

¿Es posible que respondan tributariamente los representantes de un responsable?

Serrana Delgado Manteiga¹

1. Planteo del problema.

En el curso del presente artículo pretendo abordar el problema de si es posible en nuestro Derecho Tributario la figura del responsable de responsable. Dicho con más precisión, pretendo examinar las razones por las cuales un representante de un responsable tributario puede ser responsabilizado conforme con el artículo 21 del Código Tributario. Esto tiene impacto a la hora de responder a las preguntas de si un representante de un responsable conforme el artículo 22 del Código Tributario (el caso de la sucesión de empresa) o si un representante de un agente de retención o percepción puede ser responsabilizado por la deuda que tenga su representado. En otro lugar me pronuncié favorablemente a la primera pregunta², a la hora de analizar el caso de la sucesión de empresa conforme el artículo 22. En esta ocasión me interesa analizar el problema de una forma más general y centrarme en el artículo 21, que es el artículo base de la responsabilidad de los representantes de deudores tributarios.

Como es bastante conocido para el público experto, la dogmática tributaria se ha pronunciado en contra de esta tesis. El argumento central para entender que no es posible que respondan los representantes de un responsable, es entender que cuando el artículo 21 del Código Tributario menciona el concepto de “obligación tributaria” se está refiriendo a la obligación tributaria en sentido estricto, esto es el concepto de obligación tributaria a que refiere el artículo 14, inciso 1, y no al concepto amplio de obligación tributaria, o más propiamente al concepto de “obligaciones de naturaleza tributaria”.

La presente exposición seguirá la siguiente metodología: en primer lugar se expondrán con la mayor precisión posible los argumentos dados por los autores de la dogmática tributaria. Posteriormente, se confutarán estos argumentos. Para eso, dado que nos encontramos frente a un problema de índole interpretativo, considero imprescindible apelar a las herramientas dadas por la contemporánea teoría del derecho y más específicamente por la teoría del lenguaje, que nos permita diferenciar los enunciados del lenguaje que son relevantes para analizar la cuestión. Para eso será necesario distinguir los conceptos de disposición normativa, norma o enunciado interpretativo, proposición normativa y el status de ciertos argumentos interpretativos de corte sistemático, como el de la *constancia terminológica* y el de *sedes materiae* y analizar el problema de la ordenación o jerarquización de fuentes.

2. La posición de la dogmática tributaria.

Concretamente, en cuanto al punto de la responsabilidad de un representante de adquirente de casa de comercio o empresa sucesora en el activo o pasivo de empresas, sostiene Berro que: “*En el caso del adquirente de casa de comercio no se aplica ni el art.22, ni el art 21...El art.21 instituye como responsable del tributo, al representante*

¹ Las opiniones vertidas en este trabajo no representan las de ninguna institución.

² Delgado, Serrana, “Algunas cuestiones problemáticas del aspecto temporal y subjetivo de la responsabilidad del artículo 22 del C.T.”, En Revista Fiscalidad e Impuestos, Montevideo, CADE, Agosto 2015

de un contribuyente. El adquirente no es contribuyente de los tributos por los que responde; el adquirente se hace responsable de un tributo que, por hipótesis, corresponde al propietario anterior y por un período anterior. La responsabilidad para el contribuyente enajenante nació con su hecho tributable. Para el adquirente nace con la adquisición, acto distinto y posterior al primero. Ello tiene implicancias tributarias. Desde el punto de vista del art.21, ya que exige como condición de la responsabilidad la falta de diligencia. En el caso de la enajenación de casa de comercio los representantes de la adquirente no tendrán control (posiblemente no podrán si quiera enterarse) de la ocurrencia de hechos generadores en la casa de comercio antes de la transferencia. No puede tener diligencia o negligencia ya que se trata de hechos ya ocurridos y realizados por otro sujeto. El art. 22 no hace responsable por infracciones sino por las 'obligaciones tributarias' y en el Cap. V no se prevé la hipótesis de que los adquirentes de casas de comercio sean responsables por sanciones. Menos lo serán sus representantes, que sólo serán responsables por tributos del adquirente en cuanto sea contribuyente. En resumen: el art. 21 requiere falta de diligencia, situación de realización normalmente imposible en un comprador frente a hechos pasados y realizados por un tercero. El art. 22 responsabiliza al adquirente y no a sus representantes. Y por último, la solidaridad que impone el art. 22 -por la estructura fáctica de las operaciones a que se refiere-nunca puede suponer la simultaneidad de la responsabilidad del adquirente respecto del débito del contribuyente enajenante que es, por hipótesis, anterior. Menos sus representantes, en cuya situación deberían darse, acumulativamente, los requisitos del 22 (para que el adquirente sea responsable) y del 21 para que el representante sea responsable de las 'obligaciones tributarias' de un contribuyente³.

Corresponde resaltar que esta posición de Berro se asienta en su tesis de que la obligación tributaria que menciona el artículo 21 es la obligación tributaria en sentido estricto, a que hace referencia el artículo 14 inciso 1. Berro sostiene que desde el punto de vista científico es más correcta la tesis restringida de obligación que asimila la obligación tributaria al derecho de crédito por tributo, en tanto ofrece la suficiente diferenciación estructural y ontológica como para ser distinguido del resto de las obligaciones formales o por infracciones.

Concretamente, en cuanto a la posibilidad de que responda el representante de un responsable, nos dice el autor: *“Se trata de determinar si el concepto de obligación tributaria hace referencia solamente a la relación de crédito que nace entre el sujeto activo y el pasivo por el devengo de un tributo, o si también deben considerarse incluidas en su concepto aquellas obligaciones o deberes que la ley impone, algunas veces como antecedentes de la relación de crédito (como es el caso de declaraciones, informaciones sobre situaciones económicas, presentación o exhibición de documentos, etc.) o algunas otras veces como relaciones derivadas del incumplimiento de normas tributarias o de la tipificación de infracciones (como las sanciones)”*⁴ Así sostiene que: *“El art. 21 C.T. solidariza a los representantes por las 'obligaciones tributarias' que correspondan a sus representados...”. Por lo tanto la clave de la extensión objetiva de esta responsabilidad la constituye el concepto de obligación tributaria. Un primer*

³ Berro, Federico, “Responsables tributarios”, Montevideo, Amalio Fernández, 1990, p.59-61

⁴ Berro, Federico, “Obligación, responsabilidad y solidaridad en el Derecho Tributario” Amalio Fernández, 1988, p. 13 y 14.

