

EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD.-

1. Las eximentes de responsabilidad consagradas en el Código Tributario Nacional, y su relación con la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones.

Prof. Dra. Addy Mazz

1. Planteo.-

El tema objeto de análisis tiene estrecha vinculación con el de la naturaleza jurídica del derecho sancionatorio tributario, y, en especial, de alguna de sus infracciones, como la mora. Por un lado, su campo de aplicación está determinado por la naturaleza que se le adjudique a las diversas infracciones y sanciones tributarias, y por otro lado, su presencia en el capítulo V y su amplia expresión, abarcativa de todas las infracciones y sanciones del capítulo, constituyen argumentos a favor de la tesis de la naturaleza subjetiva de las infracciones tributarias, y, en lo que hace a nuestro país, de la mora, que es precisamente, la que plantea problemas.

Por tanto, desde uno u otro enfoque, su regulación se encuentra absolutamente ligada a la concepción subjetiva u objetiva de las infracciones.

En nuestra posición, expuesta en anteriores Jornadas de la DGI y en diversos trabajos, las infracciones requieren, todas ellas, además, del tipo infraccional material, el elemento subjetivo, que puede ser la culpa en sus diversas manifestaciones, y el dolo. El tema concreto se plantea en relación a la mora y sus diversas sanciones, ya que las restantes son, claramente subjetivas. A nuestro juicio también la mora, en su última redacción, es claramente subjetiva, pero la posición que sostiene su objetividad, plantea diversos argumentos, a favor de esta posición.

2.- El Art. 106 del Código: su ámbito de aplicación.

El Art. 106 dispone:

“Excluyen la responsabilidad:

- 1) La incapacidad absoluta, cuando se carece de representante legal o judicial. Cuando el incapaz tuviere representantes 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.”

La determinación de las infracciones a las que se puede aplicar estas eximentes es uno de los principales problemas que plantea el artículo. Tratándose de casos donde no se genera responsabilidad, y derivando esta, en principio, de la intervención personal con culpa en el incumplimiento de la norma, es necesario determinar si todas las infracciones son subjetivas o, como se sostiene, fundamentalmente, por la Administración, si la mora es objetiva o subjetiva.

Asimismo, el tema implica determinar la naturaleza jurídica de las sanciones, porque sería aplicable a las que constituyen verdaderas penas y no a las que tienen carácter indemnizatorio.

2.1 Interpretación del Art. 106.

2.1.1 Interpretación de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria sustenta la posición de que la mora es objetiva, y, por tanto, no le son aplicables las eximentes de culpabilidad.

En dictamen de su Asesoría Letrada ¹ de fecha 27 de julio de 1977, elaborado en ocasión del caso del depósito de un cheque que, por huelga del clearing bancario, no fue acreditado, se pronunció sobre la naturaleza jurídica de la mora y la aplicación de las eximentes de responsabilidad. Señala que “para resolver la cuestión resulta fundamental determinar si el ilícito configurado es de imputación objetiva; y ello porque la eximente hace desaparecer la responsabilidad en atención a un elemento subjetivo relacionado con el agente

¹ Revista Tributaria, No. 25, pag. 299

de la conducta contraria a derecho, cuya apreciación no tendrá cabida toda vez que de la norma rectora se

Basa su posición en la “objetividad intrínseca del ilícito en examen”, considerando que la infracción tributaria se imputa a título de culpa en tanto en la descripción típica se hace abstracción de la intención del agente al violar el precepto contenido en la norma rectora, elemento característico de las acciones dolosas.

2.1.2. La interpretación del art. 106 en la doctrina tributaria.

2.2.21. Aplicación del método exegetico.

Si se interpreta la norma con el método exegetico surge de la letra del artículo y de su ubicación, que no se excluye ninguna infracción, por lo cual toda la doctrina ha interpretado que es aplicable a todas las infracciones. Inclusive el Prof. Valdés Costa que distingue entre las sanciones de la mora, la multa, que considera punitiva, y los recargos que considera indemnizatorio considera que la mora era una infracción subjetiva, y tenía como uno de sus argumentos, que le eran aplicables las eximentes del Art. 106, ya que este era aplicable a todo el capítulo. En relación a la infracción en si misma, considera que requiere el elemento subjetivo para configurarse, y el Art. 106 solo se justifica en cuanto a las sanciones de naturaleza punitiva. “Su aplicación a los recargos por mora no encuentra justificación racional y pone claramente de manifiesto el error de haberse apartado de las fuentes ya comentado en cuestiones Generales de este Capítulo.” Esta interpretación esta reforzada por la técnica seguida en el art. 46, relativo a la información sumaria en caso de infracciones, en el que expresamente se excluye a la mora, lo que significa que el Código ha adoptado la técnica legislativa de que a falta de norma expresa en contrario, las disposiciones sobre infracciones son aplicables a la mora.²

² Valdes Costa, Ramón, Valdes de Blegio, Nelly y Sayagués Areco, “Codigo Tributario”, Anotado y concordado

El mayor argumento en contra de la aplicabilidad del artículo a los recargos es su carácter de sanción indemnizatoria, y deriva de los fundamentos de ésta y del propio art. 106. Si se parte de la base de que los recargos tienen como función compensar al titular del crédito los perjuicios que le ocasiona la indisponibilidad de su capital, el que por otra parte es usufructuado indebidamente por el deudor, forzoso es llegar a la conclusión de que ese desequilibrio económico debe ser reactivado en todos los casos. Excluir la responsabilidad de algunos casos equivale a consagrar un enriquecimiento sin causa a favor del deudor.

Berro³, considera que las eximentes “son aplicables a las sanciones por mora”. “La interpretación literal y directa del Código Tributario no ofrece dudas: el art. 106, se encuentra en el Capítulo. 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. “

“El razonamiento es simple: La mora es una infracción legislada en el Capítulo - V que da lugar a sanciones o sea a responsabilidades.

El CT en su art. 106, dentro del mismo Cap. V consagra como eximente de la responsabilidad al error excusable y la fuerza mayor.” Estando la mora sancionada con una multa de carácter punitivo y recargos eventualmente punitivos, a ella se le aplica la citada eximente en forma directa y lógica.”

2.2.2.2- La interpretación de la norma de acuerdo al método lógico sistemático.

