

CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL DE PROFESIONALES UNIVERSITARIOS: ¿TRATO O TRUCO?

DR. MIGUEL PEZZUTTI - DR. PABLO BARREIRO VILLABONA

Miguel Pezzutti, Abogado. Profesor Adjunto de Derecho Administrativo, Facultad de Derecho, UDELAR. Profesor de Derecho Administrativo Económico y de Organización Administrativa en la Maestría en Derecho Administrativo Económico de la UM. Profesor de Contribuciones Especiales de Seguridad Social en la Maestría en Derecho y Técnica Tributaria de la UM. Coordinador del curso de Perfeccionamiento en Derecho Administrativo, CADE. Asesor de la Representación Empresarial en el Directorio del Banco de Previsión Social.

Pablo Barreiro Villabona, Abogado. Máster en Derecho y Técnica Tributaria. Docente de Derecho Financiero en la Facultad de Derecho, UDELAR y en la Universidad CLAEH. Docente de Contribuciones Especiales de Seguridad Social en la Maestría en Derecho y Técnica Tributaria de la UM. Asesor de la Representación Empresarial en el Directorio del Banco de Previsión Social.

A. INTRODUCCIÓN

Pocos capítulos de la producción normativa tienen una mezcla tan intensa de buenas intenciones, malas concreciones y peores interpretaciones, como la regulación de la actividad profesional universitaria y su cobertura de seguridad social.

Quizás la respuesta se encuentre en el hecho de que no exista un consenso sincero y real sobre la inuti-

lidad de acumular coberturas en cabeza de un mismo individuo. O también quizás, en la poca propensión de las estructuras burocráticas a aceptar interpretaciones que impliquen lo que ellas visualizan como recortes en su financiación

Tal vez el más radical de los planteos pase por pensar seriamente en reformular el actual sistema con diversidad de regímenes creando un único sistema de

cobertura de seguridad social, porque al final del día existe una pregunta simple que no tiene respuesta sencilla: ¿es eficiente mantener la pluralidad de regímenes?

Mientras tanto debemos procurar que el sistema muestre caracteres de coherencia y certeza mínimos. En este marco, la pretensión de que un profesional aporte a dos cajas cuando su actividad es sólo una, y concomitantemente tenga dos coberturas de seguridad social administradas por dos estructuras paralelas, no parece ser una lección de eficiencia de la que nuestro sistema pueda

energullecerse. Y en esto parece existir un consenso.

Pero a poco que se hace necesario definir quién se queda con el contribuyente aportando todos los meses, la discusión sobre la eficiencia pasa a ser vista como un tema secundario.

“Desde el Decreto No. 290/982, que intentó zanjar la cuestión disponiendo que aportaban al Banco de Previsión Social (BPS) los profesionales que estuvieran vinculados por una “clara” relación de dependencia, pasando por el Decreto No. 43/995, los Arts. 161 y 162 de la Ley No. 16.713 y luego por el Decreto No. 46/005, reglamentario del Art. 43 de la Ley No. 17.783 (orgánica de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios), las discusiones sobre si estábamos frente a supuestos de ininclusión, presunciones absolutas o relativas, ficciones legales o exoneraciones, no hicieron sino patentizar el fracaso de las fórmulas utilizadas.”

Desde el Decreto No. 290/982¹, que intentó zanjar la cuestión disponiendo que aportaban al Banco de Previsión Social (BPS) los profesionales que estuvieran vinculados por una “clara” relación de dependencia, pasando por el Decreto No. 43/995², los Arts. 161 y 162 de la Ley No. 16.713³ y luego por el Decreto No. 46/005⁴, reglamentario del Art. 43 de la Ley No. 17.783⁵ (orgánica de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios), las discusiones sobre si estábamos frente a supuestos de ininclusión, presunciones absolutas o relativas, ficciones legales o exoneraciones, no hicieron sino patentar el fracaso de las fórmulas utilizadas.

Hablar del Art. 105⁶ de la Ley No. 18.083⁷ no es sino atender a uno, quizás el último, de los capítulos de esta larga novela de enredos. Y esto sin dejar de reconocer que esa norma, como sus predecesoras, quiso finalizar el problema.

