidad a los directores y socios contribuyente del IRAE, y la responsabilidad es, en dicho caso, objetiva). Y no van a ser llamados a responsabilidad porque no tienen el deber de presentar las declaraciones juradas.

Analizamos el caso de la omisión de presentar declaraciones juradas, porque en dicha hipótesis se halla la diferencia central que tienen las Administraciones tributarias con la jurisprudencia consolidada del TCA, que mantiene hace varios años ya, sin variaciones y de forma monolítica, que, salvo que se demuestre por parte de la Administración que los representantes o apoderados tenían injerencia *efectiva* en materia tributaria, no pueden ser llamados a responsabilidad.

El caso problemático tiene entonces las siguientes características: 1. Nos encontramos frente a representantes o apoderados, con facultades legales o con poder para representar tributariamente a la empresa, esto significa, para actuar válidamente, obligando al contribuyente, frente al Fisco. 2. Estos representantes, pese a que tenían la posibilidad legal de hacerlo, se abstuvieron u omitieron presentar las declaraciones juradas que debían haber presentado por el contribuyente. 3. El contribuyente está omiso en la presentación de las citadas declaraciones. 4. Para el TCA, dichos sujetos no son *necesariamente* responsables tributariamente, en virtud del artículo 21 del Código Tributario.

Delineado el caso problemático, la pregunta que nos podemos hacer es por qué el TCA no aplica el artículo 21 (en su interpretación más razonable) y por qué no considera responsables a los apoderados o representantes que omitieron la presentación de dichas declaraciones juradas. Y esto porque, la no presentación de declaraciones es una omisión y una omisión en el cumplimiento de una obligación, es un caso claro de negligencia o falta de diligencia.

El argumento del TCA, aunque el tribunal no lo suele presentar de una manera *formalizada*, parecería asentarse en la tesis de que es necesario probar que el representante o apoderado ejercía una *función tributaria*. El tenor literal del artículo 21 refiere precisamente al *ejercicio de sus funciones*. El no proceder con la debida dili-

gencia, debe serlo en el ejercicio de sus funciones. El problema se presenta porque el TCA parece entender que la injerencia en materia tributaria sólo se verifica mediante acciones de contenido positivo, como adelantábamos al comienzo del punto anterior. O, mejor dicho, en pro de una interpretación caritativa, no basta con que alguien potencialmente pueda tomar decisiones en materia tributaria, sino hay una prueba, de corte positivo, de que efectivamente lo hizo.

La anterior lectura del argumento del TCA parecería ser favorable a la hipótesis de un reducto o espacio para la responsabilidad por omisiones. Imaginemos el siguiente caso: un director representante de una sociedad anónima dice que él es el encargado de tomar las decisiones en materia tributaria y se lo declara por acta a los inspectores del Fisco. En este caso, el Tribunal, conteste con su jurisprudencia, lo declararía responsable por haber incurrido en la omisión de presentar declaraciones juradas.

La anterior tesis se observa con claridad en la jurisprudencia conteste del TCA, donde entiende que, si la contribuyente tiene un único representante, un único director durante el período, en este caso dicho director es responsable solidariamente por las obligaciones tributarias (tributos y sanciones) que sean debidas por el contribuyente. En conclusión, aunque limitado, hay un reducto para la responsabilidad por omisiones en la jurisprudencia del último y único órgano que entiende en materia de legalidad de los actos administrativos en el Uruguay.

Así, por ejemplo, en sentencia 199/2019 citando una jurisprudencia anterior (sentencia 759/2015) el Tribunal consideró que cuando existe un único director su omisión es relevante a los efectos tributarios. *“... surge que en el periodo liquidado el único director y representante de la sociedad era el accionante, quien no logró acreditar que su participación fuera meramente formal. Incluso, en su escrito de proposición sostuvo que reservó dos apartamentos a los efectos de cubrir una eventual deuda tributaria, lo que denota una contradicción evidente. La conducta omisiva del actor quedó plasmada en la no presentación de las declaraciones juradas correspondientes, lo que conduce a que la aplicación del art. 21 CT por parte de la demandada fuera adecuada”*.