Para la aplicación de este método al Art. 106 en cuanto a su ámbito de aplicación, es necesario interpretarlo contextualmente con el Art. 94 del mismo Código, de acuerdo a la evolución que ha tenido en su redacción y su tenor actual, del cual surge con toda claridad su naturaleza de infracción subjetiva, y la naturaleza punitiva de sus dos sanciones, la mora y los recargos. La posición mayoritaria en la doctrina, hoy en día, considera que los recargos son, por lo menos, mixtos, en cuanto su naturaleza es parcialmente

³ Berro, “Los ilícitos tributarios y sus sanciones”, Segunda Edición, pg. 47

punitiva y parcialmente sancionatoria, contrariamente a la sustentada por el Profesor Valdés Costa.

Reiteraremos nuestra posición de que la mora es una infracción subjetiva y sus dos sanciones tienen naturaleza punitiva.

2.2.2.2-1. La mora es una infracción objetiva

Esta posición, sustentada por la Administración Tributaria y fundamentada ya en el informe citado de la Asesoría Letrada de la Dirección General Impositiva, de fecha 27 de julio de 1977 tenía como principales argumentos los siguientes:

a) El texto del artículo 94, en el que no se hace alusión alguna al elemento culpabilidad y sólo a un hecho objetivo, “la no extinción de la deuda en el momento y lugar que corresponde”.

b) Las sanciones- multas y recargos-no son graduables, por lo que no era aplicable el Art. 100 del Código Tributario. Un argumento de la redacción anterior de la mora era la no graduación de las sanciones, lo que demostraba que no eran aplicables las circunstancias atenuantes y agravantes descritas en ese mismo Capítulo. En la actualidad, la multa es graduable, lo que desvirtúa este argumento.

c) La disposición del artículo 46 del Código Tributario que, cuando se refiere a la necesidad de una “información sumaria”, en oportunidad de otorgar vista al interesado y producir prueba en forma previa a la configuración de los actos, hechos u omisiones constitutivos de infracción, excluye expresamente a la mora. Esto significaría, en esta posición, que, en la mora, el interesado no podría alegar ninguna circunstancia liberatoria de la infracción, por su carácter objetivo.

d) La sanción punitiva, la multa, es preceptiva, indivisible y no graduable., lo que abonaría la objetividad.

2.2.2.2 2 La infracción de mora es subjetiva

En la posición que sustentamos coincidente con la doctrina nacional mayoritaria, la mora es una infracción de la misma naturaleza que las restantes

y todas participan de los caracteres del derecho penal, para el cual no hay infracción sin culpa.

Los principales argumentos son:

a . Si se trata de una infracción de igual naturaleza que las penales, le es aplicable el artículo 18 del Código Penal que establece que “nadie puede ser castigado por un hecho que la ley prevé como delito si no es intencional, ultraintencional o culposos, cometido además con conciencia y voluntad”.

El mismo artículo define el hecho culpable como aquel “jurídicamente indiferente”, del cual “se deriva un resultado que, pudiendo ser previsto, no lo fue, por imprudencia, impericia, negligencia o violación de leyes o reglamentos”.

b. La posición que considera la mora como infracción objetiva, porque el artículo se refiere a que opera por el solo vencimiento del término establecido, confunde el aspecto objetivo del tipo infraccional, con el elemento subjetivo.

Si se aprecia este artículo en relación con el que consagra la responsabilidad objetiva en el derecho infraccional aduanero, existen diferencias. Éste prevé, en el artículo 287 de la ley 13.318: “En los casos de infracción aduanera, no será admisible ninguna excusa fundada en la buena fe, en el error propio o ajeno, o en la falta de intención de perjudicar o defraudar al fisco, sin perjuicio de lo que dispongan leyes especiales”. Ésta sí es claramente una disposición que tipifica una infracción objetiva, ya que en forma expresa establece que no será admisible ninguna excusa fundada en la buena fe, error o falta de intención.

Esto descartaría el argumento basado en la redacción del artículo 94 y del artículo 46.

c. Citamos en apoyo de esta opinión los conceptos vertidos por autores penalistas y tributaristas.

Como ejemplo de los primeros,⁴ . señala, al analizar la antijuridicidad como característica general del delito, que no existe un ilícito penal, otro civil, otro administrativo, etc., sino que el concepto de ilícito es común a todo el derecho.

⁴ Jiménez de Asúa, Luis, La ley y el delito, Principios de Derecho Penal, Editorial Hermes, aArgentina

Langon Cuñarro⁵, se afilia a la misma concepción: "...entendemos que no existe posibilidad de diferenciar ontológicamente el ilícito penal del civil o administrativo, siendo irrelevante desde el punto de vista material la distinción formal que el artículo 91 del C. Penal efectúa entre penas y las restantes sanciones del ordenamiento jurídico."

Sainz de Bujanda, en su última obra⁶ señala sobre las "infracciones tributarias" que se tramitan en vía administrativa, "son, en sustancia, verdaderas infracciones penales, tanto por la estructura de la infracción como por la naturaleza de su sanción, sin perjuicio, claro está, de que no les sea de aplicación en su integridad, pero sí en muchos aspectos, el régimen jurídico propio de las infracciones criminalizadas"

Sobre el principio de culpabilidad, señala PÉREZ ROYO⁷, que uno de los mayores adelantos alcanzados hace algún tiempo es la aplicación a la potestad sancionadora en vía administrativa del principio de culpabilidad, de acuerdo al cual no se puede aplicar una sanción si no existe dolo o culpa."

Comentario [1]: ¿Agregar como nota al pie? ¿Es el mismo texto citado en pág. 300 pero otra edición?

ANDRÉS BLANCO⁸, concluye que "exceptuando las eventuales particularidades expresamente previstas en la ley, las normas relativas a sanciones tributarias se rigen, en toda su extensión, por los principios de validez temporal de las normas penales".

Para MARTÍN QUERALT⁹ los elementos estructurales de la infracción tributaria son: la acción u omisión, la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad y la punibilidad.

⁵ Langon Cuñarro, Rafael "El delito de defraudación tributaria: un enfoque criminológico", en Revista Tributaria No. 65, pg. 106

⁶ Sainz de Bujanda, Sistema de Derecho Financiero.T.1, Volulmen 2, Madrid,1985, pag. 651 y ss.,

⁷ Perez Royo,Derecho Financiero y Tributario , Parte General , 17 Edición, Thomson Civitas, pg. 380 y ss.

⁸ Blanco, Andres, "Infracción de mora, naturaleza jurídica y aplicación temporal de las modificaciones normativas a su régimen", en Revista Tributaria, No.142.pg.5

⁹ Martín Queralt y otros " Curso de Derecho Financiero y Tributario", pg.566

Sobre la culpabilidad, “recogiendo los principios esenciales del ordenamiento penal, debe reivindicarse en materia de infracciones administrativas la concurrencia del elemento intencional en el sujeto agente”.

