

2011

**Cuartas Jornadas Tributarias de la Dirección General
Impositiva**



Eximentes de Responsabilidad

Leonardo Costa Franco

**EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA
NACIONAL**

Leonardo Costa Franco (*)

(*) Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de la República Master en Fiscalidad Internacional, de la Universidad de Harvard, Estados Unidos. Profesor de Fiscalidad Internacional del Postgrado de Especialización Tributaria de la Universidad Católica del Uruguay y Profesor titular de Derecho Financiero de la misma Universidad.

Introducción

Según el artículo 93 del Código Tributario, la mora, la contravención, la omisión de pago, la instigación pública a no pagar tributos y la defraudación son infracciones específicamente aplicables para distintos supuestos de incumplimiento, tanto de la obligación principal, como de las distintas obligaciones formales que la legislación pone a cargo del sujeto pasivo. Estos tipos infraccionales, implican la comisión de una acción típica, antijurídica y culpable¹ a nivel tributario, y obviamente conllevan *prima facie*, a la existencia de responsabilidad en el comitente.

Sin embargo, existen algunas hipótesis en las que a pesar de la configuración formal y sustancial de estas infracciones, también se presentan causales, que hacen relevar la consecuencia punitiva en la conducta o justifican la comisión de la infracción.

En este marco, nos podemos preguntar si el obligado puede ampararse legalmente y excusarse a los efectos de que no le sea imputada esta responsabilidad infraccional, alegando una causal eximente de la misma.

La respuesta se responde afirmativamente a la luz del Derecho uruguayo. En efecto, son diversos los motivos y casos concretos que se podrían presentar en la práctica, ante vicisitudes de la empresa, problemas financieros, así como imposibilidades de pago. Algunas de ellas son consideradas por nuestro ordenamiento como eximentes de responsabilidad, las que nos proponemos analizar en esta oportunidad.

Éste es un tema relativamente poco tratado a nivel de doctrina, pero que posee una importancia fundamental para el sujeto pasivo. Naturalmente, de configurarse alguna de estas hipótesis, y al desaparecer la responsabilidad, la multa por concepto de sanción no deberá ser aplicada y padecida por el administrado.

¹ A nivel de la doctrina y jurisprudencia consolidada, la culpabilidad forma parte del *iter* configurador de la infracción, dada la inclusión del Capítulo 5 del Código Tributario, como se dirá, en la gama de principios del Derecho Penal común, si perjuicio de particularismos propios del Derecho Tributario general.

Es así que en aplicación del principio del debido procedimiento administrativo, cuya consagración se extrae de las previsiones Constitucionales, del Código Tributario, así como del Decreto No. 500/991, el contribuyente tiene derecho a presentar sus descargos, alegando la existencia de una eximente de responsabilidad. En consonancia con todas las Cartas de Contribuyentes que rigen en el derecho comparado², y con la Carta elaborada por la DGI, el contribuyente tiene derecho a ser oído por la Administración, a producir la prueba que crea pertinente, así como a que ésta sea diligenciada y valorada, considerando sus alegaciones, incluido el esgrimir una causal que exima la responsabilidad.

Nos proponemos analizar, entonces, cuáles son estas eximentes, así como las hipótesis en las que se presentan, estudiando especialmente la aplicación práctica de las mismas en los distintos casos concretos.

Para ello, es de particular importancia la labor interpretativa que podamos realizar en esta materia, conjuntamente con las normas que rigen otras ramas del Derecho, como el Derecho Penal. Por tanto, estudiaremos las eximentes de responsabilidad desde una perspectiva global, para luego enfocarnos en el Derecho Tributario, detallar las causales previstas en el artículo 106, relacionándolas con los principios aplicables y con la trascendencia práctica que conlleva la influencia de los mismos.

I. El Derecho Tributario Infraccional

El Derecho Tributario, busca, entre sus principales cometidos, regular la relación jurídica que se traba entre los diversos sujetos de la obligación tributaria. En este marco, las consecuencias del incumplimiento de la obligación están previstas en lo que se denomina, específicamente, el Derecho Tributario Infraccional o Sancionatorio. Dentro de éste, se deben diferenciar aquellas infracciones de índole administrativo, cuya pena será pecuniaria, de los delitos penales, castigados con pena de privación de libertad.

² v. GUTIÉRREZ, Gianni y VARELA, Alberto. *La carta de Derechos del Contribuyente*. Montevideo, 2008.

El Código Tributario en sus Capítulos Quinto y Sexto, reglamentan la aplicación de estas sanciones, determinando específicamente las hipótesis en las que proceden, así como las penas correspondientes y su graduación.

En lo que refiere a las infracciones tributarias, para algunos autores sobretodo de inicios del siglo pasado, consideran que se trata de ilícitos administrativos, mientras que para otros constituyen ilícitos de índole penal³.

La diferencia de adoptar una u otra posición tiene especiales repercusiones, ya que si argumentamos que es un capítulo autónomo del Derecho Tributario, como GUILIANI FONROUGE⁴, las disposiciones del Derecho Penal no serían de recepción, a excepción de que el propio Código Tributario se remita expresamente a ellas.

Por el contrario, si preferimos adoptar la tesis a la que se afilia, entre otros, MAZZ⁵, por la que ésta es una parte del Derecho Penal, sí le serán aplicables los principios penales, y, por tanto, deben considerarse normas de excepción aquellas que no se ajusten a esta rama.

En nuestro país, señala esta autora⁶ que por mucho tiempo se le negó el carácter penal a las infracciones tributarias, con el argumento de que no se encontraban en el Código Penal, y que éste expresamente, en el artículo 91 inciso 4, preveía, entre las sanciones que no se reputaban penas *“las multas que establecen las leyes en materia de impuestos”*. Sin embargo, concluye que: *“En realidad lo que esta disposición y el artículo 42 del Código del Proceso Penal hacían era sustraer esas sanciones de la legislación penal ordinaria por circunstancias de orden público. Si se les aplicara el Código Penal, deberían tomarse en cuenta estas infracciones, por ejemplo, para configurar la reincidencia, pero no se las consideraba tan graves y por ello se las excluyó, a esos efectos, lo que no significaba un pronunciamiento sobre su*

³ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit., p. 379.

⁴ GUILIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, t. II. Buenos Aires, Depalma, 1970, pp. 634 y ss.

⁵ MAZZ, Addy. *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*. Montevideo, FCU, 2007, p. 586.