No obstante, cabe preguntarse si este espacio de responsabilidad por omisiones es, todo lo grande que, según el texto legal, debiera ser. En definitiva, si la tesis del TCA es legal, si encuentra asidero o apoyo en la ley.

Para indagar en lo anterior, imaginemos la siguiente hipótesis: A y B son directores de una sociedad anónima, por disposición del estatuto social, la representación la ejercen de manera indistinta A o B. Supongamos a su vez, que pese a que tanto A y B tienen la potestad legal de presentar declaraciones juradas por la empresa y tomar por la empresa las decisiones tributarias, A y B tienen un acuerdo, en los hechos, de que será A quien en definitiva tome las decisiones y será el encargado de presentar dichas declaraciones. ¿Eso es suficiente para que B deje de ser tributariamente el responsable? ¿No tiene responsabilidad B por haber delegado ese trabajo en A? ¿Alcanza un acuerdo privado entre personas físicas para que una persona pueda dejar de tener responsabilidad legal? ¿El acuerdo significa que no *tuvo*, ni *tiene* injerencia en materia tributaria? ¿Dejar la responsabilidad a otro, es efectivamente para la ley, *dejarla*? ¿Tiene B facultad de rescindir ese acuerdo en cualquier momento? ¿Si lo tiene, no estaría efectivamente, al menos desde el punto de vista *pasivo*, decidiendo en materia tributaria? ¿Asumiendo que, conforme al derecho uruguayo, este acuerdo no tiene una forma solemne de realizarse, ni de rescindirse, cuál sería la prueba que tendríamos que exigir? ¿No puede B ejercer un contralor sobre la actividad de A, dado que fue a quien delegó dicha actividad?

Delegar en otro una responsabilidad legal, no parece que debiera entenderse como la forma de quitarse esa responsabilidad. Y esto se debe a que potencialmente y en cualquier momento B puede presentar declaraciones juradas *válidas* frente al Fisco, y no necesita nada más que la situación, desde el punto de vista jurídico, como la que está planteada. Si tiene esa potencialidad, y no veo cómo pueda sólidamente argumentarse en contra de este punto (es decir, que no tiene esa posibilidad legal), debemos admitir *al mismo tiempo*, que incurrió en una omisión. El derecho está plagado de ejemplos donde alguien responde por una omisión y como dije algunos párrafos más arriba, también el TCA cree que se puede responder por omisiones. Evidentemente el caso del responsable tributario, es un caso de responsabilidad voluntaria. Es decir, nadie está obligado a ser director o socio de una empresa o apoderado y esa condición siempre puede renunciarse, aun cuando fuera, por hipótesis, necesario un proceso judicial para efectivizarse.

Por ende, aunque el caso pueda revestirse de un caso donde el TCA no considere que pueda, de una forma jurídicamente justificada, darse un caso de responsabilidad por omisiones, el caso requiere de otros aditamentos. Si tuviésemos que fijar el núcleo problemático de la cuestión, yo diría que el problema se presenta porque, en opinión del TCA, un acuerdo entre las personas físicas, basta para que uno asuma esa responsabilidad y el otro se la quite. Y el acuerdo no tiene por qué ser explícito,

puede ser un acuerdo tácito. Esto es contrario a lo dispuesto por el artículo 14 del Código Tributario donde claramente establece que las obligaciones legales no pueden verse alteradas por los acuerdos entre particulares.

La función es ser representante o apoderado y si la empresa tiene bienes y el apoderado tiene poder de administración, administra los bienes. Si no es realmente apoderado y es un testaferro porque el poder es falso, o es un falso socio o un falso director está claro que en dichos casos no ejerce ninguna función. Pero si representa a la empresa válidamente, aun cuando ese poder sólo lo haya efectivizado en ámbitos comerciales, por ejemplo, está ejerciendo funciones tributarias.

