

LAS EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

PRECISIONES PREVIAS

Las llamadas “eximentes de responsabilidad” se encuentran previstas en el art. 106 del Código Tributario.

Si bien el efecto jurídico final de los distintos institutos previstos en los numerales 1) a 3) de la norma es el mismo (excluir la responsabilidad), se trata de institutos que provienen de distintas ramas jurídicas y que influyen en la responsabilidad infraccional en aspectos diversos (aunque siempre desembocando en el efecto común de eliminar la responsabilidad).¹

Esta diversidad introduce dificultades interpretativas específicas, que intentaremos enfrentar en el presente análisis y que presuponen ciertas opciones que impactan en mayor o menor medida en la comprensión y alcance de cada una de las eximentes recogidas en la norma.

INCAPACIDAD ABSOLUTA

El numeral 1º del art. 106 C.T., incluye entre las causas eximentes de responsabilidad por infracciones tributarias la incapacidad absoluta, aunque en tal caso distingue dos hipótesis con distintas consecuencias:

- Primera hipótesis: que el incapaz absoluto carezca de representante legal o judicial.
- Segunda hipótesis: que el incapaz absoluto tenga representante.

El presente caso encuadra en una causal de inimputabilidad, esto es, los elementos del tipo infraccional pueden configurarse, pero el incapaz no será imputable por tal infracción por carecer de voluntad o de conciencia de la antijuridicidad de su conducta.

Analizaremos a continuación cuál es el concepto de incapacidad absoluta que a nuestro juicio debería ser adoptado en la materia, para luego ingresar a cada una de las hipótesis antedichas y sus particulares consecuencias.

Concepto de incapacidad absoluta

Antes de ingresar a las cuestiones relativas al concepto de incapacidad absoluta como eximente de responsabilidad, conviene tener presente como dato previo que el Derecho Tributario, al definir la calidad de contribuyente, expresamente establece que

¹ Hay autores a nivel de Derecho Comparado que cuestionan la exactitud técnica de la terminología utilizada por la norma cuando refiere a exclusión de “responsabilidad”, en tanto en algunos de las eximentes, al no reunirse los elementos para la configuración de la infracción (por ejemplo, por ausencia de acción típica), nunca podría haber responsabilidad.

tal calidad puede recaer “*En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado*”.

Esto es, para el nacimiento de la obligación tributaria, que supone la definición del sujeto pasivo contribuyente (o al menos su posible determinación), resulta irrelevante la calidad de capaz o incapaz del obligado. Es clásico el ejemplo del menor impúber titular de un patrimonio, quien, a pesar de su incapacidad absoluta para contratar, igualmente será sujeto pasivo de la obligación tributaria, por ostentar la calidad, por ejemplo, de propietario y en tanto tal calidad sea la requerida por la ley al determinar el aspecto subjetivo del tributo.

Si bien como señala Valdés Costa la solución es admitida pacíficamente por la doctrina², distinta es la situación cuando, en relación a dicho tributo (cuyo sujeto pasivo contribuyente es un incapaz absoluto), se configura una infracción tributaria. Supongamos, en el caso que venimos utilizando como ejemplo, que no se presentan las declaraciones juradas del impuesto al patrimonio, lo que, prima facie configuraría la infracción de contravención. O si se quiere un ejemplo aún más extremo, si se constata un acto fraudulento, en los términos típicos del art. 96 C.T. para evadir el pago de este tributo. La cuestión es si el menor impúber (contribuyente) debe o no responder por las multas generadas por la comisión de tales infracciones.³

Planteado el problema en términos generales, pasemos al análisis del concepto de incapacidad absoluta, primera cuestión a resolver para el intérprete, que determinará en definitiva y según el caso, la exclusión (o al menos limitación) de la responsabilidad por infracciones tributarias.

Este problema se plantea por cuanto los conceptos de capacidad en Derecho Civil y en Derecho Penal no necesariamente resultan coincidentes.

Sin ingresar a la cuestión previa de si la interpretación de las normas infraccionales debe realizarse necesariamente (salvo las “excepciones” expresas recogidas en la ley tributaria) siguiendo los principios e institutos de Derecho Penal⁴, corresponde

² Valdés Costa, Ramón; Valdés de Blengio y Sayagués Areco. Código Tributario Comentado y Concordado, 5ª edición actualizada por Nelly Valdés de Blengio, FCU, octubre 2002, pág. 264.