“Debe tratarse de una acción u omisión en la que concurra dolo o culpa. No tiene cabida la responsabilidad objetiva, sino que debe poder formularse un juicio de reproche al autor de la infracción. El principio de culpabilidad está presente en el concepto.”

Más adelante, agrega (p. 212): “son inconstitucionales aquellas sanciones impuestas como reacción ante conductas que no están claramente tipificadas. tipificadas como infracciones. Las denominadas sanciones indirectas, las sanciones de plano, los recargos cuya cuantía los convierte en sanciones, etc. constituyen manifestaciones de un fenómeno anómalo que, rehuyendo el auténtico *nomen iuris* de la figura, encubren auténticas sanciones”.

En conclusión, sobre el tipo infraccional de la mora, corresponde señalar que su aspecto objetivo es el no pago del tributo en tiempo y lugar determinado. De acuerdo a la mayoría de la doctrina, que identifica los ilícitos tributarios con los penales y les adjudica la misma naturaleza, no alcanzaría la conducta objetiva para configurar la infracción, sino que requiere un elemento subjetivo relacionado con la conducta del infractor, en este caso, la culpa.

3. Las sanciones de la mora .Su naturaleza jurídica

3.1.La fuente del Art 94 del Código Tributario , el Modelo de Código Tributario para América Latina..

El Modelo de Código Tributario para América Latina, principal antecedente de nuestro Código Tributario, en el capítulo de Derecho material, artículo 61, inciso 1.º dispone que: “El pago efectuado fuera de término hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar juntamente con el tributo un interés equivalente al corriente en plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales, el que se liquidará hasta la extinción de la obligación”.

“Anualmente el Poder Ejecutivo, previo asesoramiento de la banca oficial, fijará el tipo de interés que regirá en el año siguiente.”

En el título de infracciones y sanciones, el artículo 116 dispone que: “Incorre en mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido antes de tal fecha la prórroga a que se refiere el artículo 46”.

Y el artículo 117 dispone en su inciso 1.º: “La mora será penada con una multa equivalente al importe de los intereses previstos en el artículo 61, independientemente del pago de éstos”.

“La multa podrá ser aplicada sin audiencia del deudor, sin perjuicio de los recursos pertinentes.”

3. 2 . Multa y recargos.

El Código Tributario Nacional sanciona la mora con una multa y recargos. Con respecto a la primera, existe unanimidad en la doctrina uruguaya en considerarla de carácter punitivo. En las notas del *Código Tributario Anotado*, se expresa por sus autores que “la multa del 20% es indudablemente una pena”.

Los recargos, por el contrario fueron considerados durante mucho tiempo, por la doctrina, una sanción indemnizatoria, cuya finalidad era compensar al Fisco por no disponer del capital debido por impuestos.

Así, en el *Código Tributario Anotado* de Valdés Costa, Valdés de Blengio y Sayagués se expresa que: “La causa que origina los recargos, su carácter fijo y estrictamente periódico, su forma de cálculo y la relación que su cuantía guarda con los intereses corrientes, así como la coexistencia de una sanción punitiva independiente, da a aquéllos las características de los intereses del derecho común”.

No compartimos esta posición de Valdés Costa, como lo hemos expresado ya en nuestro Curso.¹⁰

3.2.1 -La evolución de las sanciones en la infracción de mora.

¹⁰ Mazz, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, T. 1 Volumen 2, pag.561 y sigts.

La evolución que han sufrido estas sanciones en el derecho nacional, abonan su carácter de infracción subjetiva, y, a nuestro criterio, el carácter punitivo de las dos sanciones.

El segundo inciso del artículo referido, en su redacción original, expresaba:

“Será sancionada con una multa del 20% del importe del tributo no pagado en término y con un recargo mensual a calcularse día por día, que será fijado por el Poder Ejecutivo, el que no podrá superar en más de 50% las tasas máximas fijadas por el Banco Central del Uruguay o en su defecto, las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste”.

El artículo 56 del decreto-ley del 7 de noviembre de 1979, dispuso una rebaja en la multa ante una situación que depende de la conducta del deudor. “La multa establecida en el inciso anterior (que era del 20%) será del 10% cuando se soliciten facilidades de pago dentro del término establecido para abonar el impuesto.”

Esto era adaptable a los numerales 7.º y 8.º del artículo 100 que se refiere a las agravantes y atenuantes de las sanciones. El 7.º se refiere a la conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos, y el 8.º a la presentación espontánea del infractor con regularización de la deuda tributaria.

El artículo 1.º de la ley 16.869 sustituyó el artículo 94. En su inciso primero define la mora de la misma forma que el anterior. El segundo inciso dispone que: “Será sancionada con una multa sobre el importe del tributo no pagado en término y con un recargo mensual”.

“La multa será del 5% del tributo no pagado en plazo, cuando el mismo se abonare dentro de los cinco días hábiles siguientes al de su vencimiento”.

“La multa será del 20% (veinte por ciento) cuando se pague posteriormente.

Cuando se soliciten facilidades de pago dentro del término establecido para abonar el tributo, la multa será del 10% (diez por ciento). Igual porcentaje se aplicará a las solicitudes de facilidades realizadas en los plazos referidos en el inciso tercero”.

“El recargo mensual, que se calculará día por día, será fijado por el Poder Ejecutivo y no podrá superar en más de un 10% (diez por ciento) las tasas

máximas fijadas por el Banco Central del Uruguay o en su defecto, las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores de un año”.

“Los organismos recaudadores podrán, por acto fundado, en la forma que establezca la reglamentación, aceptar el pago sin multa ni recargos, realizado por aquellos contribuyentes con antecedentes de buen pagador, de por lo menos un año, siempre que lo efectúen dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria”.

Finalmente, la ley 17.930 del 19 de diciembre de 2005 incorpora la redacción actual. La norma consagra una nueva modificación de las sanciones de la mora, que va en similar sentido que las anteriores.

La multa de 5% queda para las mismas hipótesis; se establece una multa de 10% cuando el tributo se abonare con posterioridad a los 5 días hábiles siguientes y hasta los 90 días corridos de su vencimiento y de 20% cuando se abonare con posterioridad de los 90 días corridos de su vencimiento.

Cuando se soliciten facilidades de pago dentro del plazo del pago, sería del 10%.

El recargo mensual, fijado por el PE, no podrá superar en más de 10% las tasas máximas fijadas por el Banco Central o en su defecto, las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores de un año.