Probablemente el legislador pecó de poco directo. Hizo una elipsis cuando correspondía finalizar una discusión que sólo puede solucionarse por el punto que no puede ser objeto de contienda: el subjetivo. Calificar la naturaleza objetiva de las relaciones entre

profesionales y empresas como criterio para delimitar ámbitos distintos y, para peor, sometidos a regímenes contenciosos distintos, es seguir agregando capítulos en la novela.

“El Art. 105 de la Ley No. 18.083 no resultó inmune a este fenómeno. Es que el ámbito de aplicación de la Ley no ha sido pacíficamente aceptado por parte del BPS, existiendo algunas interpretaciones polémicas (como en el caso de los profesionales que desarrollan su actividad en las emergencias móviles) que acaban por generar incertidumbre o, lo que es peor, la certeza de la inobservancia del Derecho.”

Por ende, cada vez que el sistema parece haber acordado un régimen seguro y por ende, que estamos frente a un consenso o trato, los involucrados asisten a interpretaciones sorprendentes que toman por asalto al contribuyente que asistía complacido a lo que pensaba que era un consenso previo. Un “truco” ofrecido en toda ley.

El Art. 105 de la Ley No. 18.083 no resultó inmune a este fenómeno. Es que el ámbito de aplicación de la Ley no ha sido pacíficamente aceptado por parte del BPS, existiendo algunas interpretaciones polémicas (como en el caso de los profesionales que desarrollan su actividad en las emergencias móviles) que acaban por generar incertidumbre o, lo que es peor, la certeza de la inobservancia del Derecho.

En los últimos tiempos, el BPS ha profundizado su posición restrictiva de la interpretación de la Ley lo que genera algunos problemas puntuales a profesionales universitarios que integran estructuras societarias, fundamentalmente cuando se solicitan Certificados.

B. LA POSICIÓN DEL BANCO DE PREVISIÓN SOCIAL SOBRE EL ART. 105: UN PROFESIONAL UNIVERSITARIO, SOCIO DE UNA SOCIEDAD COMERCIAL QUE PRESTA SERVICIOS PROFESIONALES UNIVERSITARIOS, APORTA AL BPS

Hace ya un buen tiempo, el BPS, por RD R.D. N° 34-8/2008 de 9 de Octubre de 2008⁸, sostuvo que: **“VI) que en materia de integración societaria, y el consiguiente aporte e inclusión de actividades patronales, el artículo objeto de análisis no introduce ninguna**

1 - Del 18 de Agosto de 1982
 2 - Del 25 de Enero de 1995
 3 - Del 3 de Setiembre de 1995
 4 - Del 28 de Enero de 2005. Posteriormente el Decreto No. 526/005 derogó el lit. e del Art. 1.
 5 - Del 7 de Enero de 2004
 6 Artículo 105 “Quedarán sujetos a aportación a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios los profesionales universitarios con actividades amparadas en dicha Caja, salvo que se cumplan como dependientes de una persona física o jurídica.
 Cuando la relación del profesional universitario sea con personas físicas o jurídicas cuya actividad sea la de prestadores de servicios personales profesionales universitarios, no habrá relación de dependencia cuando así lo determine la libre voluntad de las partes debiendo existir facturación de honorarios profesionales por el lapso que fije el contrato de arrendamiento de servicios u obra, asociación, u otro análogo de acuerdo a las exigencias que dicte la reglamentación.
 En ningún caso se deberá aportar a más de un instituto de seguridad social por un mismo hecho generador.”
 7 Del 27 de Diciembre de 2006

8 Accesible en <https://www.bps.gub.uy/bps/file/4225/2/34-8-2~1.pdf>

modificación, por lo que el Banco de Previsión Social seguirá manteniendo su jurisprudencia actual cuando se trate de entidades de profesionales que adopten figuras societarias propias del Derecho Comercial". (el subrayado no está en el original).

En opinión del BPS el Art. 105 regula relaciones entre profesionales y empresas y por ello se afecta únicamente a los vínculos de carácter laboral que la sociedad mantiene con profesionales a quienes contrata, pero no regula a los profesionales que la integran como socios. En la opinión del organismo, la norma rige la relación para quienes se vinculan para prestar servicios profesionales con una empresa, desplazando la posibilidad de considerar dichos vínculos como relaciones de dependencia laboral; sin embargo no rige para quienes son "socios" de dicha empresa, que por ende, deben aportar al BPS.

