

# LOS CASOS DE AGRAVAMIENTO DE LA SANCIÓN

---

Dr. Gianni Gutiérrez Prieto  
Catedrático asociado  
Universidad ORT

## JORNADAS TRIBUTARIAS 2024



Ministerio  
**de Economía  
y Finanzas**

**DGI** DIRECCIÓN  
GENERAL  
IMPOSITIVA



# Los casos de agravamiento de la sanción

1.- Introducción y enunciación de casos

2.- Principios aplicables

3.- Análisis de 3 situaciones específicas

3.1 Multa del 100% por mora para responsables

3.2 Contravención agravada y facultades de fiscalización e investigación

3.3 Suspensión del certificado único

4. Conclusiones

# No existe una diferencia de naturaleza entre las sanciones de derecho penal y las sanciones de derecho tributario.

Tanto las sanciones de derecho penal como las sanciones de derecho tributario buscan castigar al infractor y no reparar el daño provocado; también cumplen una función intimidatoria disuasiva de la conducta transgresora, previniendo la comisión de nuevos ilícitos.

El hecho de que se distinga en el Código Tributario entre delitos e infracciones obedece a una circunstancia histórica: el otorgamiento a la administración, en el caso de las infracciones, de la atribución de imponer las sanciones.

# Principios del Derecho Penal

**Legalidad:** Establecida por ley

**Tipicidad:** El tipo infraccional, tiene que estar claramente delimitado.

**Trascendencia:** Sólo merecen ser castigadas las conductas que, además de encuadrar en la descripción abstracta del tipo que realiza la ley, significan una real lesión al “bien jurídico” que la figura penal protege.

**Proporcionalidad:** La pena debe ser proporcional al ilícito cometido, proporcional a la culpabilidad, proporcional a la gravedad del daño, a la importancia del bien jurídico conculcado y a las modalidades de la acción en la forma concreta en que se realizó.

**Culpabilidad:** Considerar tanto la acción realizada como la motivación que llevó al individuo a tomar esa decisión

**Prohibición de retroactividad.**

**Non bis in idem (art. 101 del CT).**

.

# Situaciones

1.- **Multa agravada del 100% de mora** para responsables (Art. 274 del Título 1 del T.O 2023)

2.- **Multa agravada de contravención:**

2.1 por no colaboración de contribuyentes y terceros (art. 469 ley 17.930 y modificativas; art. 306 Ley 18.996)

2.2 por incumplimiento en la entrega de información de organismos públicos (art 469 ley 17.930)

2.3 por documento emitido con errores formales (art. 308 ley 18.996) en ciertos casos.

2.4 Multa agravada por contravención por incumplimiento de obligaciones en materia de precios de transferencia (Artículo 315 de la ley 18.719)

2.5 Multa agravada por contravención en el marco del intercambio automático de información financiera(arts. 9, 10 y 11 de la ley 19.484)

3- **Clausura de establecimientos** por 30 días hábiles de establecimientos comerciales (art. 278 del Título T.O 2023) en casos de reincidencia

4.- **Multa por Defraudación mínima de 5 veces** el impuesto defraudado para agentes de retención y percepción que retuvieron y no pagaron.

5.- **Suspensión del certificado de crédito.**

# MORA agravada de Responsables: Art. 274 del Título 1 del T.O 2023

Multa. Responsables.- “La multa por mora (artículo 94° del Código Tributario) para los agentes de retención y de percepción de impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva (DGI), será del 100% (cien por ciento) del tributo retenido y percibido y no vertido, sin perjuicio de las demás responsabilidades tributarias y penales.”

Idéntica multa se aplicará a los responsables sustitutos y a los responsables por obligaciones tributarias de terceros, por el tributo retenido y no vertido, sin perjuicio de las demás responsabilidades tributarias y penales.