Se modifica también el tercer inciso: “Los organismos recaudadores podrán por acto fundado, en la forma que establezca la reglamentación, aceptar el pago sin multa ni recargos, realizado por aquellos contribuyentes con antecedentes de buen pagador, de por lo menos un año, siempre que lo efectúen dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria y en aquellos casos de contribuyentes afectados directamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en mérito a actuaciones dolosas de terceros que hubieran culminado con el procesamiento de los responsables”.

De la evolución normativa reseñada surge que la infracción ha acentuado su carácter subjetivo porque se establecen más tramos con multas diferenciales y

nuevas hipótesis en las que se toma en cuenta la conducta del infractor para exonerarlo de multas y recargos.

Es obvio que la consideración expresa en el artículo de circunstancias personales del infractor, como la calidad de buen pagador, la incidencia de terceros en el no pago, así como la graduación de la multa, y la circunstancia de que los recargos puedan también exonerarse por la Administración en virtud de circunstancias relacionadas con la conducta del contribuyente y la incidencia de hechos de terceros, alejan cada vez más a la mora de una infracción objetiva.¹¹

3.3. Naturaleza jurídica de las sanciones de la mora.

Nuestra posición.

A nuestro juicio, la consecuencia que corresponde al incumplimiento de una norma tributaria tiene naturaleza de pena, de castigo.

Poco importa la terminología empleada por el legislador, la autoridad pública encargada de infligir el castigo, el procedimiento o el modo de cálculo prescriptos por la ley.

Estos constituyen elementos secundarios, que no se encuentran en todas las multas fiscales y que no pueden cambiar su naturaleza intrínseca.

No puede extraerse conclusiones sobre la naturaleza jurídica de la multa fiscal, de las disposiciones de la ley, la práctica o la jurisprudencia, que tienen soluciones indecisas o contradictorias.

De acuerdo a esto, las multas se rigen por normas similares a las penas: requieren ley; en su realización debe estar presente el elemento subjetivo, salvo disposición legal expresa en contrario y le son aplicables las eximentes del Art. 106 del Código Tributario.

Los argumentos en que se funda nuestra posición, son los siguientes:

¹¹ Mazz, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, FCE Tomo 1, Volumen 2, año 2007.,pg.599.

a) La ubicación en el Código, que se mantiene dentro del Capítulo de Infracciones y Sanciones de manera inalterable, a través de todas las modificaciones que tuvo la norma.

b) Las sanciones constituyen la consecuencia de la violación de un precepto jurídico.

c) El monto de la sanción no puede determinar su naturaleza de pena; es pena, más allá de que su contenido exceda el monto a resarcir y —según la previsión legal,— lo excede.

d) La ley debe determinar el pago del resarcimiento en el capítulo del pago, no en el de infracciones, tal como lo hacía el Modelo de Código.

e) En general, en el derecho positivo comparado, se las considera sanciones y se les aplica los principios del derecho penal.

f) La evolución de la norma.

g) La autorización legal para que las tasas superaran, en un período, hasta un 50% la de los intereses de plaza y, actualmente, el 10%.

h) La circunstancia de que la mora es capitalizable, lo que supone un aumento muy importante a las tasas nominales.

i) El contexto del capítulo.

j) Si se reconoce que la infracción mora se rige por los principios de derecho penal, las consecuencias de una infracción al ordenamiento jurídico constituyen penas.

k) Para quienes hacen derivar la naturaleza de la infracción de la existencia de una pena, al tener una multa, sobre cuyo carácter punitivo nadie duda, la infracción ya tiene naturaleza penal, en forma independiente de la naturaleza de los recargos, y hace exigible para su configuración todos los principios del derecho penal, en especial la culpa.

l) Si son penas, se les aplica los artículos 100 y el 106.

Cuando se introduce la primera graduación de la multa, señalaba uno de sus promotores, el diputado Alejandro Atchugarry : “Insisto, para el buen contribuyente que simplemente perdió el cheque o se olvidó de pagar, inclusive

se puede llegar a no cobrar el recargo”.¹² Se deduce, de esta expresión, la aplicación de las eximentes de responsabilidad a los recargos por ausencia de culpa. Y agrega, el mismo diputado: “Para quien realmente no puede pagar, habría, por única vez, sólo un 10% de diferencia, dado que el recargo se baja, adecuándolo al nivel del costo del crédito bancario” (posición ésta que no resultó aprobada).

“En el recargo mensual, se mantiene la potestad del Poder Ejecutivo de fijarlo, pero se rebaja sustancialmente su tope máximo, que no podrá superar en más de un 10% las tasas máximas fijadas por el Banco Central [...]”. Ontológicamente, también mantiene el recargo su carácter de pena porque se prevé que siga siendo superior a las tasas máximas del Banco Central, lo que demuestra que no es puramente indemnizatorio. En la discusión parlamentaria se expresó varias veces que no se quería que en el nuevo sistema “al contribuyente le cueste menos deberle al Estado que a los bancos” (diputado Atchugarry, sesión del 10 de junio de 1997).

El último inciso del artículo 94 del CT, en la redacción del artículo 470 de la ley 17.930, consagra la facultad de los organismos recaudadores de aceptar, por acto fundado, “el pago sin multa ni recargos realizado por aquellos contribuyentes con antecedentes de buen pagador, de por lo menos un año, siempre que lo efectúen dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria y en aquellos casos de contribuyentes afectados directamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en mérito a actuaciones dolosas de terceros, que hubieren culminado con el procesamiento de los responsables”.

En esta norma —y dejando de lado el tema de la delegación de competencias— se abre la posibilidad, claramente, de analizar la conducta del infractor. Si se tiene antecedentes de buen pagador, el organismo podrá remitir la multa y los recargos, por lo cual mal puede sostenerse, a partir de este artículo, el carácter objetivo de la mora, y el carácter accesorio indemnizatorio, no penal, de los recargos. De acuerdo a la nueva norma, éstos siguen la suerte de la multa (que es pena), se remiten ambos, en tanto que la deuda debe

¹² Discusión Parlamentaria

pagarse. Resulta clara la incidencia de la conducta del infractor en la caracterización de la infracción, al igual que en la hipótesis de los afectados por conductas de terceros.

A posteriori, se agrega una nueva hipótesis de remisión de la multa y recargos en la ley 17.930.

En conclusión, a partir de la promulgación de las leyes 16.869 y 17.930, han surgido nuevos fundamentos de derecho positivo que permiten sostener, en forma indubitable, la caracterización de la mora como infracción subjetiva, y sus sanciones tienen naturaleza punitiva.