"Y si bien tiene aspiración de universalidad, el BPS no alcanza a todos los trabajadores -dependientes o independientes-. Primero porque existen actividades alcanzadas por otros sistemas; y luego porque no todas las actividades objetivamente alcanzadas en el sistema de cobertura del BPS, determinan que el sujeto en concreto tenga efectiva cobertura. Esto sucede incluso con el SNIS, en el cual quien, como trabajador independiente, no genera una cuantía de ingresos anuales, pierde la coberturas."

Sin embargo, el profesional que ejerce su profesión liberalmente no tiene cobertura en el Banco de Previsión Social. Y ello porque el régimen del BPS no es ni único ni universal.

No es único, porque existen distintos regímenes de cobertura, estatales y no estatales, públicos y privados. A cada uno de ellos se accede mediante normas de inclusión, es decir, previsiones expresas que determinan que determinada actividad ingresa en el llamado "ámbito de cobertura".

Y si bien tiene aspiración de universalidad, el BPS no alcanza a todos los trabajadores -dependientes o independientes-. Primero porque existen actividades alcanzadas por otros sistemas; y luego porque no todas las actividades objetivamente alcanzadas en el sistema de cobertura del BPS, determinan que el sujeto en concreto tenga efectiva cobertura. Esto sucede incluso con el SNIS, en el cual quien, como trabajador independiente, no genera una cuantía de ingresos anuales, pierde la cobertura.

C. A PREGUNTAS MAL FORMULADAS, RESPUESTAS EQUIVOCADAS.

La postura del BPS parte de una premisa que considera una verdad irrefutable, y que a nuestro entender es, a lo menos, discutible. Porque otorga al régimen de cobertura un alcance extensivo, para transformarlo en solución de principio, cuando realmente no lo es.

Veamos. El profesional universitario es, en esencia, un trabajador independiente.

Y por trabajador independiente, referimos en los términos de lo dispuesto en el Art. 172 de la Ley No. 16.713, a las *personas físicas que por sí solas, conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan una actividad lucrativa no dependiente y ocupen personal, y los socios integrantes de las sociedades colectivas, de responsabilidad limitada, en comandita y de capital e industria, tengan o no la calidad de administradores, que desarrollen actividad de cualquier naturaleza dentro de la empresa.*

Veamos, pues, el problema desde esta perspectiva.

El profesional universitario tiene cobertura específica en el ámbito de la CJPPU cuando ejerce o está en condiciones de ejercer liberalmente la profesión. Por ende, salvo el caso de inclusión específica en BPS por una norma legal expresa, los profesionales que se encuentran en condiciones previstas por el Art. 43^o de la

9 Artículo 43 (Actividad profesional amparada).- Quedan personal y obligatoriamente sujetos al régimen establecido en la presente ley, los profesionales universitarios que ejerzan en el país en forma libre en nombre propio y para terceros, las profesiones incluidas o incorporadas según se determina en el artículo precedente. Se considera que un profesional con título universitario ejerce su profesión en forma libre, no sólo cuando realiza actos concretos relativos a la misma, sino también cuando está en disponibilidad de realizarlos, aún en los períodos de inactividad que ordinariamente se producen durante el transcurso de las actuaciones profesionales. El ejercicio de la profesión para terceros puede ser individual o, repartiéndose los beneficios que de ello provengan, en sociedad con otros profes-

Ley No. 17.738, tienen en la CJPPU su ámbito de cobertura específica.

Esto no sucede cuando el profesional universitario presta servicios en el marco de "una relación de dependencia laboral". Este supuesto está expresamente considerado en el Art. 162 de la Ley No. 16.713, ratificado por el inciso primero del Art. 105 de la Ley No. 18.083. Cabe aclarar que, en nuestra opinión, el Art. 105 sólo vino a establecer unas reglas de competencia (poderes jurídicos) en virtud de las cuales el BPS puede investigar o considerar ciertos hechos o no a los efectos de dictar un acto administrativo legítimo. En otras palabras, si se dan las condiciones del Art. 105, el BPS carece de poderes jurídicos para investigar y luego dictar un acto de determinación o investigar supuestos de hecho que puedan constituir los motivos de un acto administrativo lícito.