acercamiento surge de la terminología usada interpretada de acuerdo a su sentido general y obvio (Art. 18 del C.Civil). Desde esta perspectiva las palabras 'obligaciones tributarias' tienen el significado natural de 'obligaciones por tributos', locución que es su sustitutivo gramatical. Luego- y no por eso menos importante- tenemos una definición legal que hace aplicable la segunda parte del artículo 18 del C. Civil, cuando refiriéndose a las palabras usadas, prescribe: 'pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en estas su significado legal'. Afortunadamente, esta definición coincide con el sentido literal. Resulta evidente que nuestro C.T. tiene, en el art. 14 inciso 1, una definición legal de 'obligación tributaria' que resulta de acuerdo a lo anterior, preceptivamente aplicable en todas aquellas normas que mencionan o se remiten a ese concepto dentro del mismo cuerpo legal...nuestro Código se ha decidido por una de las dos principales concepciones que la doctrina tiene sobre la relación jurídica tributaria. Frente al concepto amplio (que ve en ella un haz de obligaciones directa o indirectamente conectadas, su garantía, y sus sanciones) nuestro Código tomó el camino de consagrar el concepto restringido de 'obligación tributaria' o deuda tributaria, comprendiendo en dicha denominación solamente el vínculo del crédito concreto que nace de la realización del hecho imponible''⁵).

De lo anterior se desprende que Berro ha usado dos argumentos para sostener lo anterior: en primer lugar uno de corte literal por el cual "obligación tributaria" sería sinónimo de "obligación por tributos" y el segundo argumento es entender que el inciso primero del artículo 14 es el que proporciona la definición de obligación tributaria, que sería, en su opinión, coincidente con el sentido literal o gramatical.

Pero Berro rápidamente se enfrenta con el escollo de argumentar en torno al inciso final del artículo 14, inciso que puede ser entendido, según él mismo lo afirma, como una consagración de la concepción amplia de obligación tributaria. Nos dice: "*El art. 14 en su último inciso (que no figura en los antecedentes y que fue incluido sin comentarios en forma previa a la sanción del texto definitivo del Código de 1974) hace una precisión relacionada con la naturaleza de las obligaciones que cita...una serie de consideraciones permiten descartar que el sentido de este último agregado haya tenido por fin derogar la definición del inciso primero. Para el estudio de este tema debemos partir de la base de que un mismo cuerpo legal no puede contener dos definiciones válidas para un mismo concepto. O son contrarias y sólo puede regir una sola de ellas o tienen distinto campo de aplicación y pueden coexistir cada una en su función. Somos partidarios de esta última tesis, basándonos en una serie de razones que indican que el inciso 1 constituye la definición legal de obligación tributaria como el crédito nacido del hecho generador y el inciso 4 indica la naturaleza de otros vínculos...podemos indicar estas razones: a) los antecedentes: el inciso 1 proviene de una muy estudiada teoría de la obligación tributaria que dio lugar a la similar definición del MDCTAL. En cambio el inc. 4 proviene de un agregado al proyecto de C.T. uruguayo de 1971 y no tiene aclaración de los motivos de su inclusión. b) la terminología: el inc 1 define lo que ES la obligación tributaria. En cambio el inc 4 indica lo que SE CONSIDERA de naturaleza tributaria. Son conceptos que marcan por sí mismos la diferencia; c) el contexto: la definición del inc 1 se apoya y tiene correlación con otras definiciones del Código, que también provienen del MDCTAL y que forman un orden coherente con aquel. Entre ellas, el art. 24 que define al hecho generador como presupuesto que origina la obligación; el art. 15 que liga la definición de sujeto activo al concepto de*

⁵ Berro, Federico, "Responsables..", cit., p 29 y 30.

acreedor del tributo; el 16 que liga el concepto de sujeto pasivo al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente; o el 17 que califica al contribuyente como aquel respecto del cual se verifica el hecho generador, etc. d) la estructura general del Código reafirma el sentido estricto del concepto cuando divide netamente en capítulos separados (II y V) las normas relativas a los tributos (objeto de la obligación tributaria) y aquellas referentes a las sanciones (objeto de una relación que nace, no del hecho generador, sino del hecho ilícito). Lo mismo surge de la forma paralela de tratar similares institutos (como responsabilidad de representantes, de sucesores, etc.,) para los tributos y para las sanciones en capítulos separados lo que es remarcado en la exposición de motivos del Código”⁶.

Esta sistematización que encontramos en la obra de Berro “Responsables tributarios es una muy buena síntesis de las opiniones vertidas al respecto in extenso en su obra anterior “Obligación, responsabilidad y solidaridad”.

De la cita anterior surge que en el apartado A) Berro utiliza una suerte de ordenación o jerarquización de las fuentes jurídicas. Entiende que el inciso primero tiene como fuente una doctrina muy sólida de obligación tributaria, que es nada menos que la prácticamente unanimidad de la doctrina latinoamericana que se apoya centralmente en el Modelo de Código Tributario para América Latina y que por el contrario, el inciso 4 responde al proyecto del Poder Ejecutivo que fue incorporado al Código sin exposición de motivos.

En el apartado B) Berro sostiene un argumento de corte literal que apunta de alguna forma a la naturaleza jurídica de la cuestión, nos dice que una cosa es lo que “es” y otra diferente lo que “se considera”.

En el apartado C) hay un argumento que la dogmática denomina de corte “lógico-sistemático” o de interpretación contextual, el autor sostiene que el inciso primero se ajuste mejor al resto del Código que liga el concepto de obligación tributaria con los conceptos de tributo o de hecho generador.

En el apartado D) hay un argumento que pone énfasis en la ubicación de las disposiciones. En este entendido el autor sostiene que el Código ha regulado en capítulos diferentes las normas relativas a los tributos por un lado y a las normas relativas a las sanciones por el otro.

Otro argumento fuerte que al autor ha utilizado y lo ha tomado como premisa fundamental, porque dice que es necesario partir de este entendido, es que un mismo cuerpo legal no puede contener dos normas contradictorias, dice que no puede contener “dos definiciones válidas para un mismo concepto”, claramente quiso decir dos definiciones válidas y contradictorias para un mismo concepto. Si son contrarias, deberá regir una sola de ellas o considerarse que tienen alcances diferentes. En la primera de las versiones el autor asume la idea de coherencia o completitud de los órdenes jurídicos. En tal sentido afirma: “*Debemos decidir si el art. 14 trae dos definiciones de una misma cosa (la obligación tributaria) que por lo tanto resultan incompatibles o si por el contrario pueden ser compatibles. La solución que entienda que el inciso 4º constituye una definición de obligación tributaria debe reconocer que ella choca abiertamente con la definición del art. 1º. Y que teniendo ambas legalmente el mismo valor, deberá forzosamente decidir cual es la coherente con el resto del sistema y como se adecua a todas las normas que utilizan y relacionan el concepto de obligación tributaria (en este caso se encuentran las que definen el hecho generador, art. 24; los sujetos, art. 15 y sig., etc.)*”.