En la misma posición de que le son aplicables a la mora las eximentes de culpabilidad, podemos citar a Blanco¹³ para quien los recargos por mora tienen un componente punitivo.” Sin embargo, coincidentemente con la ubicación y la permanencia de los recargos dentro del capítulo infraccional, es que se le ha agregado ese plus por encima de la tasa promedio, con lo cual en nuestra opinión se potencian dos elementos que llevan a concluir en la naturaleza mixta de los recargos: la ubicación en el capítulo infraccional y en paralelo la posibilidad del agregado de ese 10%. Además también me parece importante un argumento que mencionó el Dr. Rodríguez Villalba, en cuanto la coexistencia de los recargos (por un lado) con la tasa de interés del Art. 33 del Código Tributario lo que, por expresa previsión del Código Tributario, es y debe ser inferior a la tasa de los recargos.

Shaw¹⁴), al respecto, señala:“En conclusión, por todos los fundamentos expuestos, entendemos que desde la sanción del C.T. y más aun luego de la evolución normativa de que ha sido objeto con posterioridad y su aplicación practicada por el Poder Ejecutivo, la infracción de mora y las sanciones que de ella se derivan (multa y recargos) están sujetas al principio de culpabilidad y son aplicables a su respecto las eximentes de responsabilidad previstas en el art. 106 del C. T. entre las cuales tiene particular trascendencia a la contenida en el numeral 3 del mismo que refiere al “error excusable en cuanto al hecho

¹³ Blanco, REv. 152

¹⁴ Shaw, Jose Luis “La mora y la subjetividad en el Código Tributario2, en Revista Tributaria No. 221, pag. 277

que constituye la infracción, la cual incluye asimismo al error excusable de Derecho extrapenal o extrainfraccional.”

4.- Las fuentes del Art. 106 del Código Tributario y las diferencias con el art. 106 del Código

La fuente del Art. 106 se encuentra en el Art. 80 del Modelo de Código para América Latina., Título III, Infracciones y sanciones Capítulo 1, Parte General , Sección Segunda, Infracciones, Sección tercera, Responsabilidad,) que dispone:

“ Excluyen la responsabilidad:

- 1) La incapacidad absoluta
- 2) La fuerza mayor y el estado de necesidad,
- 3) El error en cuanto al hecho que constituye la infracción
- 4) El cumplimiento de la ley y la obediencia debida

El art 81 del Modelo expresa:

“ Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes, por ignorancia o error excusable de hecho o de derecho, hayan considerado lícita la acción o la omisión.

Es excusable el error en que incurriera el infractor inducido por alguno de los profesionales a que se refiere el Art. 83

Los Comentarios del M.C.T.A.L a estas normas señalan que “Establecen las eximentes de responsabilidad que son preceptivas en el primero de ellos. En el Art. 81 se admite que la ignorancia o error excusable de hecho o de derecho de lugar a la exención de responsabilidad por parte de quien aplique la norma. Vemos que, en cuanto al error, el Código se aparta de las fuentes, por cuanto el Modelo admite el error de derecho, y nuestro Código no tiene referencia al mismo.

Se aparta también del anteproyecto elaborado en 1970 por los Profesores Valdes Costa, Juan Carlos Peirano Facio y Rafael Noboa , que preveía que “Excluyen la responsabilidad la incapacidad absoluta y la fuerza mayor. Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes por ignorancia o error excusable de hecho o de derecho hayan considerado lícita “la acción u omisión”

En este mismo sentido, pueden señalarse algunas de las conclusiones de las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, del año 1981, realizadas en Quito, Ecuador, en el tema “Infracciones Tributarias y sus Sanciones”, “ 2 Las infracciones tributarias deben observar el principio de la responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan presunciones simples, en la medida en que sean necesarias para asegurar la efectiva aplicación de las normas.

“ La Ley debe contemplar el error excusable de hecho como causa de inculpabilidad, incluyendo dentro del mismo error de derecho extrapenal o extra infraccional.

Elio lo Monte¹⁵ censura la supresión del error excusable de derecho que preveían las fuentes.

5.-Derecho comparado.

Algunos de los Códigos de América Latina siguieron el Modelo de Código para América Latina, como el Código Boliviano de 1970 (Art. 78 y 79), el de Costa Rica (1979) arts. 78 y 77.

En Argentina , la ley No. 11.683 autorizaba a reducir o no exigir los recargos si la omisión del impuesto se atribuía a “error excusable de hecho o de derecho”.

En el derecho español, la Ley General Tributaria, en el Art. 179.2, dispone:

- a) “Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se realicen por quienes carecen de capacidad de obrar en el orden tributario
 - b) cuando concurra fuerza mayor
 - c) cuando deriven de una decisión colectiva para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

¹⁵ Elio Lo Monte, “Principios de derecho penal tributario, IBdeF, año 2006,pg. 1 y siguientes,

- d) cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma tributaria o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones a los que se refieren los arts. 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.
- e) cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Señala Queralt¹⁶, comentando esta disposición, que por razones obvias, las causas de exclusión de responsabilidad tipificadas en el art. 179.2) LGT tienen carácter meramente enunciativo, sin agotar el elenco de causas que pueden dar lugar a exclusión de responsabilidad.

“Hay que repetir una vez más un principio elemental de hermenéutica jurídica ;
“ no habrá responsabilidad siempre que se pruebe la inexistencia de culpabilidad”

“La ausencia de capacidad de obrar no es que sea causa de exclusión de responsabilidad, sino que constituye un caso claro de inimputabilidad al sujeto agente como el propio legislador reconoce cuando en la misma LGT –art. 181.1.f) configura como responsable de la infracción al representante legal de quien carece de capacidad de obrar en el orden tributario”

¹⁶ Queralt, obra cit. pg. 206

“En el caso de fuerza mayor estamos ante una acción atípica, que sólo podría determinar la exclusión de responsabilidad si existiera, que no existe, un sistema de responsabilidad objetiva.

“La exclusión de responsabilidad en los casos en que el sujeto haya actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma tributaria es consecuencia de una firme postura mantenida por los Tribunales españoles que ha propiciado su acertada incorporación al texto de la LGT

“En conclusión, habrá que atender, pues, a las exigencias del texto constitucional –arts. 24.2 y 25- y a los principios del Derecho Penal, tal y como han sido desarrollados por los Tribunales.

Es interesante la legislación española en cuanto considera que se ha puesto la diligencia necesaria y operan eximentes de responsabilidad cuando se ha actuado en una interpretación razonable de la norma.

6.-Análisis de las diversas eximentes de responsabilidad previstas en el Art. 106 del Código Tributario, y la jurisprudencia del TCA a su respecto.