El razonamiento del BPS parece asumir una premisa diversa: de principio todos los profesionales están alcanzados por el régimen de aportación al BPS salvo norma expresa en contrario. Por lo tanto, si hay una regulación para los casos de dependencia de profesionales, como el principio es que todo está en la órbita del BPS, la norma es excepcional y, en el caso, irrelevante.

Esta premisa, como dijimos, es errónea.

En primer lugar porque existen trabajadores no dependientes que no están alcanzados por el BPS, e incluso por ningún sistema de seguridad social.

Y ello puede afirmarse desde que, salvo inclusión

sionales o no profesionales o en cooperativas de profesionales, sin perjuicio de las afiliaciones a otros institutos de seguridad social que pudieran corresponder.

específica en otra institución, aportan al Banco de Previsión Social, en virtud de la inclusión genérica y residual de actividades lícitas establecidas por las leyes Ley No. 12.138¹⁰ y Ley No. 12.380¹¹. Estas disposiciones establecen que para tener cobertura, tales actividades deben presentar algunos caracteres, como la habitualidad o la relevancia económica, de suerte que constituyan para el trabajador su principal medio de vida.

"El razonamiento del BPS parece asumir una premisa diversa: de principio todos los profesionales están alcanzados por el régimen de aportación al BPS salvo norma expresa en contrario. Por lo tanto, si hay una regulación para los casos de dependencia de profesionales, como el principio es que todo está en la órbita del BPS, la norma es excepcional y, en el caso, irrelevante."

Esta conclusión que no varía en función de la forma jurídica que se adopte para desarrollar la actividad. No podemos obviar que

"Esta conclusión que no varía en función de la forma jurídica que se adopte para desarrollar la actividad. No podemos obviar que en el ámbito de las CESS no existe la inclusión "formal", es decir, no por desarrollarse una actividad bajo una forma jurídica determinada se determina per se quedar incluido en el ámbito de afiliación del BPS. Esto debería ser dispuesto por la Ley de manera expresa. Pero, obviamente, ello no ha sucedido."

en el ámbito de las CESS no existe la inclusión "formal", es decir, no por desarrollarse una actividad bajo una forma jurídica determinada se determina per se quedar incluido en el ámbito de afiliación del BPS. Esto debería ser dispuesto por la Ley de manera expresa. Pero, obviamente, ello no ha sucedido.

En segundo lugar, porque los profesionales tienen una afiliación de principio en la CJPPU. Tal su ámbito de cobertura natural, salvo previsión expresa y excepcional en contrario.

D. LA CORRECTA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS APLICABLES

Los profesionales socios de sociedades personales, que desarrollan actividades como socios -incluso administradores- a nuestro juicio no están alcanzados por aportes al BPS por su actividad personal cuando se trata de actividades vinculadas a su profesión.

Y ello por los siguientes razonamientos:

10 Del 13 de Octubre de 1954

11 Del 12 de Febrero de 1957

- a. El profesional universitario está alcanzado por aportes a la CJPPU. La actividad profesional tiene en ese ámbito, su pertenencia natural, es su ámbito "de afiliación específica". La inclusión en el ámbito de aportación del BPS es objetivamente residual, y sólo alcanza a los supuestos expresamente previstos: dependencia laboral.
- b. El profesional socio de una estructura asociativa, civil o comercial, que presta servicios profesionales universitarios no deja de ejercer libremente su profesión. Su ámbito de afiliación es la del Art. 43 de la Ley No. 17.738. La actividad societaria podrá ser considerada "formalmente" comercial. Pero en sustancia, es una actividad profesional liberal. Y es sabido que en materia tributaria, salvo regla expresa, las formas no condicionan a la sustancia (Art. 6 del CT).
- c. Por ende, es acertado decir que el Art. 105 no afecta su actual situación, porque a nuestro juicio no le corresponde aportar al BPS.
- d. Pero si se entendiera que antes del 105 el profesional debía aportar al BPS por ser socio de una sociedad personal, entonces el debe repararse en que el Art. 105 no distingue en su inciso 2 el tipo de relación que debe guardar el profesional con la estructura a la que se vincula. Véase que dice la norma: "Cuando la relación del profesional universitario sea con personas físicas o jurídicas cuya actividad sea la de prestadores de servicios personales profesionales universitarios". Por esta razón, no es posible afirmar que se está refiriendo a una relación de determinado tipo.
- e. El inciso final del Art. 105 ratifica el criterio de eficacia de la acción administrativa, y especialmente,