⁶ Berro, Federico, “Responsables...”, cit., p 31 y 32.

Berro concluye que el inc. 4° no tuvo la intención ni el efecto de derogar el inciso 1° y que no constituye una definición de obligación tributaria que contradiga al inciso 1° y al resto del Código. Para él tienen distinto alcance y eso significaría que las obligaciones mencionadas en el inciso 4° se regularán por el Derecho tributario, pone énfasis en su origen ex-lege y la naturaleza personal de la relación. Pero no puede derogar su definición. El concepto de hecho generador del tributo es el que pautaría la definición de obligación tributaria. *“Ello trae como consecuencia que, habiendo una definición legal de obligación tributaria en el inc 1, a ella y solo a ella pueda recurrirse cuando otras normas del mismo cuerpo jurídico mentan precisamente ese concepto sin referirse genéricamente a las obligaciones de ‘naturaleza tributaria’. Así entonces el texto positivo nos obliga a distinguir entre aquellas normas que hacen mención a las ‘obligaciones tributarias’ de aquellas que se refieren a las ‘obligaciones de naturaleza tributaria’, dándole a las primeras la interpretación que obliga la definición legal del inciso 1 ° del art. 14”.*

Y concretamente en lo que respecta a la cuestión de cómo impacta este concepto de obligación tributaria en el caso de los responsables, Berro concluye: *“Por todo lo expuesto debe concluirse que el concepto de obligación es el que surge del inc 1 del art. 14. Esta definición tiene fuerza legal obligatoria para todas aquellas normas que se remiten a su concepto al mentar los precisos términos de ‘obligación tributaria’. De ello deriva que el art. 21, ubicado dentro del Cap. II del Código (destinado a regular las relaciones a que da lugar el tributo) se refiera a la responsabilidad de los representantes por ‘obligaciones tributarias’ y se aplica exclusivamente a aquellas obligaciones nacidas de los hechos generadores de tributos realizados por sus representados”*⁷.

Esta posición es sostenida también por Dino Jarach en su libro “El hecho imponible”, Jarach es de los autores que se adhieren a la tesis simple de obligación tributaria: *“Si se admite la preeminencia lógica del derecho tributario material frente al derecho tributario formal y su autonomía estructural frente al derecho administrativo, se atribuye importancia fundamental en el sistema de derecho tributario y en el sistema de derecho en general a la relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo, Estado y otra entidad pública, tiene la pretensión y el sujeto pasivo o los sujetos pasivos, contribuyentes, la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se verifique el hecho que la ley ha previsto. Esta relación, es decir, la relación tributaria propiamente dicha, asume la posición central del derecho tributario. Alrededor de ella están otras relaciones jurídicas, las que hemos titulado accesorias, la relación de reembolso que estructuralmente, constituye el revés de a relación tributaria. Distintas lógicamente, aunque teleológicamente subordinadas, están las relaciones jurídicas que surgen de la actividad administrativa tributaria. Distintas también las relaciones entre Estado y particulares en consecuencia de un ilícito penal tributario, y las relaciones procesales tributarias. La relación jurídica que tiene por objeto el tributo es la relación central de derecho tributario, es la que propiamente merece el nombre de relación jurídica tributaria. La posición opuesta a la nuestra, la que niega autonomía estructural al derecho tributario material...no hay diferencia ni tampoco preeminencia estructural entre aquella y las otras obligaciones que sirven al desarrollo de la actividad administrativa tributaria: la obligación de declarar un rédito, la obligación de presentar libros y documentos, la obligación de someterse a inspecciones, y*

⁷ Berro, Federico, “Responsables...”, cit., p. 32

controles por parte de funcionarios, las numerosas obligaciones de hacer, de sufrir, están en el mismo plano que la obligación de pagar el tributo”⁸.

Montero Traibel también es partidario de esta tesis restringida de obligación tributaria: *“ahora, se concluye en que existe una obligación de dar, una obligación sustantiva, que se manifiesta por la entrega de dinero al Estado y conjuntamente con ella, existen y coexisten una serie de obligaciones también importantes, pero independientes de la de dar. Esta es la posición...que adoptó nuestro Código Tributario, en cuyo artículo 14 inciso 1° establece el concepto de obligación tributaria y en el inciso 4° reconoce expresamente como de naturaleza tributaria las obligaciones formales, el pago de anticipos e intereses y sanciones ya sea cumplidos por el contribuyente, los responsables o un tercero. Del análisis de esta disposición surge incuestionablemente el hecho de que no puede aceptarse la idea de una relación jurídica compleja. La diferencia que existe entre las obligaciones de colaborar con la Administración y las relaciones que nacen por la comisión de una infracción, son de naturaleza tan diferente a la que corresponde a la relación jurídica tributaria propiamente dicha, que hace que por un simple análisis se rechace la teoría”⁹.*

Valdés Costa por su parte fue también un precursor de esta tesis, así sostuvo: *“Conviene realizar aquella observación que hicimos en una clase anterior de que el impuesto da lugar a diversas relaciones entre esos dos sujetos, no solamente a la relación de pago de una cantidad de dinero, sino también a otro tipo de relaciones. Ustedes recordarán que dentro de esas otras relaciones estaban las de carácter accesorio (dándole a este término la acepción jurídica que corrientemente tiene en el derecho, de obligaciones que acceden a la obligación principal), entre las cuales están las que regulan las garantías reales; las que establecen otros sujetos pasivos responsables, solidarios o sustitutivos, del deudor principal; las que establecen recargos y multas por mora cuando éstas no tienen carácter punitivo; la acción de reembolso. Son todas ellas relaciones accesorias a la relación principal”¹⁰.*

3. Los niveles del lenguaje: la distinción entre disposición normativa, norma, y enunciado interpretativo. La falacia de falsa oposición.

Para la Teoría General del Derecho es bastante común distinguir niveles de lenguaje. Tras esta noción de niveles de lenguaje está la noción de funciones de lenguaje. Así se suele distinguir la función descriptiva, de la función prescriptiva del lenguaje. Mientras que la función descriptiva, describe el estado del mundo, como por ejemplo el enunciado “la puerta está abierta”, la función prescriptiva no pretende describir cómo se encuentra el mundo, sino prescribir cómo debería encontrarse, así el enunciado “cierra la puerta” es un enunciado en función prescriptiva.

El lenguaje del Derecho, aunque no en su totalidad, se encuentra en gran parte signado por la función prescriptiva del lenguaje, el Derecho no pretende describirnos cómo está el mundo, sino que lo que hace es decirnos cómo debería estar. Prescribe conductas a través de sus operadores deónticos como “prohibido”, “permitido” u “obligatorio”.

⁸ Citado por Berro, idem, p. 20.