⁶ MAZZ, Addy. Ob. Cit., p. 564.

naturaleza jurídica”⁷. Además se debe destacar que en las notas de Irureta Goyena al Código Penal del año 1934, se destaca específicamente que el artículo 91 del mismo cuerpo normativo, no prejuzga en absoluto la naturaleza inclusiva de las infracciones tributarias en el ámbito del Derecho Penal, sino que sólo se realizó esta exclusión a los efectos de que no se computen las multas tributarias en la reincidencia penal. Así compartiendo lo dicho por GUTIERREZ, quien citando a BERRO, señaló que “el codificador expresaba que este artículo es conveniente desde el punto de vista de la reincidencia y tiene por objeto evitar que sanciones de orden puramente civil o administrativo se cuenten como penas y comprometan la situación del delincuente frente a la ley”⁸

En lo que a este punto respecta, y sin adentrar en demasía al análisis de la autonomía del Derecho Tributario, nos limitaremos a expresar que por imperio del artículo 109 del Código Tributario Uruguayo, el Derecho Tributario Sancionatorio, rama del Derecho Tributario, no posee autonomía.

En efecto, es el Derecho Tributario Material, que por influjo de diversas normas, como los artículos 4, 5 inc. 2, 6 inc. 1, 14 inc. 3, y 17 inc. 1 y 2 del Código Tributario, se presenta como la única rama autónoma.

El artículo 109 de este cuerpo normativo establece: “*Son aplicables al Derecho Tributario las normas del Derecho Penal, con las excepciones establecidas en este Capítulo*”. Por lo tanto, y respetando los particularismos del Derecho Tributario Infraccional, para los casos de integración, corresponde recurrir a las normas que rigen el Derecho Penal. A esta misma conclusión arriba el Tribunal Constitucional Español, en Sentencia No. 18/1981, en la que establece expresamente la aplicación de los principios penales al ámbito tributario.

Por otra parte, a pesar de que su estudio esté sistematizado por separado, no debemos perder de vista, que el Derecho debe entenderse como un conjunto, y como una unidad. En este sentido señala VILLEGAS que “...debemos volver

⁷ MAZZ, Addy. Ob. Cit., p. 565.

⁸ GUTIERREZ, Adrián: “La Clausura Tributaria”, Ed. FCU, Dic. 2008, Pág. 26.

nuevamente al concepto originario sobre el derecho único. El derecho es un orden coactivo que contiene la conducta recíproca deseada por la sociedad en un momento dado, y que contiene las sanciones ante las trasgresiones de las normas. Este orden jurídico debe funcionar siempre como una unidad sin contradicciones...”⁹.

En este sentido el CTU se apartó de lo regulado por el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) separando en dos capítulos las infracciones y los delitos. Esta separación implicó que en el capítulo de las infracciones no se prevea a texto expreso la aplicación de los principios del Derecho Penal, pero dada la naturaleza sancionatoria de las infracciones no puede desconocerse la aplicación de los mismos a las infracciones tributarias. En este sentido el MCTAL establece en su artículo 73 que “las infracciones tributarias requieren dolo o culpa”.

También ésta fue la posición de las II, VII y X Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y de las I Jornadas Luso – Hispano – Americanas de Estudios Tributarios.

Partiendo de la noción del Derecho como una unidad, y de la Constitución para analizar sus institutos, entonces es que podremos concluir que el Derecho Tributario Sancionatorio no constituye una rama autónoma, siendo de aplicación los principios del Derecho Penal, tales como: legalidad, tipicidad, culpabilidad, personalidad, inocencia, debido proceso, entre otros.

Se destaca, entre ellos, el de culpabilidad o subjetividad, según el cual quien realiza la conducta típica definida por la norma represiva, sólo es inculpa¹⁰. La exigencia del elemento culpabilidad en las infracciones no solo es un axioma del Derecho Penal sino que es un principio general de Derecho que deriva del art. 72 de la Constitución.

⁹ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit., p. 376.

¹⁰ SHAW, José Luis. *El error como eximente de responsabilidad en materia de infracciones tributarias*, en: Revista Tributaria No. 47, 1982, p. 113.

En la definición de esta culpabilidad encontramos, entonces, el fundamento de las eximentes, puesto que cuando acaecen éstas, la culpabilidad no se verifica, no tipificándose el delito, y aplicándose, por consiguiente, este principio. En igual sentido, el Tribunal Constitucional Español, por Sentencia 76/1990, dictada el 26 de Abril de 1990, puntualizó que no es posible aplicar una sanción sin la correspondiente culpabilidad del agente.

Estos principios serán utilizados y tendrán una trascendencia práctica fundamental en la labor interpretativa e integrativa del Derecho Sancionatorio, y, particularmente, en el objeto de este análisis, en lo que refiere a las eximentes de responsabilidad.

II. Las Eximentes de Responsabilidad

El diccionario de la Real Academia Española en su vigésimo segunda edición, define a las circunstancias eximentes, en Derecho, *como el “motivo legal para librar de responsabilidad criminal al acusado”*, poniendo el ejemplo de la legítima defensa. La eximente es, entonces, una hipótesis prevista por la ley, acaecida la cual no es posible imputar responsabilidad.

Refiriéndonos al Derecho, -y no únicamente al Derecho Tributario-, aunque estén todos los demás elementos singularizantes del ilícito, si se presenta una eximente de responsabilidad, entonces no podrá tipificarse tal tipo infraccional.

En tierras del Derecho Penal, se consagran diversas causas que inciden en los distintos elementos que configuran el delito que como ya señalamos son la acción, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad. A modo de ejemplo, en la primera categoría, el artículo 4 del Código Penal¹¹, prevé la existencia de concausas, esto es, de circunstancias extrañas al agente, desconocidas por éste, que operan en el

¹¹ Este artículo dice: *“No se responde de la concausa preexistente, superviniente o simultánea, independiente del hecho, que no se ha podido prever. La que se ha podido prever y no se ha prevista, será tenida en cuenta por el Juez para rebajar la pena, según su criterio, de acuerdo con las circunstancias del caso, y lo dispuesto en el artículo 18”*.

evento de forma incalculable, imprevisible e independiente de su conducta, siendo excepcionales y produciendo, a consecuencia, la desaparición de la acción como elemento del delito.

