

# ALGUNOS TEMAS RESPECTO DE LA INFRACCIÓN FISCAL DE DEFRAUDACIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA RECIENTE DEL TCA



**Dr. Juan Bonet**

Universidad Católica del Uruguay

UCUDAL

Montevideo, 30 de Noviembre de 2016

## Aspectos puntuales a desarrollar

---

- **I.** Normativa a analizar.
- **II.** La infracción de defraudación y el elemento objetivo.
- **III.** La idoneidad de la conducta.
- **IV.** El ámbito imputable respecto de la infracción.
- **V.** La Defraudación y su relación con la prescripción tributaria.
- **VI.** La cuantificación de la sanción por defraudación
- **VII.** Reflexiones finales

---

# I. NORMATIVA A ANALIZAR

## Normativa relevante

---

- Artículo 96 del Código Tributario
- Artículo 38 inc. 2 del Código Tributario
- Ley 14.948 (agentes de retención y percepción)
- Leyes 17.555, Decreto N° 370/002 (caducidad de convenios)  
Decretos 342/011 (mantenimiento de adeudos por defraudación)
- Título 4, art. 12 (IRAE: designación de representantes en Eps)
- Título 8, artículo 11 (IRNR: designación de representantes en rentas no objeto de retención o sustitución)
- Ley 17.930, art. 460: publicidad de casos de defraudación
- Artículo 368 de la ley 19.149 (declaración de inconstitucionalidad, sentencia N° 440/016)

## **II. LA INFRACCIÓN DE DEFRAUDACIÓN Y EL ELEMENTO OBJETIVO**

## Análisis del elemento objetivo de la infracción

---

- **Artículo 96 inc. 2 del Código Tributario**

*“Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.”*

## ¿Que ha señalado el TCA?

- **Aspectos de errores de cálculo:** *“el sólo hecho de haberse calculado mal lo que se debía pagar por impuestos no implica necesariamente una maniobra defraudatoria”* (Sentencia N° 843/015)
- **El no pago de tributos y la omisión de inscripción:** *“No existió un comportamiento activo de parte de la actora, en tanto su conducta se encuadró en omitir el pago de los aportes, y realizar la inscripción a que estaba obligada, lo que incidirá en otros aspectos de su deuda, como la mora, prescripción etc., pero no puede desprenderse de su actitud omisa la intencionalidad fraudulenta, la existencia del dolo, que requiere esa figura infraccional.”* (Sentencia N° 364/010)
- *“La expresión "proceder" subraya el carácter activo del comportamiento. Quedan así excluidas las conductas omisivas, como por ejemplo: omisión de inscribirse como contribuyente, omisión de pago, omisión de formular las declaraciones a que se estuviese obligado. (Sentencia N° 228/016)*

## ¿Que ha señalado el TCA?

---

### - Temas de prueba:

*“La responsabilidad en la infracción de defraudación, al igual que en el delito correlativo, se castigan a título de dolo, y obviamente es preciso producir prueba que acrediten la participación.*

*No bastan las conjeturas, las suposiciones, las especulaciones, máxime cuando las explicaciones que brinda el administrado no aparecen desvirtuadas por ninguna prueba”* (Sentencia N° 514/015) (ver también la sentencia N° 391/015, 769/015, 672/015 entre otras)



## III. IDONEIDAD DE LA CONDUCTA

## Idoneidad de la conducta

---

- El acto que se entiende configurativo de la infracción tiene que tener la potencialidad de inducción en error a la Administración.
- El avance de las herramientas de fiscalización de la DGI (nuevas tecnologías, facturación electrónica, etc.) sube el estándar de idoneidad de la conducta del particular.
- La omisión no es susceptible de ser categorizada como defraudación.

## Sentencia N° 658/011 (importante)

---

- Citando a Blanco: “el fraude-engaño constitutivo de la defraudación tributaria consistiría en la simulación o disimulación de la realidad a través de la adopción de diversas recubiertas o apariencias. Y continúa, esa presentación de una idea falsa o fraude-engaño, debe además estar dotada de idoneidad para poder inducir en engaño, no a cualquiera, sino a la Administración Fiscal, que actúa generalmente con personas idóneas...”

## Entidad del engaño y susceptibilidad de inducción a error:

---

“Debe tenerse presente, que a la Administración Fiscal le resultó fácil comprobar -sin mayores dificultades en la verificación de los hechos- que X.X. S.A. había abonado obligaciones tributarias muy por debajo de las realmente devengadas y adeudadas.