⁹ Berro, Federico, “Obligación, responsabilidad...”, cit., p 27-28.

¹⁰ Valdés Costa, Ramón, “Curso de Derecho Tributario”, Montevideo-Buenos Aires, B de F, 2013, p. 343.

Mientras que el enunciado “la puerta está abierta” es pasible de ser verdadero o falso, el enunciado “cierra la puerta” no es pasible de verdad o falsedad, porque precisamente no describe cómo está el mundo, sino que pretende decirnos o transmitirnos cómo debería estar, esto es con la puerta cerrada. Pero no tiene sentido predicar su verdad o falsedad. Ahora bien, si el enunciado “cierra la puerta” no es ni verdadero, ni falso, el enunciado “Juan dijo ‘cierra la puerta’” ese sí es un enunciado en función descriptiva y por lo tanto pasible de verdad o falsedad.

Las disposiciones normativas, los textos normativos que se hallan en aquellas fuentes jurídicas que la comunidad jurídica considera dotadas de autoridad, dan lugar a las normas que son los significados asignados, estipulados, o encontrados en las disposiciones jurídicas. Por ende, las normas son el resultado de la tarea interpretativa y una variante dependiente de la interpretación. Así podemos distinguir entre las disposiciones normativas y los enunciados interpretativos, o las normas que son el resultado de esa disposición¹¹.

En el caso en concreto que nos interesa, la disposición normativa es el artículo 14 del Código Tributario que tiene los enunciados lingüísticos que conforman la morfología del propio artículo, o sea lo que podríamos entrecomillar del artículo 14. Ahora bien, de esta disposición normativa podría, según las opiniones vertidas por la dogmática reseñadas en el numeral anterior entenderse que existen dos enunciados normativos, o dos normas:

E. N. 1 (Enunciado normativo 1 o Norma 1) La obligación tributaria es aquella que se verifica cuando se produce un hecho generador o

E. N. 2 La obligación tributaria es aquella que se verifica con el acaecimiento del hecho generador o con la existencia jurídica de un deber formal, de un anticipo o de una sanción.

Sin embargo, lo genuinamente relevante del tema, no sólo para el caso que estamos considerando, sino también para otros casos, son los siguientes enunciados normativos o normas

E. N. 3 cada vez que el Código Tributario menciona la expresión “obligación tributaria”, tenemos que entenderla referida a la situación donde se ha producido la verificación de un hecho generador o

E. N. 4 cada vez que el Código Tributario menciona la expresión “obligación tributaria” tenemos que entenderla referido no sólo a la situación donde se ha producido un hecho generador, sino también cuando estamos en presencia de un anticipo o de una sanción, o de un deber formal, tanto sea en cabeza de un contribuyente, como en cabeza de un responsable.

E. N. 3 sería el corolario de E. N.1 y alternativamente E. N. 4 sería el corolario de E. N. 2.

E. N. 1, E. N. 2, E. N. 3 y E. N. 4 son significados asignados o estipulados, por la dogmática a la D. N. (disposición normativa) del artículo 14 del Código Tributario.

Esto centralmente implica que las normas o los enunciados interpretativos son variables de la interpretación. La interpretación de la dogmática le ha asignado esas posibles interpretaciones al texto normativo, con consecuencias normativas en el resto de las disposiciones.

La dogmática tributaria local, siguiendo la línea de la dogmática latinoamericana, claramente ha preferido la norma E. N. 1 y E. N. 3 por sobre E. N. 2 y

¹¹ Guastini, Ricardo, “Distinguiendo. Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho”, Barcelona, Gedisa, 1999.

E. N. 4. como posibles candidatos a normas y para hacerlo tuvo a su vez que asignar un significado normativo al último inciso del artículo 14 que fuera compatible con E. N. 1 en su presentación del problema.

Las razones para dicha preferencia han sido explicitadas en el apartado anterior. Importa resaltar que todos estos enunciados normativos o normas no dicen lo mismo que el artículo 14 del Código Tributario. Si le preguntamos a un extranjero o a alguien que no sea experto en la materia tributaria, y no conozca los desarrollos doctrinarios sobre el punto, probablemente no lea el artículo 14 como lo han leído los autores de Derecho Tributario.

En consecuencia, los significados posibles asignados a los textos son estos, pero también hay otros posibles significados a asignar y en consecuencia, otras normas a derivar.

Lo que me importa destacar es que ni el artículo 14, ni los E. N. 1 a E. N. 4 son pasibles de verdad o falsedad, sino que son producto de opciones interpretativas realizadas por la dogmática.

Lo que sí es posible es presentar proposiciones normativas, o sea presentar enunciados donde por P. N. 1.(proposición normativa) la dogmática ha entendido o ha asignado el E. N. 1 y así sucesivamente, tales proposiciones (del tipo “Juan dijo: ‘cierra la puerta’) son enunciados pasibles de verdad y falsedad.

La dogmática tributaria y concretamente Berro ha sostenido que E. N. 3 y como consecuencia E. N. 4 tienen que ser desechados como interpretaciones posibles del artículo 14 y concretamente del inciso final de este artículo porque eso implicaría que existen dos normas contradictorias y no podemos entender que el Derecho consagre dos normas contradictorias e igualmente válidas.

Por ende, Berro concretamente se pronuncia por entender que este inciso final simplemente significa o implica que los anticipos, o las sanciones, o los deberes formales son obligaciones que tienen su fuente en la ley, son ex lege, y que están regidas por el Derecho tributario, pero que no puede tener válidamente otro significado que éste.

Es posible convenir que esta interpretación del inciso final del artículo 14 torna a dicha disposición normativa en vacía de genuino contenido normativo, sería una especie de reiteración de las disposiciones que regulan los anticipos, los deberes formales o las sanciones. Esta interpretación priva al inciso final del artículo 14 de cierto significado normativo singular, y sería una disposición normativa redundante al decir de Guastini.

El Derecho contiene disposiciones normativas redundantes, ejemplos sobran en el caso de los Decretos Reglamentarios de impuestos, donde dichos textos suelen repetir disposiciones que se hallan ya contenidas en la ley. En este caso sucedería algo similar, si seguimos la interpretación de Berro y otros autores. Tendremos ocasión más adelante de analizar si esa es la mejor lectura para el inciso final del artículo 14.

Lo que me importa también señalar es que Berro presenta dos posibles lecturas del inciso primero y del inciso final del artículo 14 que las presenta como enfrentadas. Para posteriormente declarar, que tal enfrentamiento no puede ser posible porque implicaría una contradicción normativa, que no es aceptable si partimos del supuesto de que el sistema jurídico no puede contener dos disposiciones contradictorias y válidas al mismo tiempo. Esta forma de ver las cosas, hace que Berro sostenga que si leemos el inciso final del artículo 14 también como una definición del concepto de obligación tributaria, éste sea contradictorio con el inciso primero y por ende, no tenemos que ver el inciso final como una definición y la forma de verlo es entendiéndolo como significando que las obligaciones mencionadas en dicho inciso implica que también

sean obligaciones regidas por el Derecho Tributario, que tengan fuente legal y no mucho más.