Graduación Art. 16 Decreto 279/016

La multa por mora sobre el tributo retenido o percibido y vertido por los agentes de retención o percepción, responsables sustitutos y responsables por obligaciones tributarias de terceros, será del 5% cuando el tributo se vierta dentro de los 5 días hábiles siguientes al de su vencimiento

## La multa por mora es una pena

La multa por mora es, cualquiera sea su cuantía, una “sanción penal” o “punitiva”. Dado que ella se calcula como diferentes porcentajes preestablecidos (5, 10, 20 o 100%) del tributo no pagado en fecha, con independencia de la evolución de los precios, las tasas de mercado, u otros indicadores semejantes, es evidente que las mismas no pretenden resarcir al Estado por la desvalorización monetaria sino –por decirlo de algún modo- afligir al incumplidor.

¿Las sanciones por mora necesitan de alguna calificación especial de la conducta del infractor, o se aplica por la sola ocurrencia del hecho previsto como infracción?

Naturaleza subjetiva: El principio de culpabilidad preside todo el Derecho Sancionatorio y, por consiguiente, la existencia de infracciones de consumación objetiva sólo es concebible con un texto expreso legal que así lo establezca. (VALDÉS COSTA;; BERRO, Federico; BLANCO, Andrés)

Naturaleza objetiva: No aplican las eximentes de responsabilidad y tampoco la graduación de la culpa. Se verifica el incumplimiento por el mero cumplimiento tardío (Administración fiscal)

## 1) ¿Puede sancionarse con multa del 100% el pago voluntario tardío del impuesto retenido, si se prueba que no existió apropiación indebida?

**Contribuyente:** La finalidad de la sanción de la multa del 100% es castigar la apropiación indebida. El pago, aunque tardío, no permite verificar el presupuesto establecido por la ley: "...tributo retenido o percibido y no vertido..."

**PECA:** En la medida que el fundamento de la multa agravada es evitar casos de apropiación indebida por el agente de retención, se entiende que a los efectos del establecimiento de la multa agravada debe tenerse en cuenta la conducta del contribuyente. A tales efectos, la simple demora en verter la misma por error subsanado posteriormente por el propio contribuyente, genera la multa por mora del 20% del art. 94 del CT, pero no surgiendo de los presentes obrados indicio alguno que la demora en verter las sumas retenidas tuviera una intención espuria, a criterio del suscrito no corresponde la imposición de la multa agravada del art. 119 del Título 1 del T.O. de 1996.

**Posición del TCA:** El pago tardío no elimina la infracción. La ley no hace el distingo entre no cumplimiento y cumplimiento tardío. El agente de retención que retiene y no vierte, da cima al tipo infraccional, aun cuando tardíamente decida cumplir volcando al Fisco las sumas retenidas y no entregadas en plazo. La norma tampoco distingue la existencia de dolo en el accionar (**sentencias 658/014 y 546/020**)



### 3) ¿Si el agente de retención o responsable sustituto que pagan el impuesto son quienes soportan el peso económico del impuesto y paga tardíamente le aplica la multa del 100%?

Si está pactado el grossing up y el agente se hace cargo del pago a DGI, no se verifica el presupuesto legal para que resulte aplicable la multa del 100% prevista en el Art. 120 del Título 1 del T.O.

El contribuyente no sufre ningún tipo de retención o detracción en el precio que percibe, ya que el agente no efectúa la retención, sino que paga el impuesto que pudo haber retenido con fondos propios. En consecuencia, no se verificaría el presupuesto legal para que resulte aplicable la multa del 100% prevista en el Art. 120 del Título 1 del T.O.

**CONTRAVENCIÓN AGRAVADA:** Incumplimiento de deberes de colaboración del art. 70 del CT en el contexto de:

- 1) inspecciones fiscales intensivas o extensivas al contribuyente (art. 469. ley 17.930)
- 2) y pedidos de información genéricos a terceros o pedidos a terceros en el contexto de una inspección a un contribuyente (art. 306, ley 18.996)

**Limitaciones a la contravención en general:**

Información no relevante para la función que se cumple: por ejemplo, bienes de los directores cuando se inspecciona la sociedad.

Información sujeta al secreto bancario: estados de cuenta bancario (**Sentencia 290/024**)

Información sujeta al secreto profesional: incluidos los informes y comunicaciones profesionales. **El contador es un tercero calificado**

**Están fuera de la contravención agravada:** 1) Los pedidos a terceros en el marco de un control extensivo y 2) Los pedidos de información en el marco de un intercambio de información.