Sin embargo, de especial interés para este análisis, la inimputabilidad y la inculpabilidad son las causas señaladas por la doctrina penalista como las que excluyen la culpabilidad del agente. Dentro de estas últimas, los errores de hecho y de derecho se encuentran previstos en los artículos 22 y 24 del Código Penal¹². Así, por ejemplo, el error de hecho, para ser tal, debe ser esencial, decisivo e inculpable o inevitable, esto es, no debe ser imputado a la culpa del sujeto. El error de derecho, por su parte, únicamente será eximente si recae sobre una falta, o sobre una ley no penal que da contenido al delito en cuestión. En este último punto, señala CAIROLI que: *“Este error de derecho sobre una ley no penal se resuelve en definitiva en un error de hecho sobre un elemento esencial del delito, o sea en un comportamiento que no habría ocurrido si el agente hubiera conocido con precisión la ley no penal”*¹³.

En Derecho Civil, los artículos 1322 y 1342¹⁴ prevén al caso fortuito y a la causa extraña no imputable como eximentes.

Señala BAYARDO BENGEOA, que en penal se entiende que la fuerza mayor implica una causa externa al agente, la cual mediante la constricción de su actividad psíquica, lo lleva al cumplimiento del hecho prohibido. En cambio, el caso fortuito supone la inserción en la serie causal, de un elemento incognoscible por el hombre,

¹² El artículo 22 dice: *“El error de hecho que versare sobre las circunstancias constitutivas del delito exime de pena, salvo que tratándose de ese delito, la ley castigare la simple culpa”*. El artículo 24 dice: *“El error de derecho se presume voluntario sin admitirse prueba en contrario, salvo tratándose de las faltas, en que según su naturaleza, dicha prueba puede tener acogimiento. El error de derecho que emane del desconocimiento de una ley que no fuera penal, exime de pena sólo cuando hubiere generado un error de hecho, acerca de alguno de los elementos constitutivos del delito”*.

¹³ CAIROLI MARTÍNEZ, Milton Hugo. *El derecho penal uruguayo y las nuevas tendencias dogmático penales*, Tomo I. Montevideo, FCU, 2000, p. 318.

¹⁴ El artículo 1322 dice: *“Nadie es responsable del daño que proviene de caso fortuito a que no ha dado causa”*. El artículo 1342 dice: *“El deudor es condenado al resarcimiento de daños y perjuicios, sea en razón de la falta de cumplimiento de la obligación o de la demora en la ejecución aunque no haya mala fe de su parte, siempre que no justifique que la falta de cumplimiento proviene de causa extraña que no le es imputable”*.

que determina la producción del resultado prohibido. En esta línea, concluye el autor que: *“la fuerza mayor es una causa externa que actúa de modo irresistible y que se impone a la voluntad del sujeto; en cambio, el caso fortuito excluye la cognoscibilidad del proceso causativo del evento”*¹⁵.

En la doctrina civilista, señala GAMARRA¹⁶, que el caso fortuito y la fuerza mayor pertenecen, ambos, al género de causa extraña no imputable, por lo que deben presentar las notas de imprevisibles, irresistibles, extrañas y absolutas, para su configuración. Puntualiza este autor que: *“Los acontecimientos mencionados presentan, todos ellos, un rasgo común; son de carácter extraordinario, y se imponen al hombre con una fuerza que este no puede resistir. (...) para que un hecho sea caso fortuito o fuerza mayor debe ser imprevisibles e irresistible”*¹⁷. Y concluye luego: *“Sólo hay imposibilidad cuando el deudor se enfrenta a un obstáculo que la fuerza humana no es capaz de superar”*¹⁸.

La causa es imprevisible cuando no ha podido ser imaginada o representada como una posibilidad; irresistible en el supuesto de no poder enfrentarla y superarla, ya que escapa al sujeto; extraña porque es exterior, ajena e independiente de su conducta; y, por último, absoluta por oposición a relativa, esto es, incide de tal forma que impide totalmente el cumplimiento de la obligación o del deber. Se trata entonces, de causales objetivas, las cuales son imposibles de superar no solamente por este deudor, sino también por cualquier otro.

La prueba de los elementos configurativos de estas eximentes es dificultosa. No obstante, se menciona la existencia de un criterio más favorable, el cual admite que esta eximente puede probarse por elementos presuntivos, como la conducta diligente o la ausencia de culpa. El Tribunal de Apelaciones en lo Civil de Segundo

¹⁵ BAYARDO BENGÓA, Fernando. *Derecho Penal Uruguayo*. Montevideo, Centro de Estudiantes de Derecho, 1962, pp. 221 y 222.

¹⁶ GAMARRA, Jorge. *Responsabilidad Contractual t. II*. Montevideo, FCU, 1997, p. 40.

¹⁷ GAMARRA, Jorge. *Tratado de Derecho Civil Uruguayo, t. XVII*. Montevideo, FCU, 1999, p. 178.

¹⁸ GAMARRA, Jorge. *Tratado de Derecho Civil Uruguayo, t. XVII*. Montevideo, FCU, 1999, p.180.

Turno¹⁹ siguió esta posición, al entender que el sujeto deviene irresponsable cuando justifica que adoptó las medidas necesarias y prudentes para prevenir el siniestro, lo que en materia civil se traduce en la configuración del *standard jurídico* (además de ser un concepto jurídico indeterminado) del buen padre de familia.

Estas disposiciones, así como las definiciones civiles son de aplicación a los efectos de interpretar e integrar las previsiones tributarias que analizaremos a continuación, con particular énfasis en lo que refiere al error, lo que será objeto de estudio en los apartados siguientes.

III. Las Eximentes de Responsabilidad en el Derecho Tributario Uruguayo. **Análisis del Artículo 106**

Como vimos, las causas eximentes irrumpen, en responsabilidad civil, el nexo causal; mientras que en la esfera penal afectan el elemento de la culpabilidad. ¿Qué ocurre en materia tributaria? Pues, acaecida una de estas causales, la responsabilidad es excluida, algunas de ellas por la especial situación del sujeto pasivo; otras en lo que atañe a las características del incumplimiento, sea o bien por derivarse de un evento externo e imprevisible, como por basarse en un error excusable.