El Art. 106 del Código Tributario se refiere a institutos de derecho privado y penal, sin remitirse ni apartarse expresamente de las definiciones dadas por éstos, por lo que parece adecuado atribuir a aquellos el mismo significado que tiene en sus respectivas ramas jurídicas

6.1 La fuerza mayor y el estado de necesidad.

El estado de necesidad constituye una causal con pocos antecedentes en la doctrina y jurisprudencia del derecho tributario. Como un valioso antecedente nacional en materia muy afín a con las sanciones tributarias, puede citarse una vista de la Fiscalía de Corte cuya autoría debe atribuirse al Dr. Bayardo, en la cual se admitió esta eximente invocada por la empresa en infracción (conforme Elio Lo Monte “Principios de derecho penal tributario”, IBdF., año 2006, pg. 2 y sig.)

Al enfrentar el particular “una situación de conflicto de bienes jurídicos, en el que a la postre **seleccionó el menor en aras de la incolumidad....**

Entre los fundamentos se dice que el estado de necesidad justifica “también “ la defensa de bienes de carácter patrimonial, **posición esta última, a la que se ha plegado -.a diferencia de lo que ocurre en el derecho italiano, nuestro Código Penal vigente”**

En el expediente en el que se dictó la sentencia 1021/1994, de 14 de noviembre de 1994, el dictamen del Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo fue favorable a la admisión de esta eximente.

En la hipótesis se había alegado la fuerza mayor como eximente de responsabilidad, que estaría configurada por el paro sorpresivo de los trabajadores del Banco donde se había depositado un cheque, en la misma fecha en que debió haberse extinguido la obligación fiscal, estando destinada la suma depositada , al pago de la obligación tributaria.

El Procurador Piaggio Soto, en dictamen No. 370/94 (Revista Tributaria, No. 125, pg. 131 y sig. expresa que: “ El carácter de configuración instantánea y “por el solo vencimiento del término”... con que es descripto el tipo infraccional no desvirtúa el carácter punitivo común a todas las sanciones previstas en el Capítulo V del C. T. Cuando el legislador quiso apartar a la Mora de la regulación general lo hizo expresamente (v. gr. Art. 46) por lo que cabe concluir que estando dotada la consecuencia jurídica de la misma del elemento afflictivo propio de las demás sanciones por infracción, procede excepcionarse con las eximentes prevista para la generalidad, las cuales, por otra parte, no son más que el corolario del principio de culpabilidad que preside todo el Derecho Sancionatorio”

Considera que “la contribuyente iba a hacer uso de los fondos depositados en el Banco para abonar su obligación, como efectivamente lo hizo al día siguiente y, en segundo lugar, que el paro bancario,se le presentó como un suceso imprevisible . De otra manera no se puede explicar que haya retrasado tan sólo un día el pago con el evidente perjuicio patrimonial que conlleva la configuración de mora.

“Cabe entonces concluir que el hecho imprevisible de un tercero-huelga bancaria, gravitó en forma decisiva en el no pago del tributo, en fecha por parte de la accionante, circunstancia que debe encuadrarse en la eximente de responsabilidad prevista en el Art. 106 del C. T. .

“El acto en causa, en cuanto desconoció dicho extremo y tipificó la Mora, es ilegítimo.

Por eso, sugiere al Tribunal el amparo de la demanda y la anulación de la Resolución procesada.

El TCA en la sentencia No. 1021, de 14 de noviembre de 1994 no recepciona el criterio del Procurador. Al respecto, expresa:

“Está claro entonces que “Todo” se reduce a establecer el concepto y alcance correcto de la expresión “fuerza mayor” para en definitiva, hacer jugar o no la eximente de responsabilidad que pretende el actor y así lo hiciera saber al **demandado inmediatamente de su incumplimiento**

“Para la Doctrina más recibida y la Jurisprudencia nacional o extranjera- con escasísimas variantes en cuanto a la precisión de diferenciación con el “caso fortuito”...que no está mencionado en el Art. 106 del Código Tributario-se ha entendido correcta la interpretación de la expresión fuerza mayor, 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 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”.

No considera el “paro gremial” como fuerza mayor, porque: a) no fue “sorpresivo” (absolutamente imprevisible) tal como se informa para la Institución b) porque la actora no contaba con ese único día para efectuar el pago de lo adeudado, sino que pudo hacerlo con anticipación a la fecha del vencimiento, ya que en conocimiento del último dígito de su empresa, ello le era posible ; c) que tenía fondos suficientes en su contrato de cuenta corriente con el Banco La Caja Obrera, no así en el BROU ,d) que perfectamente pudo librar un cheque (medio de pago de indiscutible idoneidad, y fuerza cancelatoria) contra sus fondos depositados en la Cuenta Corriente ya mencionada.

Considera el Tribunal que no se dan los elementos de “imprevisibilidad e irresistibilidad” por lo que no se puede hablar de Fuerza Mayor eximente de responsabilidad.

Se confirma la resolución impugnada, con discordia de María Inés Varela de Motta (Presiente del TCA) que expresa: “Estoy de acuerdo con el Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, que en el caso existió fuerza mayor que impidió al contribuyente satisfacer el pago de lo debido, en el día final hábil para ello.

La fuerza mayor está prevista en el art. 106 C.-T-. como eximente de responsabilidad . Aunque ello no fuera así, el principio “al justamente impedido no lo corre término, es aplicable al caso.””

“Hubo aquí sin duda, el hecho de un tercero que impidió pagar en tiempo. Aunque no se trató de un paro bancario sorpresivo, el cliente no tiene obligación de conocer los distintos paros a efectuarse en los Bancos, aunque los mismos hubieran sido anunciado previamente.

. LA SENTENCIA DEL TCA, 28/1989, del 15 de febrero de 1989,(publicada en *Revista Jurídica* del CED, 2.^a época, año 1, n.º 2, p. 67, con Nota de Jurisprudencia de Valdés de Blengio, N., sumario en *Anuario de Derecho Tributario*, t. II, p. 187) hace referencia a si un paro bancario puede ser considerado como fuerza mayor.

Se discute si el no funcionamiento del clearing por conflictos gremiales, en el caso de que el contribuyente pagó sus tributos con un cheque, configura la eximente de responsabilidad prevista en el artículo 106 del Código Tributario (fuerza mayor) a fin de no ser considerado incurso en la infracción de mora.

El Tribunal estima que “si bien la eximente de responsabilidad que se pretende está prevista en el Código Tributario (art. 106, inc. 2.º), no es el caso del contribuyente.

Por fuerza mayor debe tenerse el hecho ‘imprevisible’ e ‘irresistible’, ajeno a la voluntad del obligado, es el hecho que no ha podido preverse o que previsto, no ha podido evitarse. Siendo la huelga un derecho consagrado en la Constitución y ocurrido el hecho que se menciona (interrupción del servicio de

clearing el día 21/08/1985) estando en plena vigencia la Carta Magna, tal hecho deja de ser imprevisible, más aun para quien en sus actividades se maneja con cheques”.