Con lo cual, no se estaría ante una conducta infraccional alcanzada por el tipo de defraudación tributaria sino ante un incumplimiento grosero, sostenido y contumaz de los deberes como contribuyente. Pero ello, aisladamente, no implica la existencia de defraudación porque la Administración no logró acreditar el elemento objetivo de este tipo infraccional.” (Sentencia N° 843/015).

“No resulta adecuado parificar o extender la presunción en cuanto elemento subjetivo al elemento objetivo (Sentencia N° 505/012) (Ver además Sentencias N°s 51/985 y 442/011).

## Entidad del engaño y susceptibilidad de inducción a error:

---

- Relación entre la forma jurídica inapropiada y la infracción:

*“Por otra parte, si bien se concuerda con la accionada que existió el empleo de formas jurídicas inapropiadas, lo que justificaba la recalificación (aunque no en la forma en que ésta se hizo); no resulta en absoluto compatible que dicha inadecuación de las formas revista la nota de ser manifiesta, particularmente, cuando la propia Administración toleró ese procedimiento en anteriores actuaciones.”*

## **IV. EL ÁMBITO IMPUTABLE RESPECTO DE LA INFRACCIÓN**

## TEMA A CONSIDERAR

---

- Dos tesis a adoptarse

**La primera:** solo se aplica la defraudación respecto del tributo en los cuales se constata que la infracción tuvo incidencia.

**La segunda:** Se aplica a todos los tributos ante la sola constatación de la existencia de la infracción

¿Qué señala la normativa?

---

- Sanción: “...*de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado pretendido defraudar.*”
- Principio de personalidad del artículo 102 del CTU



¿Qué ha dicho la doctrina al respecto?

---

- Lafluf, Alejandro (Revista tributaria N° 228):  
*“El hecho entonces de que sistemáticamente se cierre el proceso de sanción de la defraudación sin un análisis de la defraudación imputable y se cierren consecuentemente los expedientes de defraudación simplemente indicándose las “veces” con las que se multará la infracción y tomándose “lo reliquidado” como parámetro para cuantificar esas “veces”, es, a mi juicio, injusto e ilegal.*

## ¿Qué ha señalado el TCA?

---

- Sentencia N° 256/013:

*“el crédito "reliquidado" en el caso al término de la fiscalización no puede coincidir exactamente con aquel que se intentó defraudar, que es el que debe ser considerado a efectos de la multa; es menester hallar cuál es el monto de los tributos que el imputado de la infracción defraudó o pretendió defraudar, y aislarlo del monto generado por otras observaciones, que se derivan meramente de diferencias sobre criterios técnicos con la Administración Fiscal, pero no se relacionan con la defraudación...”*

## ¿Qué ha señalado el TCA?

---

- Sentencia N° 294/014: *“En el presente caso, si bien se comprobó la existencia de defraudación, consistente en la simulación de gastos para abatir artificialmente el monto imponible del IVA y del IRIC, lo que dio paso luego a una reliquidación de tales tributos, debe advertirse que no toda la reliquidación de tributos efectuada por la DGI responde a la señalada maniobra defraudatoria, sino que existe una importante fracción de dicha reliquidación que tiene que ver simplemente con diferencias en los criterios técnicos empleados por la contribuyente a la hora de formular sus declaraciones juradas.”*