En España, la Ley General Tributaria número 58/2003, en su artículo 179 prevé, bajo el nomen de "*principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias*" que serán eximentes: la falta de capacidad; la fuerza mayor; la decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o hubieran estado ausentes; la existencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, esto es, cuando se ha actuado amparado en una interpretación razonable de la norma; y cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los

¹⁹ GAMARRA, Jorge. *Tratado de Derecho Civil Uruguayo*, t. XVII. Montevideo, FCU, 1999, pp. 184 y 185. Sentencia del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de Segundo Turno, en: La Justicia Uruguaya No. 60, Caso 7244.

programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El MCTAL, en su artículo 80, prevé que excluyen la responsabilidad: la incapacidad absoluta, la fuerza mayor y el estado de necesidad, el error en cuanto al hecho que constituye la infracción, y el cumplimiento de la ley y la obediencia debida.

Por su parte, el artículo 106 del Código Tributario Uruguayo establece:

“(Eximentes de responsabilidad).- Excluyen la responsabilidad:

1) La incapacidad absoluta, cuando se carece de representante legal o judicial. Cuando el incapaz tuviere representante, ambos responderán solidariamente, pero el primero solamente hasta la cuantía del beneficio o provecho obtenido.

2) La fuerza mayor y el estado de necesidad.

3) El error excusable en cuanto al hecho que constituye la infracción”.

A nuestro parecer, el artículo mencionado, en sinonimia con lo previsto en la ratio de la normativa penal general, debe ser interpretado como un eximente de la responsabilidad y por ende excluye la potestad de la Administración en la imposición de la sanción. Esto es, la infracción en lo que hace a su tipicidad se produce, pero el artículo 106 en estudio, enerva las consecuencias establecidas en cada tipo infraccional.

Analizaremos cada una de ellas por separado, vinculándolos con los casos que nuestra jurisprudencia ha tratado al respecto.

a) Incapacidad Absoluta

El primer supuesto, prevé la hipótesis de la comisión de la infracción por un incapaz, a quien no es posible imputarle responsabilidad. Tanto en las normas penales, como civiles, se contempla esta posibilidad, estableciendo la inimputabilidad del incapaz (artículos 1320 del Código Civil, 30 y siguientes del Código Penal).

En este punto, es menester diferenciar la inimputabilidad, -causal que estamos tratando en este numeral 1-, de la inculpabilidad que veremos en las restantes causales, ya que si bien ambas llegan a la misma conclusión, parten de premisas diversas. El sujeto inculpable es plenamente capaz, a diferencia del inimputable; ocurre que la conducta del inculpable no ha sido de incidencia determinante en la configuración de la infracción, a diferencia del inimputable.

¿Quiénes son los incapaces? El Código Tributario no hace mención a ello, por tanto, y considerando el artículo 109, se deberá recurrir a las normas del Derecho Penal, en lo que fuere de aplicación.

En esta rama, por imperio del artículo 30 del Código Penal, es inimputable aquel que no es capaz de apreciar el carácter ilícito del acto, o de determinarse según su verdadera apreciación. Sin embargo, en materia tributaria, -y a diferencia de la penal-, esta causal podrá ser alegada únicamente cuando el incapaz careciera de representante legal o judicial. Ello se corresponde con las diferentes responsabilidades, y hechos generadores de las mismas, que estamos tratando. En efecto, es posible que en materia tributaria el representante sea solidariamente responsable (artículo 21); en penal, por el contrario, y dada la naturaleza personal de la sanción, carecería de sentido, si es el representado y no el representante el que comete el ilícito, aplicarle la privación de libertad a éste último.

Es totalmente criticable la posición que ha adoptado el CTU en este punto, si estamos ante una incapacidad de carácter absoluto poco debería de importar si el incapaz posee representante legal o judicial ya que no cambia su condición esta

circunstancia, debiendo considerarse que carece de responsabilidad en todos los casos.

Por otra parte, si la incapacidad no es absoluta, podrá ser una causa para atenuar el monto de la pena, ya que el artículo 100 del Código Tributario considera al grado de cultura del infractor como una atenuante de la sanción. En esta, y en determinados casos, podrían ingresar algunos supuestos de incapacidad relativa.

b) Fuerza Mayor

La fuerza mayor no está definida legalmente ni por las normas tributarias, ni por las otras ramas del derecho. No obstante, su caracterización desde la doctrina civilista, especialmente en lo que refiere a su concepto y requisitos, es de aplicación, al ser un término que no posee un sentido propio en el Derecho Tributario, y al ser una definición aplicable a todas las ramas del derecho (artículos 4 y 5 del Código Tributario).

El argentino Villegas diferencia, en este punto, al caso fortuito de la fuerza mayor, señalando que contemplan lo mismo en dos aspectos correlativos: el primero es lo objetado del hecho extraordinario, mientras que el segundo es lo subjetivo de la imposibilidad de prever y de evitar el caso fortuito. Continúa afirmando este autor que: *“Los casos fortuitos o de fuerza mayor pueden ser producidos por dos grandes causas: 1) por la naturaleza; por ejemplo: los terremotos y temblores de tierra, las tempestades o inundaciones, las pestes, enfermedades, incendios, etc.; en todas estas hipótesis, el caso fortuito o de fuerza mayor se caracteriza como un accidente natural; 2) otras veces, los casos fortuitos son hechos del hombre; por ejemplo: la invasión del país por ejércitos enemigos, los impedimentos resultantes de una orden o prohibición de las autoridades públicas, el robo, etc.; para que los hechos humanos lleguen a constituir casos fortuitos o de fuerza mayor, es indispensable que tengan una fuerza de imposición tan grande que el deudor no haya podido resistirlos”*²⁰.

²⁰ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Depalma, 7ma. Ed., 1999, p. 308.

Como vimos, para que la fuerza mayor opere como eximente, se debe tratar de un hecho externo, imprevisible e irresistible para el contribuyente. Un hecho que fue absolutamente inevitable. A estas conclusiones llega el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, al definir a esta causal, en la Sentencia No. 1021/1994 como: “...*el hecho que no se ha podido prever o que, previsto, no se ha podido evitar. Así tal expresión comprende dos elementos clásicos de ‘irresistibilidad’ e ‘imprevisibilidad’.* Por consecuencia ‘el hecho’ a que se hace referencia y califica en tal forma (F.M.) debe ser exterior (ajeno e independiente a la voluntad de los interesados), ‘imprevisible’ y por último ‘irresistible’ inevitable o insuperable, que impida en forma el cumplimiento de la obligación, imposibilidad que debe tener un carácter de ‘absoluto’...”(TCA 1.021/1994)²¹.