“Si bien es cierto que tan buen pagador es quien efectúa el pago apenas comenzó a correr el término concebido para ello, como aquél que lo hace ya avanzados los días y también lo es el que paga en los ‘últimos días’ de que dispone, no es menos cierto que quien deja correr los días sin pagar —aun cuando se mantenga dentro del término hábil— aumenta la posibilidad de riesgo de que tanto un hecho propio (olvido, impedimento físico o material, etc., por ejemplo) como uno ajeno (caso de autos), lo coloque incluso en situación de incumplimiento no justificado.”

“Es innegable que la sola entrega del cheque no es equivalente al ‘pago’ como extinción de la obligación. Entonces, al no haberse efectuado el pago en tiempo, se ha configurado la mora y luego son inevitables las sanciones establecidas legalmente.”

El Dr. Torello discorda, no comparte la tesis de que las eximentes de responsabilidad (art. 100 CT) sean inaplicables a la mora.

La mora da lugar a dos diversas sanciones: el recargo (que puede admitirse tenga carácter sancionatorio) y la multa (de evidente carácter punitivo). La tesis excluyente de la eximente de responsabilidad en el caso de la mora sólo sería aplicable —en todo caso— con respecto al recargo.

El argumento de la administración, de que le es ajeno el negocio de cuenta corriente que habilitó el libramiento del cheque, es jurídicamente inconducente a lo que le interesa saber, en el caso de autos, es si ese cheque fue librado contra una cuenta *con provisión de fondos suficientes y si normalmente su librador estaba racionalmente habilitado para creer que sería abonado. Es obvio que esa era la situación del actor al librar el cheque que se viera devuelto por falta de fondos en razón de no ingresarse en la cuenta el importe de otro cheque que se depositara, ocurriendo ello por circunstancias (suspensión de actividades del clearing) que, como lo son los paros de tipo sorpresivo, tipifican suficientemente la fuerza mayor*

6.2 El error excusable de hecho y el error de derecho.

Por "error", se entiende un conocimiento falso o juicio equivocado acerca de un objeto, Ignorancia es la falta de conocimiento de algo. Error es la discordancia de las ideas con la naturaleza de las cosas, una equivocación o desacierto, como ha sido llamado alguna vez.¹⁷

Muñoz Conde¹⁸, lo define como "la falsa representación o la suposición equivocada de la realidad, o simplemente la ignorancia. La teoría del error en derecho penal se ocupa del error cuando éste se refiere o recae sobre algún elemento configurador de la definición legal de comportamiento delictivo sobre la prohibición jurídico penal misma..."

Según Preza el Código Penal uruguayo se refiere a la vieja terminología de error de hecho y error de derecho, que no es reconducible a la actual denominación utilizada por la doctrina, de error de tipo y error de prohibición

El Código Penal uruguayo, en el capítulo de la Culpabilidad regula las eximentes de esta, entre las que cita el error de hecho y el de derecho.

En el Art. 22 se refiere al error de hecho. "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."

A diferencia de las fuentes, el Código Tributario no se refiere en forma expresa al error de derecho, habiéndose planteado en la doctrina si ello configura un apartamiento de las fuentes o, por el contrario, que se entendía comprendido en ella. Elio Lo Monte censura la supresión del error excusable de derecho que si estaba en la fuente.

El Código Penal uruguayo regula el error de derecho en el Art. 24 :

¹⁷ Escriche, Joaquín, Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia.

¹⁸ Rafael Conde, "El error en derecho penal", citado por Dardo Preza "Delitos Económicos. " pg. 15

“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 solo cuando hubiere generado un error de hecho, acerca de alguno de los elementos constitutivos del delito.”

En su parte principal, recoge el Art. 2 del C. C. respecto a que la ignorancia de la ley no sirve de excusa, puesto que presume voluntario al error de derecho sin admitir prueba en contra de esa presunción, posición con la que discrepa la doctrina, ya que no es posible que todas las personas conozcan todas las leyes.¹⁹ Cairoli discrepa con esa posición, y considera que sólo una razón de política, sobretudo la de la época en que se sancionó el Código Rocco, modelo del nuestro, puede justificar tamaño desierto. No es posible aceptar que todas las personas que viven en nuestro territorio conozcan todas las leyes, pues algunas son muy difíciles hasta de entender. No puede medirse a todos los sujetos que forman una sociedad con la misma vara, porque para algunos puede ser más difícil comprender la antijuridicidad. Considera que el Art. 24

Presa,²⁰ considerando la complejidad de la normativa tributaria y atendiendo al recurso legislativo de la norma penal en blanco, señala que el error sobre la obligación tributaria no puede considerarse un error de tipo, inclusive una información errónea puede llevar a un error de tipo, que conducirá, en caso de ser invencible, a la exclusión de la pena (Art. 22) por no haber dolo

El error iuris sobre ley no penal se da cuando el juicio falso surge del desconocimiento de una ley que no fuera penal, exime de culpabilidad sólo en cuanto hubiera generado un error de hecho acerca de alguno de los elementos constitutivos del delito. Esto es, cuando el error se refiere a una ley civil, comercial, laboral, etc., vinculada con la ley penal a la que le otorga

¹⁹ Conforme Cairoli (Curso de Derecho Penal Uruguayo, tomo I, parte general FCU)

²⁰ Presa, obra cit.

contenido. Este error de derecho deriva en un error de hecho sobre un elemento esencial del delito. A veces es lo que le da contenido a la norma penal, y en ese caso la integran.

La doctrina y jurisprudencia alemanas se apartaron de la distinción entre error de hecho y de derecho, creando a impulsos el error de tipo y error de prohibición. Son un enfoque distinto del problema del error. Hay errores de hecho que son errores de prohibición, como el que recae sobre una causa de justificación (defensa putativa) Y hay errores de derecho que constituyen errores de tipo, como los que versan sobre las referencias normativas del tipo. Esta concepción no es aplicable en nuestro derecho porque el derecho positivo no lo recepciona

6.3 El error en la jurisprudencia del TCA.

La sentencia 584/1992, de 27/5/1992 (inédita, citada por Valdés, pg. 604y 605) En este caso el contribuyente tributaba al BPS por un régimen diferente al que le correspondía, y el TCA entendió que no debían aplicarse las multas y recargos por mora porque las aportaciones realizadas fueron aceptadas por la administración erróneamente, circunstancia que amerita la no imposición de sanciones tributarias (mora, etc.) porque no le es imputable al contribuyente, debiendo presumirse que obró de buena fe y aplicarse, consiguient

emente, la eximente de error excusable del Art. 106 num. 3 del VC. T.

