



Resolución 62 / 14

21 de mayo de 2014

Visto: estas actuaciones, por las cuales la Comisión Asesora Registral, plantea fijar un criterio de calificación vinculante para los Registradores, respecto a la pertinencia de la declaración jurada negativa de ser contribuyente del Banco de Previsión Social, prevista en el Decreto N° 152/1991, de 12 de marzo de 1991, respecto a las sociedades comerciales.

Resultando: I) Los Registradores de la Propiedad Inmobiliaria y Mobiliaria, Escs. Daniel Ramos y Fernando Echeverría plantearon la consulta a la Gerencia de Gestión de Cobros de dicho organismo, facilitando a esta Comisión copia de un mail remitido por la Esc. Susana Barreto, en el que expresa:

- a) Con anterioridad a la sanción de la Ley 16713, de 3 de setiembre de 1995, era admisible tal declaración jurada, pero a partir de su vigencia, se marcó una diferencia en los criterios de control.
- b) En efecto, el artículo 170 de dicha ley, dice que las remuneraciones de los directores, administradores y síndicos de sociedades anónimas, constituyen materia gravada y el artículo 171, cuando establece que estarán exentos, no dice que no sean contribuyentes, estableciendo mecanismos de prueba de exención ante el BPS, por lo que entienden que siempre necesitan realizar el trámite y obtener el certificado.
- c) Respecto a las sociedades comerciales personales, básicamente las SRL y colectivas, ellas pueden probar que están inactivas mediante la declaración jurada de referencia, pero las sociedades anónimas y en comandita por acciones, deben realizar la prueba ante el BPS y su aportación quedará en estado inactivo y dejarán de cotizar recién a partir de la fecha de su presentación.

II) La Comisión Asesora consideró el tema, en sesión de fecha 14 de mayo de 2014, (dictamen N° 22/2014, asentado en acta N° 384) recibiéndose los siguientes aportes de sus integrantes:

A) El Esc. Daniel Ramos expresa,

- a) que comparte los fundamentos de la Esc. Barreto; los directores y síndicos de sociedades anónimas podrán estar exentos de aportación a la institución, pero la sociedad es contribuyente y para probar la no existencia de adeudos deben justificarlo ante el organismo, que les expedirá un certificado acreditante.
- b) La Ley 16713 es una norma de mayor rango y de fecha posterior al Decreto N° 152/1991, por lo que estaría derogando tácitamente la posibilidad de admitir registralmente, la declaración jurada negativa de parte de las sociedades anónimas.
- c) Recuerda además, que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 667 de la Ley 16170, los Registros Públicos no inscribirán documentos sin dejar constancia del número de certificado correspondiente y el artículo 668 establece una responsabilidad solidaria de todos los intervinientes, profesionales y funcionarios públicos por las deudas del contribuyente omiso.

B) El Dr. Ricardo Brum y el Esc. Carlos Milano, por su parte, destacan:

- a) la Ley 16713 dispone que las remuneraciones de los directores y síndicos de sociedades anónimas constituyen materia gravada y luego establece causales de exención, pero en ningún momento elimina la posibilidad de efectuar la declaración jurada negativa en los documentos registrables.
- b) El Decreto N° 152/1991 es una norma de carácter especial, que regula la forma de controlar por parte de Escribanos y Registradores la situación de determinados otorgantes, frente al Banco de Previsión Social, admitiendo, respecto de toda persona, física o jurídica, sin excepción, la posibilidad de efectuar la declaración jurada de no ser contribuyente y ello inhibe de plano, la exigencia del certificado respectivo.
- c) Se trata de una norma que reglamenta uno de los aspectos básicos en la tarea del Registrador, la llamada calificación formal tributaria prevista en el artículo 65 numeral 3 de la Ley Orgánica Registral. Como norma especial, no puede considerarse derogada por una ley general posterior, cuya materia además, no regula en absoluto las formas de efectuar los controles de aportación al BPS a realizar por profesionales y oficinas públicas intervinientes. En efecto, la ley que regula las formas de controlar al instituto, es la N° 16170, en sus artículos 662 y siguientes; esta ley fue reglamentada por el Decreto N° 152/1991 y ni aquella ni éste fueron derogados en forma expresa. La derogación de una ley, según el artículo 10 del Código Civil tiene lugar “cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior”. Dicha disposición agrega, “La derogación tácita deja vigente en





las leyes anteriores, aunque versen sobre la misma materia, todo aquello que no pugna con las disposiciones de la nueva ley”.

d) Si el Banco de Previsión Social entiende que no es suficiente la declaración jurada negativa en los documentos otorgados por sociedades anónimas y en comandita por acciones, debería obtener la sanción de un decreto modificativo del estudiado en este caso, norma de carácter especial que regula un aspecto de la actividad registral (la calificación formal tributaria) y que no puede ser modificado por una ley que no regula este aspecto, el cual integra la competencia y funciones propias del Registrador.