¿Cuándo la fuerza mayor reviste todos estos caracteres? Cabe hacer mención a algunos casos procesados por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En el fallo 1021/1994, que mencionábamos, el Tribunal rechaza que se hubiere configurado esta eximente a causa de un paro bancario, ya que el mismo no fue sorpresivo. Por otra parte, la actora pudo haber efectuado el pago en forma previa, y no esperar hasta el último día de vencimiento, o haber librado un cheque, entendiéndose que la imposibilidad alegada no revestía la nota de ser absoluta.

Sí es fuerza mayor, en cambio, el hecho de que la venta se hubiere realizado por ejecución judicial, aspecto por el cual la sociedad o sus representantes no tuvieron a su disposición los montos abonados para cancelar el tributo correspondiente (Sentencia TCA 325/2004)²².

Sin embargo, el Tribunal entendió que no se configura la fuerza mayor en situación de concordato preventivo judicial. Dice en este punto que: “*El argumento de los actores en cuanto a que la negligencia no les puede ser imputada, porque la existencia de un concordato preventivo judicial habría operado en este caso, como una hipótesis de eximente por fuerza mayor (fs. 35), no es de recibo. Como bien lo*

²¹ Sentencia Publicada en la Revista Tributaria No. 125.

²² Sentencia dictada el 9 de Junio de 2004, en la Ficha 322/02.

indica el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, para configurar dicha eximente se requiere necesariamente acreditar la imprevisibilidad e irresistibilidad, lo que no se ha hecho en este caso concreto. Y además, tampoco se ha acreditado una relación de causa a efecto, entre el concordato propuesto y luego homologado, y la omisión en el cumplimiento de presentar aquellas declaraciones juradas”²³.

En todos los casos, la carga de la prueba de la eximente, así como de sus elementos recae sobre quien la invoca, esto es, sobre el contribuyente. En la Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo No. 359/2001²⁴ la actora alega la fuerza mayor aludiendo a una inscripción tardía de la empresa en el Banco de Previsión Social, lo que se debió a un retardo del organismo estatal. Sin embargo, no produce probanzas relativas a por qué dicha tardanza incidió de forma absoluta en la configuración de la infracción, ni tampoco controvierte otros elementos en los que se funda la sanción impuesta, como la ocultación de personal por post-datación de ingresos.

Por otra parte, también es preciso señalar que es deber de la Administración analizar, conforme al principio de verdad material, la configuración de estas circunstancias en el caso concreto, ya que de presentarse no podría imputar responsabilidad al contribuyente.

Tanto en uno como en otro caso, para la prueba y comprobación de los elementos de la fuerza mayor, entendemos que debe atenderse al criterio de la razonabilidad, evitando la carga de producir prueba imposible o diabólica. Por tanto, el carácter absoluto, así como la imprevisibilidad, y el ser irresistible e insuperable, no pueden ser analizados de forma acabada, sino ponderando los intereses en juego y teniendo en cuenta las especiales características de la circunstancia alegada, así como la prueba diligenciada.

c) Estado de Necesidad

²³ Sentencia No. 325/2001 dictada el 14 de Mayo de 2001, en la Ficha No. 147/99.

²⁴ Sentencia dictada el 11 de Junio de 2001, en la Ficha No. 454/98.

La tercera causal que enumera el artículo 106 es el estado de necesidad (numeral 2). El estado de necesidad se encuentra previsto en el artículo 27 del Código Penal como causa de justificación que excluye la antijuridicidad de la conducta. Esta norma establece:

“Está exento de responsabilidad el que, para defender su vida, su integridad física, su libertad, su honra o su patrimonio, ataca alguno de estos derechos en los demás, con tal que el mal causado sea igual o menor que el tratarse de evitar, que éste no haya sido provocado por su conducta y que revista el doble carácter de inminente e inevitable.

Cuando el daño causado fuere patrimonial y tuviere por objeto prevenir un daño de la misma naturaleza, el mal causado debe necesariamente ser menor. El artículo no se aplica al que tuviere, jurídicamente, el deber de afrontar el mal ni al que intentare prevenir el mal que amenazara a terceros, salvo que éstos fueran sus parientes dentro del grado establecido por el inciso 2º del artículo 26”.

Encontrándose dos derechos o intereses legítimos en pugna, se exime de responsabilidad a quien sacrifique uno de ellos en beneficio del otro, siempre y cuando se cumpla con los demás requisitos exigidos por la norma.

Para PASTOR CALVO no se puede invocar el estado de necesidad para “...la salvaguardia de derechos patrimoniales porque la defensa del propio patrimonio en sacrificio del patrimonio del Estado no tendría justificación lícita posible, en virtud de que el daño provocado siempre sería mayor. (...) El estado de necesidad en materia tributaria tiene, por tanto, un espacio de aplicación restringido a los derechos inherentes a la persona humana, lo que se explica porque aquí la pretensión fiscal debe ceder frente a la naturaleza de aquellos derechos”²⁵. Agrega, además, que es una causa de justificación que sólo puede esgrimirse por las personas físicas, y

²⁵ PASTOR CALVO, Justo. *Infracciones tributarias y estado de necesidad*, en: Revista Tributaria No. 22, p. 11.

no por los entes colectivos, los cuales siempre deben responder patrimonialmente por las infracciones tributarias que cometan²⁶.

Nos permitimos discrepar con esta opinión, al considerar que en materia fiscal, además de tener en cuenta a los derechos individuales, en la práctica, se presentan, en mayor medida, colisión de derechos patrimoniales. Mediante esta causal se intentan amparar dichos supuestos, no debiendo descartar a priori ninguno de ellos, sino analizando en cada caso concreto los elementos de la figura. Asimismo, la eximente consagrada no diferencia según el contribuyente sea una persona física o jurídica, no pudiéndolo hacer, por tanto, el intérprete.

Para que se configure el estado de necesidad, será preciso que se encuentren dos bienes jurídicos en juego, los cuales a nuestro entender pueden ser tanto patrimoniales como personales, y que el sujeto sacrifique uno, evitando el mal que se podrá generar en el otro, el que no debe tener causa en su conducta, y debe ser inminente e inevitable.