**Suspensión de certificado único:** es equiparable a una sanción grave, que no debe ser el resultado de un acto tácito sin la debida fundamentación, y menos aún sin otorgar vista al contribuyente. Le son aplicables todos los principios del Capítulo V del código tributario.

*Art. 80. “Facúltase a la Dirección General Impositiva (DGI) a suspender la vigencia de los certificados anuales que hubiera expedido, cuando el contribuyente se atrasare en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

*Asimismo, se la faculta a suspender la vigencia de los certificados anuales que hubiera expedido, cuando el contribuyente omitiera registrar sus estados contables ante el órgano estatal de control, de acuerdo a lo establecido en el artículo 97° bis de la Ley No.. 16.060, de 4 de setiembre de 1989.*

*En caso de falta de pago de las obligaciones tributarias correspondientes al impuesto anual de enseñanza primaria, se faculta a la Dirección General Impositiva (DGI) a suspender la vigencia de los certificados anuales que hubiera expedido.”*

**¿Qué debe entenderse por obligación tributaria? ¿Se puede suspender el certificado por no pagar multas? ¿Se puede suspender el certificado por el no cumplimiento de deberes formales?**

**“Dicho certificado acreditará que sus titulares han satisfecho el pago de los tributos que administra el citado organismo, de que no se hallan alcanzados por los mismos, o de que disponen de plazo acordado para hacerlo.”**

## Consideraciones finales:

Los principios de derecho penal permiten corregir la aplicación de penas agravadas que terminan castigando desproporcionadamente a contribuyentes que no han tenido dolo en la comisión de la infracción.

Las sanciones tributarias agravadas, especialmente las que imponen altos porcentajes de multas o penas severas, deben estar justificadas únicamente en situaciones de dolo o culpa grave. Penalizar con sanciones agravadas a contribuyentes que no desvían fondos ni actúan con intención espuria constituye un castigo excesivo que contradice los principios de culpabilidad y proporcionalidad.

La contravención por violar deberes de colaboración en contextos inspectivos no es aplicable cuando el pedido no es relevante directamente para verificar los hechos generadores, cuando la no colaboración se basa en la protección del secreto profesional y del secreto bancario.

La suspensión del Certificado Único es una sanción de facto, que, aunque no está nominada explícitamente como tal, actúa como una pena severa por su impacto directo en la actividad económica del contribuyente. Su aplicación cuasi- automática y sin garantías adecuadas, como el derecho a la defensa y la debida motivación, resulta ilegítima desde el punto de vista de los principios de transparencia, legalidad y proporcionalidad.

## Bibliografía consultada:

**BETANCUR** Jacqueline, **CRESCI** Fernando, **DÍAZ** Malena y **QUINTANA**, Betiana. El instituto de la contravención, últimas modificaciones normativas.

**BERRO**, “Los ilícitos tributarios y sus sanciones”, FCU., segunda edición noviembre 2007.

**BLANCO**, Andrés, Infracciones de Mora: Naturaleza jurídica y aplicación temporal de las modificaciones normativas a su régimen, Revista de Derecho Tributario N° 142

**DÍAZ**, Vicente Oscar, Criminalización de las Infracciones Tributarias – conclusiones de la XIX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Lisboa, Octubre de 1998 – Revista Tributaria N° 147.

**SHAW**, José Luis, Infracciones tributarias. Generalidades. Mora. Aplicabilidad del Capítulo V del Código Tributario a los Gobiernos Departamentales, Revista Tributaria N° 158.

**SILVA FORNÉ** Diego, “Infracción Fiscal, Infracción Administrativa y Derecho Penal” en “Derecho Penal, Hacienda y Administración Pública”, FCU, primera edición abril de 2008.

**SENA**, Guillermo "Algunas consideraciones sobre la infracción de mora en el caso de los agentes de retención".

## JORNADAS TRIBUTARIAS 2024



Ministerio  
**de Economía  
y Finanzas**

**DGI** DIRECCIÓN  
GENERAL  
IMPOSITIVA