C) Los Escs. Fernando Echeverría y Ana Laura González comparten la opinión precedente y destacan además, que del artículo 170 de la Ley 16713, se desprende que la materia gravada la constituyen “*las remuneraciones de los Directores, Administradores y Síndicos de Sociedad Anónimas*”. El artículo 171 de la referida ley, establece que puede haber Directores, Administradores y Síndicos que no perciban remuneración, o que estén radicados en el extranjero o que la Sociedad Anónima sea únicamente propietaria de inmuebles destinadas a casa-habitación. Por lo tanto entienden, que si los directores se encuentran comprendidos en alguno de dichos supuestos, no hay materia gravada, y podría la sociedad, incluida en estos casos, declarar por medio de sus representantes y de acuerdo al Decreto 152/1991, su calidad de no contribuyentes al Banco de Previsión Social.

D) A lo antes expuesto, el Escribano Daniel Ramos responde: la ley 16713 refiere a la materia gravada por las contribuciones al Banco de Previsión Social. En el artículo 171 habla de una situación de exención o exoneración, para lo cual, debemos aplicar la norma tributaria por la remisión que establece el artículo 18 del Código Civil que se transcribe: “*las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal*”. Y el significado legal que extraemos del Código Tributario está previsto conceptualmente en los artículos 17 (contribuyente) 24 (hecho generador) y 41 (exención o exoneración). Si hay materia gravada hay obligación tributaria y por consiguiente se configura el hecho generador. Por tal situación, el artículo 17 asociado a estas premisas prescribe expresamente que “*es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria*”, pudiendo ser persona física o jurídica. Más adelante el artículo 41 expresa que “*constituye exención o exoneración la liberación total o parcial de la obligación tributaria, establecida por la ley en favor de determinadas personas comprendidas en la definición del hecho generador*”. El acápite del artículo 171 de la ley 16.713 es terminante al expresar que “*están exentos los Directores, administradores y Síndicos*”. O sea, si hay exención es porque existe una obligación y eso configura el hecho generador y como consecuencia es contribuyente la persona jurídica no obstante la exención. Continúa estableciendo la norma que si no perciben remuneración alguna (no realizan actividad) deberán “*probar dicho extremo, mediante certificado notarial o contable*”, en concordancia con el artículo 41 del Código Tributario. En resumen, de acuerdo a las normas citadas no es ajustado a derecho y técnicamente no es correcto, sostener que se puede ser no contribuyente cuando hay exención, justamente porque existió la obligación tributaria y se configuró el hecho generador. Respecto al Decreto 152/91, entre otras cosas regula la situación de los no contribuyentes precisando la forma en que pueden acreditarlo. Pero este procedimiento reglamentario no puede ser contrario a la propia ley 16.170, debiendo entenderse en tal sentido que la regulación de los contribuyentes es materia reservada a la ley.

Considerando: Que esta Dirección General se afiliará a lo informado por el Esc. Daniel Ramos en el dictamen de la Comisión Asesora Registral referido precedentemente. Al respecto, cabe recordar que conforme al artículo 65 numeral 3 de la ley 16871, de 28 de setiembre de 1997, el registrador es responsable del debido control fiscal y por tanto debe tener en cuenta el criterio interpretativo del organismo recaudador.

Atento: a lo dispuesto por los artículos 667 y 668 de la Ley 16170, de 28 de diciembre de 1990, artículo 170 de la Ley 16713, de 3 de setiembre de 1995, artículo 3 numerales 3 y 5 de la Ley N° 16.871, de 28 de setiembre de 1997, y a lo dictaminado por la Comisión Asesora Registral;

El Encargado de la Dirección General de Registros, R e s u e l v e :

1º) Establecer los siguientes criterios de calificación, con carácter vinculante para los Registradores, respecto a la pertinencia de la declaración jurada negativa de ser contribuyente del Banco de Previsión Social por parte de las sociedades comerciales:

1.1) En las sociedades comerciales personales, incluidas las sociedades de responsabilidad limitada, se admitirá la declaración negativa de referencia.





1.2) En las sociedades anónimas y en comandita por acciones, tal declaración no será admisible, debiendo controlarse el certificado respectivo del Banco de Previsión Social.

2º) **Notifíquese** a los Directores y Encargados de Registros y Oficinas técnicas, quienes harán lo propio con los funcionarios a su cargo.

3) **Comuníquese** a la Comisión Asesora Registral.

4) **Insértese en la página web e internet** el texto de la presente, comunicándose a las direcciones de correo de los usuarios inscriptos en el sistema de novedades de la Dirección General de Registros. Cumplido, archívese.

Estudio Notarial Machado