La colisión entre derechos patrimoniales es especialmente considerada por el artículo 27 del Código Penal transcrito, al preveer, para este caso particular, que *“el mal causado debe necesariamente ser menor”*. En este punto, el mal causado al Fisco, puede ser menor. Nótese que estamos refiriendo a una causal que exime la responsabilidad del presunto infractor, la que se traduce en una sanción pecuniaria que se sumará al tributo en cuestión, mas no lo exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

¿Puede, esta causal, ser invocada en los casos de crisis empresarial? Esto es, por ejemplo, cuando el empleador debe optar entre abonar los impuestos y contribuciones especiales a la Seguridad Social, o el sueldo de los trabajadores; o, cuando el sujeto pasivo de la obligación prefiere destinar el monto del impuesto a refinanciar su actividad, ya que si abona al Fisco podría comprometer la existencia de su unidad productiva.

²⁶ Ídem.

Como dijimos, será necesario analizar cada caso en particular, evitando descartar, en principio, cualquier circunstancia. Asimismo, esta causal se invoca, muchas veces, cuando se firman convenios, pues la firma de los mismos, en algunos supuestos, se realiza en un estado de necesidad. Las prerrogativas y poderes jurídicos que le fueron conferidos al Fisco, harían que la situación del contribuyente empeorara considerablemente de no llegar a un acuerdo.

Por tanto, es nuestra opinión que será necesario analizar cada situación particular para determinar si la misma se adecua a los requisitos de la figura. No obstante, entendemos que la salvaguarda de la unidad productiva, con sus correlativas probanzas, es una causal que, en algunos casos, podría llegar a configurar un estado de necesidad. Nótese que es el propio legislador el que consagra el principio de conservación de la empresa en diversas normas, como la Ley 16.060 o la Ley 18.387, habiendo sido recepcionado por nuestra jurisprudencia y siendo aplicable, en algunos supuestos, a estas eximentes.

Por otra parte, la prueba de esta causal abarca tanto el diligenciamiento de probanzas respecto al mal que se quiso evitar, como a la minoridad del mal causado. En este punto, y como ya adelantamos, el mal causado al Fisco por el incumplimiento de una obligación, sea sustancial o formal, puede ser menor a un mal que se pretenda evitar. Así por ejemplo, la salvaguarda de la unidad productiva y la conservación de la empresa parecen ser motivos valederos para ampararse en esta eximente, debiendo atender siempre a las circunstancias que rodean las situaciones concretas y a la prueba producida.

En definitiva, la configuración de la infracción y su correspondiente sanción no deberían implicar una consecuencia mayormente perjudicial. La sanción posee aplicación para reprimir una conducta indeseada, así como en su afán preventivo y ejemplarizante. En supuestos excepcionales, estas finalidades parecen no cumplirse, ante la existencia de causales que eximan la responsabilidad.

d) El Error

Se concluyó en las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en Quito, en Octubre de 1981, que: *“La Ley debe contemplar el error excusable de hecho como causa de inculpabilidad, incluyendo dentro del mismo error de derecho extra penal o extra infraccional”*²⁷.

Este error supone una representación falsa de un objeto, que en este caso pueden ser los hechos, o el derecho. Para diferenciarlo con la ignorancia, SHAW²⁸ alude a que el error implica un conocimiento falso, un estado positivo; mientras que la ignorancia consiste en una falta completa de conocimiento. El error, por consiguiente, quita del agente la posibilidad de comprender el desvalor del acto²⁹.

El artículo 106 del Código Tributario prevé a esta eximente, siempre que recaiga sobre el hecho que constituye la infracción. Con ello, al decir del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el artículo refiere al error relativo al hecho generador, dejando de lado las vicisitudes que se pudieran presentar en lo que refiere al derecho. En este sentido, en el fallo No. 290 del 2006 entendió que la eximente refiere al error excusable de hecho, pero no así al error de derecho.

Asimismo, y para que se configure el error como eximente de responsabilidad, debe ser esencial, esto es, recaer sobre los elementos constitutivos del tributo; inculpable, es decir, que no pueda ser imputado a la negligencia del contribuyente; y, decisivo, por lo que el error debe ser la causa inmediata y determinante de la conducta del contribuyente. Estos son los elementos descriptos por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo al analizar el artículo 106 en su numeral tercero³⁰.

En esta causal, y a diferencia de las anteriores, existen varios casos jurisprudenciales procesados ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en los que fue invocada.

²⁷ Conclusiones Publicadas en la Revista de Derecho Tributario No. 45.

²⁸ SHAW, José Luis. Ob. Cit., p. 118.

²⁹ v. BAYARDO BENGUA, Fernando. Ob. Cit., p. 154.

³⁰ Sentencia No. 111/2004 dictada el 22 de Marzo de 2004, en la ficha No. 357/2001.

Por ejemplo, en el fallo 98/2004³¹, se desestima la existencia de la eximente, al establecer que la mala elección que realizó el contribuyente no implicó un error inexcusable, el que debe revestir las características de ser inculpable, inevitable, y el cual no puede ser atribuido a la negligencia de quien lo padece, como en este caso.

En la Sentencia No. 10/2005³² se menciona esta eximente al alegar que la decisión de no practicar retenciones por concepto de IRIC sobre los pagos hechos a sujetos del exterior por asesoramientos varios, se tomó con la plena convicción de que dicho tratamiento tributario era lo correcto, y con sólidos fundamentos jurídicos. En este caso, se hace lugar a la demanda, aunque no por entender configurado el error, sino por considerar no gravado el hecho en cuestión.

En este punto, entendemos que el artículo 96 literal I del Código Tributario Uruguayo, el cual dispone como presunción de la intención de defraudar a la *“Omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes”*, debe ser interpretado por la Administración conforme al artículo 106 y a la posibilidad de contemplar los casos en los que no se denuncian los hechos por considerarlos no previstos en el hecho generador de un tributo; máxime si se considera que pueden existir varias interpretaciones de la normativa en cuestión. En este marco, los errores de derecho y de hecho están estrechamente ligados, recordando la acepción que de ellos realizaba la doctrina penal, en el sentido de que el error sobre una ley implica, en definitiva, un error de hecho sobre un elemento esencial del instituto legalmente considerado.

Debemos precisar, sin embargo, y tal como ya adelantamos, que para el Tribunal de lo Contencioso Administrativo el error debe versar sobre cuestiones de hecho, y no de derecho. Por tanto, la causal no se entiende configurada cuando el contribuyente alude a no saberse comprendido en alguna norma jurídica, o en el hecho generador de un tributo. Este Tribunal, siguiendo al Procurador del Estado

³¹ Sentencia Publicada en Revista tributaria No. 182, p. 765 y ss.