Temo que aquí el autor incurre en una falacia de falsa oposición. En términos lógicos, una falacia de falsa oposición implica poner la situación en términos de que hay sólo dos posibles opciones para explicar una determinada situación. En este caso esta falacia estaría dada porque: 1. O bien se entiende el inciso final del artículo 14 como una definición de obligación tributaria; o 2. Hay que entenderlo como una declaración de que estas obligaciones tienen su fuente en la ley y estarán regidas por el Derecho tributario. Como 1 es contradictoria con el inciso 1 del artículo 14, entonces la lectura correcta de este artículo es 2.

Creo que es perfectamente posible asignar al inciso final otra lectura que no sea ni 1, ni 2, y que sea una alternativa posible y que lleve a consecuencias diferentes y contradictorias de las propuestas por Berro.

4. La naturaleza de las cosas, no hay una diferencia entre ser y considerar para el Derecho. ¿Hay una naturaleza jurídica de la obligación tributaria?

En el apartado anterior vimos que los significados asignados al texto del artículo 14 del C.T. han estado marcados por una disputa en la dogmática en torno a la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, si hay que entenderla como aquella obligación “simple” que se produce con el hecho generador o como un haz obligacional complejo que abarca también a otro conjunto de obligaciones. Creo que para esta discusión dogmática puede ser aplicable lo dicho por el profesor argentino de teoría General de Derecho Genaro Carrió: *“Buscamos -dice Robinson- una especie de llave única para un gran edificio. Tal cosa, posible en la geometría, no se puede conseguir siempre. Esas supuestas definiciones claves tienen que incluir, o presuponen, una decisión estipulativa...Es eso lo que buscan los juristas, me parece, cuando tratan de hallar, por encima o por detrás de las reglas positivas del sistema, en cierto campo o sector, la ‘naturaleza jurídica de una determinada institución’. De allí brotan en tropel una multitud de teorías encontradas. Las pesquisas y las polémicas suelen estar, desde el comienzo, envueltas por una espesa maraña de confusión acerca del verdadero alcance de la tarea que se cumple y de los desacuerdos que sus distintos resultados originan. En ciertos casos, parece imposible alcanzar claridad o avenimiento. Y ello, porque no sabemos bien qué es lo que quiere decir la afirmación ‘tal es la naturaleza jurídica del concordato’, ni tampoco sabemos bien en qué consiste precisamente la discrepancia cuando otro nos refuta ‘No, la naturaleza jurídica del concordato no es esa sino esta otra’ ni tampoco sabemos bien cuál es el criterio para decidirnos por una de las dos afirmaciones discrepantes...Las afanosas pesquisas de los juristas por ‘descubrir’ la naturaleza jurídica de tal o cual institución o relación están de antemano y en forma irremisible destinadas al fracaso. Entre otras razones, porque lo que se busca, tal como se lo busca no existe. Al preguntarse por la naturaleza jurídica de una institución cualquiera los juristas persiguen este imposible: una justificación única para la solución de todos los casos que, ya en forma clara, ya en forma imprecisa, caen bajo un determinado conjunto de reglas. Es decir, aspiran a hallar un último criterio de justificación que valga tanto para los casos típicos como para los que no lo son. Por supuesto que no hay tal cosa”*¹².

¹² Carrió, Genaro, Lexis Nexis, Abeledo Perrot, 1994, 101 y 102

Cuando discutimos sobre qué es la obligación tributaria propiamente dicha, me parece que esta discusión no tiene mayor sentido. La discusión que aquí importa, es cómo tenemos que entender la expresión “obligación tributaria” cuando aparece en alguna disposición de derecho positivo.

La dogmática parece enredada buscando la naturaleza de la obligación, cuando deberíamos de preocuparnos en discutir los efectos jurídicos de determinada tesis en un caso concreto. Que hay un compromiso con una supuesta naturaleza de la obligación aparece claro en el argumento de Berro de que una cosa es “ser” y otra “considerar”. El autor nos dice que la palabra “es” y por otro lado el vocablo “se consideran” son conceptos que de por sí hablan solos. Dice que son conceptos que marcan por sí mismos la diferencia, como si hubiese cierta magia en las palabras. Esto parte de la idea de que habría conceptos jurídicos que responden a una “naturaleza” y que otros responden a algo que sería como una suerte de ficción.

Berro ha visto en el inciso final del artículo 14 una suerte de ficción del legislador, lo dice expresamente en más de una ocasión. Pero el Derecho no cuenta con “naturalezas” o con “realidades” o “hechos desnudos”. El Derecho recalifica permanente la realidad para asignarle efectos jurídicos. No hay una realidad o una naturaleza de “obligación tributaria”, como puede haber una naturaleza en Física o Biología. El Derecho crea artificialmente institutos jurídicos, muchas veces al viento de la dogmática, para englobarlos en un mismo régimen jurídico, simplificando la tarea del intérprete. Pero el argumento de que algo pueda “ser” en el Derecho no resulta justificado.

Si el inciso final es una ficción, que no creo que lo sea, también debería de considerarse una ficción el inciso 1º. El término “es” no puede desvirtuar lo anterior. De todas formas creo, contrariamente a lo sostenido por Berro, que no estamos ante una norma de ficción. Como lo han entendido la mayoría de los teóricos del Derecho las ficciones son enunciados cuyo presupuesto se sabe falso. En este caso puntual del inciso final no hay una ficción, porque no hay una naturaleza de la obligación tributaria de la que el inciso final se aparte. Una ficción jurídica es algo que controvierte sabidamente la realidad. La noción de verdad juega un rol aquí, porque hay un apartamiento de la verdad material o de la realidad. Cuando el Derecho usa una norma de ficción, el Derecho no está preocupado por la verdad, porque privilegia otro valor cualquiera. En palabras del epistemólogo Popper refiriéndose a la ciencia, pero de aplicación también en el Derecho: *“parecida es la función que corresponde a la ‘ficción’ (en el sentido de Vaihinger) en el proceso cognoscitivo; la ficción es una suposición que se sabe que es falsa, y que, sin embargo, resulta valiosa como ‘principio heurístico’. En general siempre es posible que incluso la ciencia misma reciba una sugerencia valiosísima a través de un error o de un enunciado falso. El hecho de que un enunciado falso pueda ser útil al conocimiento es, sin duda alguna, un argumento convincente a favor de la diferencia, en la que se basa el pragmatismo consecuente, entre valor veritativo y verdad¹³”*.