La sentencia del TCA 996/1993, de 13/12/1993 considera que si la mora se sanciona con multa y recargos, estos no pueden ser calificados como intereses desde que son sanciones punitivas citando el Art.94 del DT.y el Art. 93 que incluye a la mora en las infracciones tributarias (Rev. Tributaria 118)

La sentencia del TCA 619/2000 de 21/08/2000.

En este caso la controversia se centra en los recargos por mora. Se considera que la actora no incurrió en mora porque nunca le fue exigible la diferencia de tributos, ya que la Intendencia liquidó en menos. Esta puede solicitar la diferencia pero no recargos por mora. Si no se considera una infracción fiscal

como la “mora” carece de sentido hablar de la posibilidad de exonerar al contribuyente por haber incurrido en error excusable porque este supone que la infracción se configuró en principio pero que se desvanece por un error excusable o justificable del contribuyente. Claro está, ello supone admitir el camino subjetivo de la mora, porque en el “derecho represivo” el principio es el carácter subjetivo de los ilícitos, faltas administrativas o infracciones tributarias (Art. 18 Código Penal). Solo en materia de infracciones aduaneras rige el principio objetivo (Art. 287, de la ley 13.318) pero la jurisprudencia ha flexibilizado su aplicación. (Revista Tributaria No. 160)

TCA, sentencia 154/2004, del 12 de abril de 2004

Recoge el pronunciamiento de la Procuraduría: “Claramente no se configura en el caso la eximente de responsabilidad contenida en el artículo 106, nral. 3.º 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”.

TCA, sentencia 111/2004, del 22 de marzo de 2004

III) Estima la sala que el supuesto error excusable esgrimido como defensa no es de recibo, en tanto que para serlo debe reunir las características de ser *esencial* (versar sobre algún elemento constitutivo del tributo), *inculpable* (que no se daba a negligencia) y que sea *decisivo* en la conducta del contribuyente.

El artículo 106 del CT tiene como presupuesto que al deudor no le esté permitido liberarse invocando sólo la falta de culpa, ya que debe probar la existencia de una causa extraña que no le sea imputable y no es suficiente acreditar que actuó con la diligencia de un buen padre de familia.

En el caso, el modo o sistema por el que se realiza la recaudación pasa por la autoliquidación, en la cual el contribuyente sobre la base de sus obligaciones

formales prescritas, denuncia el hecho generador y liquida sus correspondientes tributos.

La Administración no tiene por qué controlar la corrección de las declaraciones presentadas.

Siendo así el error existente en el caso fue responsabilidad pura y exclusiva de la contribuyente, y no tuvo la nota de inevitable, única forma de eximir su responsabilidad.

El Tribunal confirma el acto.

TCA, sentencia 290/2006, del 19 de abril de 2006, extracto publicado en *Anuario de Derecho Financiero y Tributario*, t. 1, p. 91

El fallo anula el acto de la DGI por el que se determinaron adeudos por Impuesto al Patrimonio, sanciones tributarias y se declaró responsable solidario al representante de la actora.

En cuanto al agravio relativo a la aplicación de las sanciones tributarias, entiende el Tribunal que el argumento de la aplicación de la eximente de “error excusable en cuanto al hecho que constituye la infracción” no es aplicable al caso. La naturaleza objetiva o subjetiva de la infracción de Mora no incide en el caso. Se trata de una infracción que se consuma a título de culpa, no requiriéndose la intención dolosa. Surge que la actora incurrió al menos, en una conducta pasible de ser tachada de negligente. El inc. 3.º del artículo 106 del CT solamente considera como eximente el error excusable de hecho, no así el de derecho.

TCA, sentencia 195/2007, del 9 de mayo de 2007, extracto publicado en *Anuario de Derecho Financiero*, t. 2, p. 330

“En cuanto a la cuestión de fondo, estima la Sede que las razones aducidas por la actora para ampararse en una de las eximentes del artículo 106 del CT, más precisamente en la causal que recoge su numeral 3.º (error excusable), no pueden tener andamio.

Señala Gamarra que la doctrina creó la distinción entre el llamado ‘error excusable’ e ‘inexcusable’, designando al primero como aquél en que la equivocación es cometida sin que el autor de la misma haya incurrido en culpa”

(Gamarra, Jorge, *Responsabilidad Civil Médica*, t. 1, p. 69, también en *Tratado de Derecho Civil Uruguayo*, t. XII, p. 82).

“[...] En realidad, sucede que el Sr. XX hizo la opción por el sistema bajo la infundada ‘creencia’ de que sería admitida por el BPS.

Razonablemente no puede sostenerse que dicha opción estuvo determinada (precedida) por un error ‘inevitable, decisivo e inculpable’. En este sentido, no se puede pasar por alto que la opción prevista en el artículo 65 de la ley 16.713 requería de algunas condiciones que el actor no cumplió, entre ellas la existencia de un plazo.

Por tanto, se trata de una aportación errónea que fue realizada por cuenta y riesgo de la empresa, sin fundamentación legal alguna. En esta circunstancia, no puede valerse de dicha elección para alegar falta de responsabilidad y así solicitar la exoneración de multas y recargos.

7.-Conclusiones.

Con respecto al primer tema , reiteramos la conclusión anunciada ya en este trabajo: las eximentes de responsabilidad son aplicables a todas las infracciones tributarias, inclusive la mora, y , en relación a esta, a las dos sanciones, multa y recargos, ya que ambos tienen naturaleza punitiva. En relación a las eximentes en si mismas, la jurisprudencia no ha admitido, en los pocos casos jurisprudenciales que se han presentado la fuerza mayor, en el caso de no acreditación de cheques por paros gremiales, criterio que, a nuestro juicio, debería ser objeto de revisión por parte del Tribunal, ya que esta hipótesis entra dentro de lo “imprevisible”.

Con respecto al error de hecho la jurisprudencia lo ha recepcionado en algunos fallos, de acuerdo al texto expreso del Código.

En relación al error de derecho, este no ha sido recogido a texto expreso en el Código „pero en aplicación de las normas de derecho penal, impuesta por la naturaleza penal de las infracciones contenidas en el Capítulo V correspondería aceptar el error de derecho extra-tributario , dado que se resume en un error de hecho.

Asimismo, parece trascendente la causal recogida en el derecho español que acepta el error cuando “se ha puesto la diligencia necesaria “cuando el

obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma tributaria o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones a que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. (referencias a la ley española)