³² Sentencia dictada el 2 de Febrero de 2005, en la Ficha No. 634/02.

en lo Contencioso Administrativo, expresa: *“Claramente no se configura en el caso la eximente de responsabilidad contenida en el art. 106, nral. 3 del Código Tributario, puesto que el “error excusable” debe estar referido al “hecho que constituye la infracción” y, por más dificultosa que sea la distinción entre errores de hecho y de derecho, el error que en todo caso pudo haber padecido la impugnante refiere al encuadre de su actividad en los tributos determinados, cuestión ésta que refiere al Derecho aplicable. Y que en el peor de los casos es un problema que fácilmente pudo haber sido superado mediante la consulta al propio organismo recaudador acerca del tratamiento fiscal que éste entendía debía darse” (fs. 203v., y 204 supra de autos)”*³³.

En forma similar, en el caso No. 184/04 se invoca esta causal para eximirse de responsabilidad por multas y recargos, amparándose en que la interpretación de la ley 16.713 no era unánime al tiempo de la tributación de las contribuciones especiales de seguridad social. Ante ello, el Tribunal entendió, siguiendo a GAMARRA, que para que el error sea “excusable” la equivocación debe ser cometida sin que el autor de la misma haya incurrido en culpa, extremo que no se presenta en este supuesto. Pues, se realizó la opción por el sistema mixto de la Ley 16.713 dejándose de observar, que para que ésta tuviera lugar, el sujeto debía cumplir determinados requisitos, los cuales no presentaba³⁴.

De igual modo, en la Sentencia No. 290/2006³⁵, no se considera configurado el error, debido a que recae sobre el derecho, y no sobre el hecho generador. Dice el Tribunal que: *“Es claro que no puede discutirse la complejidad de la cuestión tributaria debatida, pero no es menos cierto que el apoderado obró sin la “debida diligencia” cuando, ante la misma asumió posición que, como en definitiva pudo concluirse no era la correcta, sin antes, al menos, haber acudido al instituto de la consulta vinculante que a su disposición tenía al amparo de lo establecido por los arts. 71 a 74 del Código Tributario”*.

³³ Sentencia No. 154/2004 dictada el 12 de Abril de 2004, en la Ficha No. 535/01.

³⁴ Sentencia No. 195/2007 dictada el 9 de Mayo de 2007, en la Ficha No. 184/04.

³⁵ Sentencia No. 290/2006 dictada el 19 de Abril de 2006, en la Ficha No. 176/04.

No obstante, distinta opinión detenta la doctrina, para quien el error de derecho debe ser contemplado por el legislador, dados los constantes cambios en la normativa tributaria. Sostiene SHAW que en los casos en los que el contribuyente basó su conducta en una interpretación seria y fundada de la ley, resulta imprescindible amparar su situación, como forma de aplicar plenamente el principio de legalidad y su colorarlo, el principio de la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria. Pues, si la razonable interpretación del derecho del sujeto pasivo no es tenida en cuenta como un error válido, entonces en la práctica siempre se impondría la voluntad omnímoda de la Administración³⁶.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en concordancia con dicha concepción, previó en su artículo 81 que: *“Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes por ignorancia o error excusable de hecho o de derecho, hayan considerado lícita la acción o la omisión”*. Esta misma disposición se encontraba en el Proyecto de 1970, lo cual fue fuente de nuestro artículo 106. Sin embargo, en nuestro Código no se contempla expresamente el error de derecho, no siendo aceptado por la jurisprudencia como una eximente de responsabilidad, a lo que se suma que el contribuyente, ante la duda interpretativa de la norma jurídica, puede iniciar el procedimiento consultivo previsto por los artículos 71 y siguientes del Código Tributario.

No obstante, SHAW³⁷ establece que la no inclusión a texto expreso no lleva a excluir al error de derecho de las eximentes, puesto que en el giro utilizado por el artículo 106 (*“El error excusable en cuanto al hecho que constituye la infracción”*), alcanzaría, como error de hecho, al alcance de la ley tributaria material o formal. Tal como ya mencionamos, y en concordancia con la doctrina penal sobre el punto, coincidimos con este autor en cuanto a que si el error padecido con respecto a la ley tributaria es esencial, decisivo, inculpable e inevitable, se configura la eximente, al ser un error en cuanto al hecho, contemplado por el artículo 106.

³⁶ SHAW, José Luis. Ob. Cit., p. 114.

³⁷ SHAW, José Luis. Ob. Cit., p. 135.

En este punto, sería de aplicación lo ya mencionado por la doctrina penal respecto al error que recae sobre las leyes no penales. Igualmente y a los efectos de disipar cualquier tipo de dudas, el error debería ser contemplado en forma total, tal como lo hace el Modelo de Código Tributario para América Latina, y como también lo hace la legislación argentina o chilena³⁸.

En lo que respecta a nuestra opinión personal, entendemos como lo entiende SHAW, que el error de derecho está previsto en la normativa y debe ser contemplado como eximente, dado que la interpretación razonable de la normativa, no puede dar lugar a una sanción pecuniaria. Aún más, entendemos que esto es todavía más claro en el caso de las infracciones que, como la de defraudación se castigan a título de dolo, dado que si existió un error, el mismo descarta cualquier intencionalidad en querer violar la normativa tributaria aplicable.

Humildemente, si bien la tesis del TCA puede ser cauta, sí debemos destacar que no compartimos la sustentabilidad jurídica en la que se basa. Por ejemplo, entendemos un contrasentido, decir que siempre se pudo utilizar el instituto de la consulta como argumento para entender que el error de derecho no es de aplicación.

Ello lo sostenemos porque, más allá de los requisitos formales y sustanciales requeridos para el planteo de la consulta en nuestro Código Tributario, el aspecto de convicción esencial para el planteo de la misma, es la existencia de una duda sobre la aplicación del Derecho a una situación de derecho real y actual. En efecto, no en vano el significado número 3 que el Diccionario de la Real Academia Española da a la consulta es “conferencia entre profesionales para resolver algo”. Si el contribuyente no tuvo dudas sobre la aplicación de una regla de derecho, no había que resolver, por lo que exigirle una “convicción de ambigüedad a posteriori” de la norma, porque ahora la Administración fundamenta una posición contraria desde el punto de vista jurídico, no nos parece coherente.