"Naturalmente, pueden surgir particularidades dependiendo del caso concreto. Así, por ejemplo, la existencia un socio que no sea profesional y no desarrolle una actividad profesional, por lo que, en tal caso, si el referido socio además es declarado con actividad y percibe "ingresos" de la sociedad (no participaciones de capital, sino ingresos al tenor del Art. 153, 172 o 173 de la Ley No. 16.713) quedará incorporado al régimen de la Ley No. 16.713, reiteramos, siempre que tenga actividad. Si el referido socio no tiene ingresos y no tiene actividad, no tiene cobertura y por tanto no se nace la obligación tributaria de las contribuciones. Un nuevo matiz admite el caso de un socio que tiene ingresos declarados en otra SRL se debe pagar por una solo de ellas (el del ingreso más alto) en solución compartida por reciente jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Si su participación no incluye actividad, y así es corroborado por la realidad, tampoco se configura el hecho generador de la CESS."

de subsidiariedad en materia de prestaciones sociales al establecer que no se aportará por más de un mismo hecho generador a dos ámbitos diversos. No parece admisible de acuerdo al sentido de la norma, una acumulación de coberturas cuando se trata de una misma manifestación de actividad. Y no hablamos de un médico que ejerce la medicina y también conduce un taxi, sino que lo hacemos

respecto de un médico que ejerce la medicina, solo o asociado. Queda fuera, claro está, el supuesto del prestador con dependencia laboral, en cuyo caso, el Art. 105 arbitra una norma de competencia orgánica, sin pronunciarse sobre los criterios sustantivos para calificar esa relación. Éste es el único supuesto en que, existiendo sentencia judicial, podría verificarse una doble aportación.

E. EN RESUMEN.

En función de lo que venimos analizando a nuestro criterio el Art. 105 de la Ley No. 18.803 vino a ratificar dos ideas centrales:

- a. Que quedarán sujetos a aportación a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios **los profesionales universitarios con actividades amparadas en dicha Caja**, salvo que se cumplan como dependiente de una persona física o jurídica.
- b. Y que en ningún caso se deberá aportar a más de un instituto de seguridad social por un mismo hecho generador.

El Art. 105 de la Ley No. 18.083 vino a reafirmar una solución que ya estaba resuelta por las normas de inclusión específica y la solución residual de las Leyes, Ley No. 12.380 y Ley No. 12.318.

Es así que el profesional que ejerce su actividad profesional a través de una forma jurídica comercial no deja de ser un profesional universitario que desarrolla su profesión y ejerce liberalmente, por lo que el aporte a la seguridad social de los socios queda incluido en el ámbito de afiliación de la Caja de Profesionales y no del Banco de Previsión Social.

Naturalmente, pueden surgir particularidades dependiendo del caso concreto. Así, por ejemplo, la existencia un socio que no sea profesional y no desarrolle una actividad profesional, por lo que, en tal caso, si el referido socio además es declarado con actividad y percibe "ingresos" de la sociedad (no participaciones

de capital, sino ingresos al tenor del Art. 153, 172 o 173 de la Ley No. 16.713) quedará incorporado al régimen de la Ley No. 16.713, reiteramos, siempre que tenga actividad. Si el referido socio no tiene ingresos y no tiene actividad, no tiene cobertura y por tanto no se nace la obligación tributaria de las contribuciones. Un nuevo matiz admite el caso de un socio que tiene ingresos declarados en otra SRL se debe pagar por una solo de ellas (el del ingreso más alto) en solución compartida por reciente jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Si su participación no incluye actividad, y así es corroborado por la realidad, tampoco se configura el hecho generador de la CESS.