# **V. LA INCIDENCIA DE LA DEFRAUDACIÓN EN LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA**

## Artículo 38 del Código Tributario (incisos 1 y 2)

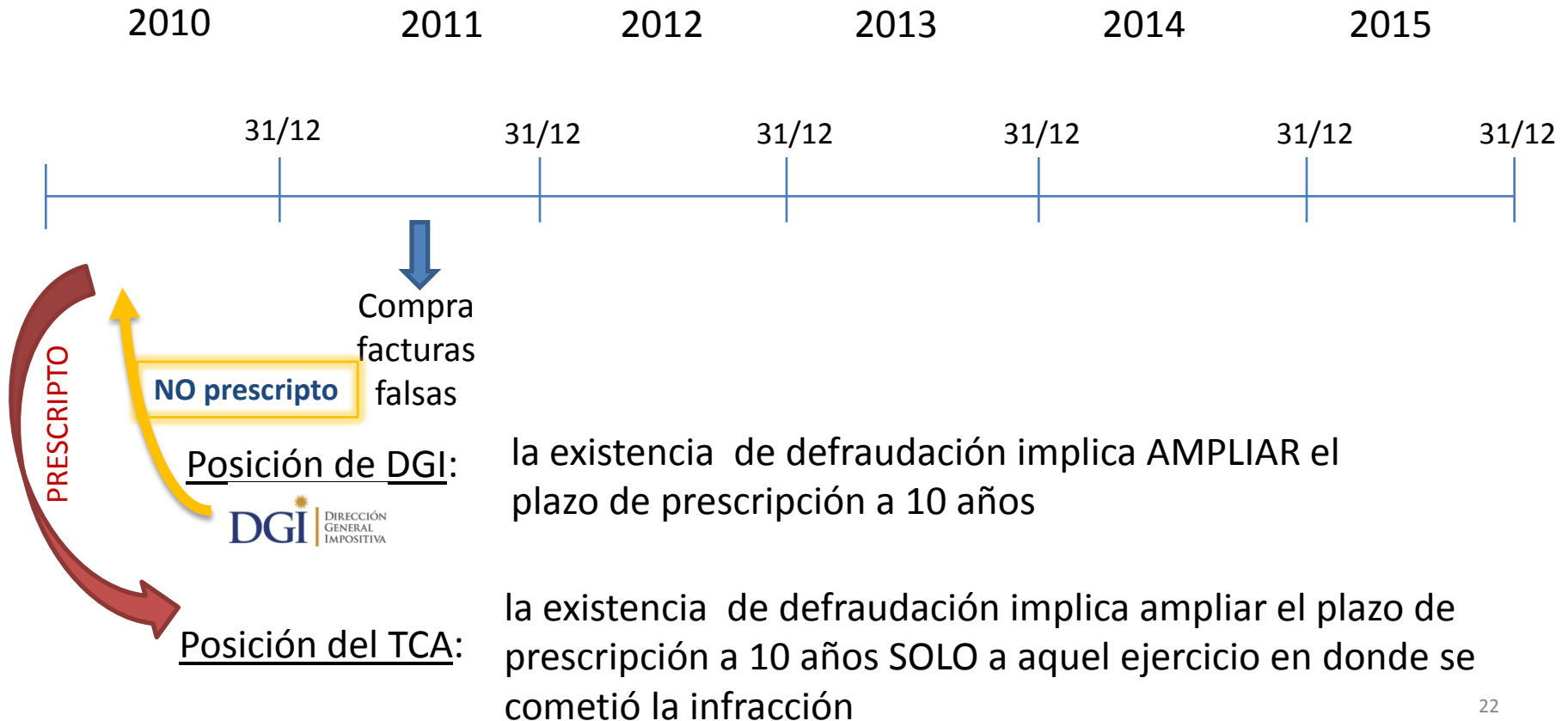
---

*“El derecho al cobro de los tributos prescribirá a los cinco años contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado; para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio económico.*

*El término de prescripción se ampliará a diez años cuando el contribuyente o responsable haya incurrido en defraudación, no cumpla con las obligaciones de inscribirse, de denunciar el acaecimiento del hecho generador, de presentar las declaraciones, y, en los casos en que el tributo se determina por el organismo recaudador, cuando éste no tuvo conocimiento del hecho.”*

## Ejemplo práctico

Ejercicios fiscales:



## Acogimiento en la Jurisprudencia del TCA

---

- Sentencia N° 807/015

*“Ahora bien. Si bien la imputación de defraudación resulta ajustada a Derecho, cabe precisar que la misma quedó delimitada al año 2008.*

*No hay prueba alguna que la empresa haya mantenido similar comportamiento infraccional en los ejercicios anteriores 2005 a 2007...”*

## **VI. LA CUANTIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR DEFRAUDACIÓN**



## Aspectos a considerar

---

- La normativa da un amplio guarismo en la imposición de la sanción.
- La normativa señala que se deben considerar elementos que permitan graduar la sanción (art. 100 del CTU).

## ¿Qué ha señalado el TCA?

---

*“Si bien, como lo ha señalado el Tribunal reiteradamente, es dable convenir que la facultad de fijar el quantum de la multa por defraudación, es una prerrogativa discrecional de la Administración (así Sentencias Nos. 416/2009; 737/2010, entre otras), no es menos cierto que esa elección, en ejercicio de tales facultades discrecionales, debe fundamentarse (motivarse) adecuadamente.*

*Máxime cuando se trata de una prerrogativa que, si bien es discrecional, tiene elementos reglados como la existencia de atenuantes y agravantes, que la Administración tiene el deber de atender” (Sentencia N° 129/014)*

**¡MUCHAS GRACIAS!**



Juan Bonet  
Universidad Católica del Uruguay  
UCUDAL

Montevideo, 30 de noviembre de 2016