³⁸ Por ejemplo, Ley 11.683 y texto ordenado 1998, y modificativas por la ley 25.795.

IV. Aplicación de estas Eximentes a las distintas Infracciones

Estas eximentes son establecidas de forma genérica, aplicables a todos los ilícitos tributarios. Sin embargo, y sobre todo en lo que atañe a los numerales 2 y 3 del artículo 106, es más factible su percepción en algunos ilícitos en concreto. En este marco, es oportuno analizar los casos en los que las eximentes de responsabilidad se presentan, por ejemplo, en la contravención, la omisión de pago, o la mora.

En éstos, estas causales pueden ser alegadas para dispensar la responsabilidad infraccional. Sin embargo, y tal como adelantamos anteriormente, hace a la buena administración analizar, por sí misma y conforme a la oficialidad, si estas causales se presentan en el caso concreto. Pues, el principio de eficacia juega un rol fundamental en lo que atañe a la tarea administrativa, y de nada serviría destinar recursos a una labor que luego se verá desvirtuada ante la apariencia de una eximente de responsabilidad. Por ejemplo, cuando se advierte que la persona es incapaz, o al reconocerse un estado de necesidad o de fuerza mayor, la Administración podría dejar de perseguir la infracción, pues estaría aplicando el artículo 106 del Código Tributario.

En la mayoría de los casos, no obstante, -para no decir en todos- es el contribuyente el que alega la causal, en cuyo interés recaerá la prueba de la misma. Por tanto, y en concordancia con el artículo 46 del Código Tributario, corresponde darle al mismo la oportunidad para producir sus descargos, proponer y diligenciar las probanzas, y alegar las eximentes del artículo 106. A su vez, estas eximentes podrán ser invocadas luego, tanto en el momento de recurrir el acto administrativo, como al presentar la acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Por otra parte, es preciso mencionar que en el caso de la responsabilidad por IRAE, (o antiguamente por IRIC), el artículo 95 del Título 4 del Texto Ordenado establece que los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto. En esta redacción la doctrina es conteste en deducir una responsabilidad objetiva. Sin embargo aunque

se pueda sostener la objetividad en relación a la obligación tributaria en sentido estricto, ello no es óbice para hacer aplicable en su totalidad, el artículo 106 ya citado.

Resta abordar, por último, la aplicación de estas eximentes a la infracción de mora, aspecto que se vincula con la naturaleza que se le atribuya a la misma; puesto que para los que le confieren naturaleza objetiva el artículo 106 no sería de aplicación.

En este punto, BERRO sostiene que la interpretación “...literal y directa de las normas del C.T. no ofrece dudas: el art. 106 se encuentra en el Cap. V, está referido genéricamente a la responsabilidad y se debe aplicar por lo tanto, en todos los casos en que haya tal responsabilidad por sanciones”³⁹. En igual postura, Addy MAZZ, puntualiza que: “...es totalmente aplicable, porque hemos sostenido que la infracción es subjetiva y que sus sanciones son punitivas”⁴⁰.

Dentro de la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo encontramos varios casos en los que el órgano jurisdiccional se pronuncia en esta materia. En la Sentencia No. 63/1982 se concluyó que las eximentes de responsabilidad, en este caso el error inexcusable, no son aplicables a los recargos por mora⁴¹.

En el extremo opuesto, en el fallo No. 98/2004, ya comentado, el TCA expresa que: “...en algunos fallos jurisprudenciales el TCA ha sostenido la tesis de la naturaleza subjetiva de la infracción de mora (imputabilidad a título de culpa), y la aplicabilidad de las eximentes de responsabilidad del artículo 106 del Código Tributario...”⁴². Coincidimos con la doctrina que se expide en este sentido, ya que al no haber ningún tipo de distinción, el artículo 106 es de aplicación a todas las infracciones, incluida la mora.

³⁹ BERRO, Federico. *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*. FCU. 2ª Ed. 2007, p. 51

⁴⁰ MAZZ, Addy. Ob. Cit., p. 610.

⁴¹ Sentencia Publicada en Revista Tributaria No. 57. La posición que sostiene la naturaleza objetiva de la mora fue sustentada, entre otras, en las Sentencias Nos. 28/89, 1021/94, 619/00.

⁴² Sentencia Publicada en Revista tributaria No. 182, p. 765 y ss.

V. Conclusiones

A pesar de haber sido un tema de poca ocurrencia en doctrina, las eximentes de responsabilidad se erigen como un instituto fundamental en todo Derecho que implique responsabilidad, y, particularmente, en lo que refiere al Derecho Tributario Sancionatorio.

Con base en el principio de culpabilidad, nuestro codificador incorporó el artículo 106, el cual establece determinadas causales, acaecidas las cuales no habrá responsabilidad. Sin perjuicio de ello, y dado que el Derecho Tributario Sancionatorio no es una rama autónoma, corresponde interpretar e integrar estas nociones con otras previsiones de nuestro derecho, como las contenidas en el Derecho Penal. Pues, en definitiva, el Derecho es un conjunto, y como tal sus institutos poseen características similares, teniendo, en algunos casos, un mismo fundamento.

Cuando media una causa extraña o acaece la fuerza mayor, tanto en Derecho Civil, como en Tributario, no corresponde la aplicación de la sanción, no habiendo responsabilidad, puesto que la infracción no es imputable a la conducta del sujeto, sea directa o indirectamente. Por lo tanto, es una misma ratio la que inspira estas normas, que se traduce como el principio de culpabilidad. En base al mismo, otras situaciones deberían ser contempladas, como lo hace la legislación española, o incluso el Modelo de Código Tributario para América Latina que nos es fuente.

Sin embargo, y tal lo observamos al comentar la jurisprudencia citada, son muchos los requisitos exigidos para la configuración de estas causales, haciendo engorrosa la prueba, imposibilitando, de esta forma, su aplicación. Es de esperar, al respecto, una flexibilización en estos puntos, que permita el análisis de un mayor número de supuestos, muchos de los cuales acaecen de forma más cotidiana, discurriendo en una nueva aplicación del artículo 106, y, por consiguiente, en una renovada vigencia de estos institutos.

Setiembre de 2011

Deberá también exigirse a la Administración Fiscal la aplicación de oficio de las eximentes de responsabilidad en todos aquellos casos en que la prueba por ella recabada haga pasible la aplicación del artículo 106 del CTU, siendo un verdadero deber, incluido en la búsqueda de la verdad material de los hechos.