Por su parte Kelsen ha sostenido: *“ni el derecho, ni la moral -concebidos ambos como conjuntos de normas- se sitúan en el universo de esa realidad que Vaihinger considera como la línea a partir de la cual la ficción se desvía, y que es idéntica a la*

¹³ Popper, Karl. “Los dos problemas fundamentales de la epistemología”, Tecnos, Madrid, 1998, p. 233 y 234.

*naturaleza, al mundo sensible; y porque ni la ciencia del Derecho, ni la ética pretenden aprehender esa realidad en sus objetos*¹⁴”

Kelsen reconoce que en la teoría del Derecho se usan de ficciones para explicar su objeto, para hacerlo más fácilmente manejable, como es el caso de la “persona jurídica” o del “sujeto de derecho”. Se trata de construir un nudo para poder ascender, pero se corre el riesgo de enmarañarse con él. Hace la comparación con un alpinista que a veces tiene que bajar para poder seguir subiendo a la cumbre. Sin embargo, sostiene que en el caso del legislador, o del aplicador, estos no recurren a ficciones, porque no se manejan en el campo de la realidad, del “ser”, como para hacerlo, sino del deber ser. Por lo tanto lo que hay, en lo que el resto de los teóricos ha llamado ficción jurídica, es decir que determinado caso se regulará por lo dispuesto en otro caso. Así Kelsen nos está diciendo que las normas que se suelen llamar ficción, son normas de remisión. No en vano, las ficciones, las remisiones y las presunciones se suelen considerar enunciados normativos de la misma familia.

De lo anterior tenemos que concluir que no puede ser un argumento válido para establecer una diferencia entre el inciso 1º y el inciso 4º, los términos “es” y “se considera”. Y esto tampoco implica que el inciso 1º refleje una naturaleza de la obligación tributaria y por el contrario el inciso final una ficción jurídica.

Esta falsa contraposición, nos plantea serias dudas de que la opción correcta sea leer al inciso final del artículo 14 como una disposición que sólo consagraría que este tipo de obligaciones tienen fuente en la ley o que se regulan por el Derecho Tributario; ambos argumentos dados por Berro para interpretar este inciso final.

5. ¿Hay un uso sistemático del enunciado “obligación tributaria” (entendido como *constancia terminológica*) en el Código Tributario? El argumento empleado por la dogmática de la *sedes materiae*

En el capítulo dos, reseñamos el argumento de Berro que él señala con el literal C) por el cual considera que la obligación tributaria es la obligación que surge del nacimiento o de la verificación del hecho generador ya que este concepto es el que guarda relación con el resto del Código. Cita varios artículos del Código donde se desprendería que cada vez que el Código hace uso del enunciado obligación tributaria, es porque se alude a la verificación del hecho generador.

Este argumento es un argumento de corte sistemático. Por un argumento de corte sistemático se entiende aquel por medio del cual se trata de decidir el significado de una disposición no considerando a la disposición misma, sino al contexto o al sistema o los subsistemas en el que se halla inserta. Este contexto puede ser de diverso alcance, puede tratarse de otros apartados dentro del mismo artículo, dentro de un mismo capítulo de un Código, o dentro de todo un cuerpo de normas sistematizado¹⁵.

En el caso de la “obligación tributaria” ha sido utilizado por Berro un argumento de tipo sistemático en varios sentidos. El primer sentido que le asigna, es lo que se conoce en técnica interpretativa como el de la “constancia terminológica”. Esta “constancia terminológica” se basa en la presuposición de entender que siempre el legislador del Código Tributario ha usado el término “obligación tributaria” con el

¹⁴ Kelsen, Hans. “Reflexiones en torno de la teoría de las ficciones jurídicas. Con especial énfasis en la filosofía del ‘como si’ de Vaihinger”, en “Ficciones Jurídicas” Kelsen, Hans; Füller, Lon; Ross, Alf, Ciudad de México, Fontamara, p. 50.

¹⁵ Guastini, Ricardo “Estudios sobre la interpretación jurídica”, Ciudad de México, UNAM, 1999, p. 44.

mismo significado y que recíprocamente cuando quiere aludir a significados diferentes, emplea términos distintos. Aquí Berro nos dice que una cosa es la “obligación tributaria” y otra diferente “las obligaciones de naturaleza tributaria”.

Pero también es cierto que el argumento sistemático se ha usado en un claro significado diferente, opuesto al anterior, según el lugar o el contexto donde está inserta la norma. Así se ha sostenido que el mismo sintagma, en una ley diferente, o en un capítulo diferente de un Código puede tener un significado diferente.

Berro también utiliza el argumento de la *sedes materiae*, él reseña como argumento D) el hecho de que el Código regula en capítulos diferentes a los tributos y a las sanciones.

Ahora bien, tenemos que preguntarnos hasta qué punto podemos afirmar que la constancia terminológica es una realidad de la labor legislativa. Más que ser una descripción, tras los argumentos de corte sistemático como el de la constancia terminológica, se presupone la idea de un legislador racional, dotado de sentido, que responde a una única voluntad. Como sabemos y como el propio TCA lo ha reconocido en más de una sentencia, este es un presupuesto dogmático que está lejos de explicar la realidad de nuestros textos normativos.

Si bien es cierto que el Código Tributario sí responde a una labor más sistematizada y ordenada, también es cierto que la dogmática ha reconocido puntualmente en lo que respecta al inciso final del artículo 14 del C.T., que este responde a un proyecto enviado por el Poder Ejecutivo sin exposición de motivos y tampoco hay un antecedente de discusión “parlamentaria” al respecto. Parece bastante evidente en el caso, que dado que la “fuente” del inciso final del código es otra, no hay necesariamente una unidad de intención. Es bastante probable que el Poder Ejecutivo, concretamente sus asesores, estuvieran pensando en darle una consagración legal a la tesis amplia de obligación tributaria o al menos asignar ciertos efectos a las obligaciones mencionadas en dicho inciso final.

Pero si miramos en la propia sede del capítulo segundo del Código Tributario, en sede de Derecho Tributario Material, tenemos la disposición que regula los anticipos. Los anticipos están mencionados dentro del concepto que Berro denomina “obligación de naturaleza tributaria” como un concepto diferente del concepto “obligación tributaria”. Sin embargo el artículo 31 del Código Tributario dice: “*los pagos anticipados constituyen obligaciones tributarias sometidas a condición resolutoria y deben ser dispuestas o autorizadas expresamente por la ley*”.