Lo anterior se desprende por la jurisprudencia conteste del TCA, donde no requiere más nada que se demuestre que existe una pluralidad de representantes y considera que es la Administración Tributaria la que tiene la carga de probar quién de esos representantes era el encargado de tomar las decisiones tributarias del contribuyente. El problema entonces se ve salpicado por una cuestión referente a la *teoría de la prueba*. En este punto tampoco encuentro justificado el razonamiento del TCA.

No lo encuentro justificado porque hay un documento escrito, donde consta que B es el representante tributario del contribuyente C. Dicho documento escrito prueba lo que la Administración alega, esto es, que B responde tributariamente, sin importar el acuerdo que tenga con A. Y sin importar la prueba que tenga de tal acuerdo. No obstante, sorprendentemente, el TCA tampoco carga sobre el contribuyente las tintas de la prueba. No le exige a B que para zafarse de la responsabilidad pruebe que A era el encargado de las decisiones y que por el reparto del trabajo a la interna de la empresa, él estaba a cargo de otra área⁵.

Nótese, además, que si el “ejercicio de sus funciones” como lo toma el TCA, es la adopción de decisiones en materia tributaria, como consta en la sentencia 548/19 ya citada, un gerente también toma decisiones en materia tributaria, y eso no lo hace un representante. En las grandes empresas suele haber una división de tareas, pero quien tiene la representación de administración y disposición puede estar al tanto de todo lo que considere que tiene que estar al tanto y si tiene capacidad para obligar a la sociedad, incluso comprando o vendiendo bienes por montos elevados, y tiene capacidad para decidir presentar una declaración diciendo lo que al contribuyente le correspondió pagar por los impuestos (que implica todo el acceso a la información contable, fiscal y financiera de la empresa) y para, como conclusión, obligar a la empresa al pago, si hubiese algún saldo pendiente, de eso se trata el ejercicio de una función tribu-

taria, porque las funciones también se ejercen siendo omisos.

Imaginemos que el grupo de accionistas de una sociedad anónima designan a A y B directores y representantes de la sociedad. Imaginemos que, por un acuerdo entre A y B, B se dedicaría a vender y A, a toda la parte administrativa. Evidentemente si B es malo en su trabajo, eso va a traer aparejadas consecuencias también a A, dado que el grupo de accionistas va a pedirle cuentas a ambos por la gestión y la división que hicieron de dicha tarea. De forma que, A está totalmente legitimado para realizar un contralor de la gestión de B y pedirle explicaciones. De la misma forma, B está en condiciones de ejercer un contralor a la labor de A y pedirle que le rinda cuentas, porque es también su responsabilidad, puesto que así se resolvió por parte del grupo de accionistas. De ningún modo parece una explicación justificada que A dijese: “no tengo nada que ver con las ventas porque resolví delegarlo en B”.

En el caso de la situación de los apoderados, es aún más complejo, porque en los casos que analizamos, no es que los apoderados no hayan realizado ninguna gestión y las hayan delegado todas. En primer lugar, porque surge que las gestiones las hicieron, pero se justificaba eso diciendo que “solo firmaba”, como si sólo firmar careciera de efectos jurídicos; a su vez tampoco consta que hayan delegado la tarea en otra persona.

VI. Conclusiones.

1. Las omisiones se constituyen en un desafío para la teoría de la acción causal. Podemos decir que las omisiones son una suerte de acciones ausentes. Sin embargo, una persona obtiene determinados resultados queridos, omitiendo ciertas acciones. Por ejemplo, puede deliberadamente omitir prestar asistencia a una persona que está moribunda y tiene chances certeras de salvar su vida si es asistida, porque pretende beneficiarse de su muerte. No podemos decir que la persona con su omisión, causó la muerte de la otra persona, pero, al mismo tiempo, parece indudable, que podemos reprocharle su conducta omisiva y hacerlo responsable por ello.

2. Para una teoría de la responsabilidad legal, las omisiones voluntarias, juegan un papel importante. Para que estemos frente a una omisión, es necesario que pese sobre nosotros una obligación, sin una obligación, no puede haber tampoco una omisión. Nadie puede reprocharle a un ciudadano común haber omitido desarrollar la vacuna contra un virus potente y mortal, porque no pesa sobre ningún ciudadano común tal obligación.

3. En el derecho se suele apreciar la dificultad para detectar las omisiones en el régimen de la responsabilidad legal. Un caso, a mi juicio paradigmático, es el caso de la responsabilidad legal establecida en el artículo 21 del Código Tributario, que regula la responsabilidad de los representantes y apoderados que actúen con negligencia en el ejercicio de sus funciones.

4. El TCA no considera responsables a los apoderados y representantes por su conducta omisiva, porque entiende que el ejercicio de la función implica el desarrollo de funciones de corte *positivo* (por oposición a omisivo), y no analiza que tales individuos se encuentran plenamente facultados para presentar las declaraciones juradas de las empresas que representan (lo que significa que tienen acceso, si quieren y no lo omiten, a toda la información contable y financiera de la empresa) y que son llamados a responsabilidad precisamente cuando no presentan dichas declaraciones juradas, es decir, cuando incurrn en omisiones.

Bibliografía

- Agostino, S. (2016). “La apreciación de la culpa en el artículo 21 del Código Tributario” en Revista Tributaria IUET, v. 43, n° 254, p.677-690.
- Anscombe, G.E.M. (1957). *Intention*. Harvard University Press.
- Clarke, R. (2016). Agent causation. En T. O’connor and C. Sandis (Eds). *A companion of philosophy of action*, p. 218-226.
- Davies, W. (2016). The causal theory of action. En T. O’connor and C. Sandis (Eds). *A companion of philosophy of action* p.32-40.
- Davidson, D. (1995). *Ensayos sobre acciones y sucesos*. Instituto Investigaciones Filosóficas.Unam.Crítica.
- Korsgaard, C. (2008). *The Constitution of agency. Essays on Practical Reason and Moral Psychology*. Oxford University Press.
- Gardner, J. (2012). *Ofensas y defensas. Ensayos selectos sobre filosofía del derecho penal*. Marcial Pons.
- González Lagier, D. (2005). *Quaestio facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*. Palestra.
- Hart, H.L.A. (2019). *Castigo y responsabilidad. Ensayos de filosofía del derecho*. Marcial Pons.
- Moore, M. (2011). *Causalidad y responsabilidad. Un ensayo sobre derecho, moral y metafísica*. Marcial Pons.
- Ormeño, J. (2010). *Acciones, razones y agentes*. LOM.
- Prades, J. (2014). La fragilidad de los sucesos y la normatividad de la causalidad. En *Causalidad y atribución de responsabilidad*, D. Papayanis Ed., p.19-43.
- Rawls, J. (1995) *Teoría de la Justicia*. Fondo de Cultura Económica.

Jurisprudencia del TCA

565/12 de 13/09/2012.

199/19 de 9/04/2019.

401/19 de 25/06/2019.

517/19 de 13/08/2019.

548/19 de 15/08/2019.

232/20 de 5/05/2020.

593/20 de 8/09/2020.

Notas

¹ El artículo 21 dispone que: “(Solidaridad de los representantes).- Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo”.

² El concepto de excusa empleado aquí es distinto a como lo conceptualizó Hart en su clásica obra de 1967 Castigo y Responsabilidad.

³ No es sencillo presentar una definición de naturalismo, podría sostenerse, simplificando, que se trata de la posición sostenida por aquellos autores que consideran que lo fundamental es explicar cualquier fenómeno en base a consideraciones físicas, o de las leyes de la naturaleza y reducen (aunque no todos) la filosofía a la ciencia física. Para profundizar puede consultarse la entrada al respecto de la Enciclopedia de Filosofía Standfor a cargo de David Papineau.

⁴ Las teorías del agente son aquellas teorías que, más que nada en el campo de la metaética, ponen énfasis en el rol central que ocupa el individuo con su punto de vista particular y que corresponde considerar a las cuestiones problemáticas de la objetividad en ética y otras cuestiones emparentadas concibiendo al individuo como dotado

de razón práctica y con un ser autónomo.

⁵ Al respecto puede consultarse el trabajo de Sol Agostino, que pone énfasis precisamente en este punto.