El artículo 31 menciona a los anticipos como “obligaciones tributarias”. No dice “obligaciones de naturaleza tributaria”. Por lo tanto el argumento de corte sistemático de la constancia terminológica se desploma y también mediante este ejemplo cae el argumento de las *sedes materiae*, del lugar donde se encuentran las disposiciones. El artículo 31 del Código Tributario se encuentra en sede de Derecho Tributario material. Por otro lado, el anticipo no está vinculado con la verificación del hecho generador y de todas formas el Código Tributario le llama “obligación tributaria”.

6. La ordenación de las fuentes en el Derecho y las contradicciones normativas.

Berro ha sostenido la idea de cierta prioridad conceptual del inciso primero del artículo 14, con respecto al inciso final. Basa su prioridad en el argumento de que el inciso primero corresponde a un estudio profundo del concepto de obligación tributaria que se fundamenta en el MCTAL, en los trabajos más conspicuos de la doctrina nacional y en la doctrina tributarista latinoamericana. En cambio, el inciso final es una

disposición normativa que provino del Poder Ejecutivo y no contó con una exposición de motivos.

Ahora bien, desde el punto de vista del Derecho positivo y del criterio tradicional de ordenación de fuentes no parece autorizado asignarle prioridad a un texto por sobre otro. Quiero decir que más allá de los respetables trabajos de la dogmática tributaria, la autoridad del Derecho, la jerarquía del derecho positivo, admite ciertos criterios de ordenación de las fuentes (ley posterior, deroga ley anterior, las relaciones entre la ley general y la ley particular, el criterio de la jerarquía), pero no admite como un criterio de ordenación de las fuentes aceptable el mayor prestigio académico del proyectista de una disposición normativa.

Quizás lo que evidencia este comentario de Berro, es que las normas funcionan como consensos construidos por los operadores jurídicos, más allá de la significación concreta de un texto de derecho positivo. Sin embargo, la dogmática se muestra renuente a asumir esta consecuencia.

Los argumentos interpretativos utilizados en el caso, no son meros argumentos interpretativos (entendiendo en este caso interpretación como la intelección o comprensión de un texto), sino que son genuinos argumentos productores de normas jurídicas. La noción de que el Derecho no puede tener contradicciones o antinomias es un postulado prescriptivo, no descriptivo. Esto significa que puede perfectamente suceder que el legislador se contradiga. Las antinomias (contradicciones normativas) y las lagunas son fenómenos recurrentes en el Derecho. Los autores de la dogmática se ven en la necesidad de, mediante argumentos interpretativos, generar normas jurídicas que no tengan un significado contradictorio. Esto se debe a lo que señalaron oportunamente Alchourron y Buligyn de que de dos enunciados contradictorios puede seguirse cualquier conclusión¹⁶.

Berro parte en su trabajo del postulado básico de que un mismo cuerpo legal no puede contener dos definiciones válidas para un mismo concepto. Las definiciones normativas no dan cuenta de un estado del mundo, no nos dicen cómo un concepto es usado (como nos puede decir el diccionario que nos da un concepto de significado como uso), sino que las definiciones normativas son estipulaciones, nos dicen cómo debemos entender un concepto. Sin embargo, es claro que muchas veces los dogmáticos, con habilidad maestra, han desterrado algunos significados relativamente claros de una disposición normativa y construido con éxito nuevos significados. Tienen éxito cuando estos significados se aceptan por los jueces y en definitiva se traducen en genuinas normas jurídicas. Una norma jurídica es la correlación de una solución con un caso.

Puede haber una determinada contradicción normativa, que sea producto de entender una determinada disposición con un significado determinado por parte de la comunidad jurídica, que se desprendería de su texto, pero rápidamente la dogmática ensaya una nueva interpretación para poder oponer otro significado.

Esto ha pasado con el significado del inciso final del artículo 14, su procedencia como fuente por parte del Poder Ejecutivo, de forma posterior a la elevación del proyecto original, hizo que la dogmática lo viese con recelo. Específicamente se vio en él, la posibilidad de la consagración de la tesis amplia en materia de obligación tributaria. En respuesta a esto se intentó explicar este enunciado, asignándole un significado que fuera compatible con la tesis de la obligación tributaria en sentido estricto.

¹⁶ Alchourron, Carlos y Buligyn, Eugenio, "Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales", Astrea, 1975, p.101.

Esto se debe a la concepción que el Código Tributario responde a un determinado modelo axiológico, donde hay determinados fines o valores perseguidos por el legislador que hace que tengamos que entender los textos de una determinada forma. Muchas veces las contradicciones o las lagunas no responden a genuinas contradicciones o lagunas normativas, sino más bien a contradicciones o lagunas axiológicas. Esto es, no es que haya una laguna o una contradicción, sino que se asigna al legislador unos valores o fines determinados que hacen que aparezcan contradicciones o lagunas donde genuinamente no las hay.

El significado asignado por la dogmática, concretamente por Berro, al inciso final del artículo 14 no parece justificado. El enunciado interpretativo de entenderlo como una norma que consagra la fuente legal de estas obligaciones o que serán regidas por el Derecho tributario, lo torna en una disposición redundante y por ende lo priva de contenido normativo, o mejor dicho de objeto con contenido normativo. En el caso concreto de los anticipos, el artículo 31 dispone que su fuente es legal, que son obligaciones *ex lege* y al tener consagración en el Código y en sede de Derecho Tributario material está claro que se regularán por las normas de Derecho Tributario.

Parece más razonable entender que sin perjuicio de la elaborada y prolija construcción dogmática en torno al concepto de obligación tributaria, el Código, mediante el inciso final del artículo 14 ha flexibilizado o entendido el concepto de forma más laxa, y pretende asignar a este tipo de obligaciones los efectos jurídicos de la obligación tributaria. Creo que el concepto de “obligación tributaria” no tiene la pretendida constancia terminológica y prueba acabada de eso es el artículo 31 del Código Tributario.

7. Es posible entender que el concepto de obligación tributaria empleado por el artículo 21 del Código Tributario captura en su concepto a la obligación que tienen los responsables.

La obligación de los responsables tributarios tiene una diferencia con las obligaciones por deberes formales, o con las sanciones y es más asimilable a los anticipos ya que interviene en la cuestión el pago de una suma de dinero. En esto la dogmática ha tenido una evolución considerando cierta especificidad de la obligación de los responsables, por ejemplo en el caso de los agentes de retención o percepción.

Valdés Costa coherente con su posición, sostenía que los agentes de retención y percepción tenían una obligación formal, una obligación de hacer. Hace unos años en un recordado trabajo que marcó un hito en la dogmática tributaria, Andrés Blanco desafió este concepto jurídico y sostuvo que la obligación de los responsables en calidad de agente de retención y percepción era una obligación sustancial, una obligación de dar. Aunque no sostuvo que se tratara propiamente de la obligación tributaria, esto marcó un paso en un sentido que parece más adecuado.

En dicho trabajo el citado autor sostuvo: *“parece fuera de toda duda que los agentes de retención y de percepción son sujetos pasivos de obligaciones nacidas con ocasión de la tributación en virtud de la realización de hechos diferentes al hecho generador del tributo. Naturalmente que, como veremos en el punto 5, ese presupuesto de hecho de la responsabilidad de estos agentes no se encuentra aislado del hecho generador del tributo, sino que por el contrario debe guardar con él una estrecha relación...”*¹⁷.

¹⁷ Blanco, Andres, “Los agentes de retención y percepción en el Derecho uruguayo”, en Revista de Derecho Tributario Nº 166, Montevideo, IUET, Enero-Febrero 2002, p. 11

Si bien el autor sostiene que en el caso de los agentes de retención y percepción no se trata de la obligación tributaria propiamente dicha, en tanto surgida como consecuencia de la verificación del hecho generador, concluye que: *los agentes de retención y percepción son deudores de obligaciones de naturaleza tributaria de carácter sustantivo*.¹⁸ Esto se apoya en que este tipo de responsables, como cualquier responsable se encuentra frente a la potencial situación de deber una suma de dinero al Fisco y esto en virtud de un presupuesto legal o un presupuesto de hecho previsto en la ley, para emplear la terminología del inciso primero del Código Tributario. Hay una dependencia directa además de la obligación de estos responsables, con respecto a la obligación del contribuyente. Esto sucede también en el caso de la sucesión de empresa del artículo 22.

Si analizamos entonces el inciso primero del artículo 14, disposición que consagra la tesis restringida de obligación tributaria, observamos que dicho inciso hace referencia a los “sujetos pasivos”, no dice contribuyente y menciona expresamente también el concepto de “presupuesto de hecho”. Lo que da origen a la responsabilidad, si bien no es el hecho generador es también otro presupuesto de hecho previsto en la ley. No se nos escapa que hay una fuerte identificación entre los conceptos de “presupuesto de hecho” y “hecho generador”, pero en una lectura descomprometida de los constructos dogmáticos clásicos, que se centrara en la semántica del texto, se puede perfectamente hacer compatible esta definición, con la obligación del responsable. Es más, al amparo incluso de cierto sector de la dogmática, que centra el fundamento de la responsabilidad no en una deuda que pueda ser propia o ajena (como lo entendía Valdés), sino en la existencia de un presupuesto de hecho de la responsabilidad previsto en la ley, lo anterior cobra todavía mayor sentido.

Creo que no hay razones de fondo para hacer una distinción, en cuanto a la aplicación del artículo 21, entre una “obligación tributaria” que tendría un contribuyente y “una obligación de naturaleza tributaria” que tendría el responsable tributario. Porque además en el caso de los anticipos no hay una verificación de ningún hecho generador tributario y el artículo 31 del Código lo llama también “obligaciones tributarias”, mismo enunciado que figura en el artículo 21.

De todas formas, más allá de los textos y de la inexistencia de una constancia terminológica, las obligaciones de los responsables, por anticipo o las del contribuyente (si se quiere mantener su separación conceptual a nivel didáctico pedagógico) son todas obligaciones de carácter personal, que unen a un deudor con un acreedor y tienen por objeto la entrega de una suma de dinero. Por ende tienen un aire de familia¹⁹, que las mantiene lo suficientemente cercanas como para compartir ciertos efectos, como por ejemplo la aplicación del artículo 21 del Código.

La apreciación del elemento subjetivo corresponderá en cuanto a su relación con el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Se puede evaluar si hubo o no un obrar diligente en cuanto a la retención o percepción o en cuanto al presupuesto de responsabilidad del artículo 22.

8. Conclusiones.

¹⁸ Idem, p. 13

¹⁹ Este concepto es manejado por Ludwig Wittgenstein en sus Investigaciones Filosóficas. Es una noción similar a la de juego de lenguaje.

1. La dogmática tributaria ha introducido una falacia de falsa oposición entre los incisos primero y final del artículo 14 del Código Tributario, a los efectos de asignarle un significado a dicho inciso final compatible con la tesis del concepto estricto de obligación tributaria. Este significado vacía de contenido al inciso final que se tornaría en una disposición normativa redundante, carente de contenido normativo. Para esto es imprescindible tener presente la existencia de diferentes niveles de lenguaje y la distinción analítica entre disposición normativa, norma o enunciado interpretativo y proposición normativa.
2. No hay una naturaleza jurídica que responda a una determinada realidad en el Derecho. Lo que hay son regímenes jurídicos que implican que determinados conceptos normativos tengan los mismos efectos jurídicos. Por dicha razón no es posible asignar un peso significativo diferenciado a la palabra “es” que figura en el primer inciso del artículo 14, o a la frase “se considera” del inciso final.
3. El argumento interpretativo de corte sistemático de la *constancia terminológica* que la dogmática ha empleado para sostener que cuando el artículo 21 emplea el concepto de “obligaciones tributarias”, debe ser entendido como aquellas que implican la verificación de un hecho generador, merece ser desechado porque tal constancia terminológica no se verifica, prueba de ello es el artículo 31 del Código Tributario que al regular los anticipos menciona explícitamente el enunciado “obligaciones tributarias” y nadie duda que en las obligaciones por anticipo no interviene la verificación de ningún hecho generador.
4. Igual consideración merece el argumento de corte sistemático de la *sedes materiae*, ya que el artículo que regula los anticipos también se encuentra en el capítulo dos, en sede de Derecho Tributario material.
5. No puede predicarse un criterio de ordenación jerárquico entre el inciso final y el último del artículo 14 en virtud del mayor respaldo técnico de una norma con respecto a la otra, esto es no podemos sostener que el inciso primero sea más derecho porque corresponde a los desarrollos académicos de la dogmática tributaria, que el inciso final que corresponde a un proyecto del Poder Ejecutivo.
6. El contenido significativo que parece más razonable asignar al último inciso es el de entender que se pretendió hacer aplicables a las obligaciones de los responsables por anticipo, por deberes formales o por sanciones ciertos efectos jurídicos de la obligación tributaria producto del acaecimiento del hecho generador. No parece adecuado establecer una diferencia entre los conceptos de “obligación tributaria” y “obligaciones de naturaleza tributaria”
7. La obligación de los responsables está fuertemente vinculada a la del acaecimiento del hecho generador, como lo ha entendido gran parte de la dogmática de los últimos años, y por lo tanto comparte un fuerte aire de familia con la obligación del contribuyente, ya que enfrenta a un acreedor, con un deudor e implica la entrega de una suma de dinero, constituyéndose en una genuina obligación sustancial. Esto hace razonable aplicar el artículo 21 del C.T. a los representantes de responsables tributarios, entendiendo que el concepto de obligaciones tributarias los comprende.