³ Si bien la responsabilidad tributaria por infracciones, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 102 y 104 CT, en principio requeriría la participación personal del sujeto para la imputación de responsabilidad, tal imputación resulta de difícil aprehensión en los casos de infracciones que se configuran por un no hacer (por ejemplo, contravención). Pero aún en el caso de la infracción de defraudación, podría apreciarse una participación material del incapaz en el acto fraudulento (porque se haya requerido, por ejemplo, su firma en algún documento usado para la configuración del fraude), ameritando en tal caso el análisis de su imputabilidad.

⁴ La posición mayoritaria de la doctrina tributaria nacional es que los principios e institutos de Derecho Penal son directamente aplicables a la materia infraccional, por la identidad “ontológica” de ambos ilícitos (infracción y delito). Nosotras coincidimos sólo parcialmente con esta posición (propugnamos una aplicación de dichos principios e institutos en forma atenuada, adaptándola a los matices y características propias de la infracción tributaria que no se identifica plenamente con el delito), como puede verse in extenso en el trabajo presentado a las II Jornadas DGI: “Infracciones y delitos tributarios: procedencia y relevancia de su distinción”, publicado en la página web de la DGI: www.dgi.gub.uy.

cuestionarse si debe recurrirse al concepto de capacidad del Derecho Penal (solución a la que parecería conducir la posición mayoritaria de la doctrina) o si, en cambio, el intérprete debería en el punto remitirse a las nociones de capacidad del Derecho Civil.

Ahora bien, a pesar de lo antedicho y de la intrínseca relación propugnada por la tesis mayoritaria entre infracción y delito (por ende, entre normas infraccionales y penales), nos inclinamos por la interpretación de que el concepto de incapacidad al que refiere el numeral 1º del art. 106 refiere al concepto propio del Derecho Civil y ello por cuanto:

a. El C.T. refiere a “incapacidad absoluta”, término que responde a la clásica clasificación del Derecho Civil que divide a la capacidad en cuanto a sus efectos entre incapacidad absoluta y capacidad relativa (clasificación ajena a la materia penal, que analiza la conciencia y voluntad del agente al momento de realizarse el acto, para definir su imputabilidad, cfr. art. 30 C.P.).

b. El C.T. relaciona al concepto de “incapacidad absoluta” el de “representante legal o judicial” a fin de determinar las consecuencias del incumplimiento en uno y otro caso. Esta consideración coadyuva a la conclusión de que el legislador incluye esta categoría razonando en términos civiles (en el que la representación ha sido vista como “remedio” a la incapacidad) y no penales (en el ámbito penal será irrelevante a efectos de determinar el reproche –por configurarse una causal de inimputabilidad– que el actor de la conducta tenga o no representante legal o judicial).

Aceptando, entonces, como premisa, que la norma analizada remite al concepto propio del Derecho Civil, correspondería recordar brevemente cuál es el concepto de incapaz absoluto que adopta dicha rama jurídica.

Sául Cestau define las incapacidades absolutas como “...*aquellas incapacidades que obstan a la realización de cualquier acto jurídico, las que alcanzan a todos los actos jurídicos*”.⁵

Los casos incluidos en la hipótesis de incapacidad absoluta se encuentran enumerados en el art. 1279 del Código Civil:

“Son absolutamente incapaces los impúberes, los dementes y los sordomudos que no pueden darse a entender por escrito ni por lenguaje de señas...”.

Veamos cada uno de estos casos:

1. Los impúberes: Esta causa de incapacidad refiere a la edad de la persona, se trata concretamente de las mujeres menores de doce años y varones menores de catorce años (art. 831, numeral 1º del C.C.).

En este punto resulta pertinente recordar, por su relación con la esfera de lo ilícito, que el art. 1320 C.C. fija en 10 años la edad a partir de la cual se puede ser responsable

⁵ Saúl D. Cestau. *Personas*, Volumen II. Sexta edición, actualizada por María del Carmen Díaz Sierra, FCU, Montevideo, abril de 2008, pág. 71.

por delito civil (dicha norma reza como sigue: “*No son capaces de delito o cuasidelito los menores de diez años ni los dementes; pero serán responsables del daño causado por ellos las personas a cuyo cargo estén, si pudiere imputárseles negligencia*”).

En tal sentido, no resulta impertinente plantearse cuál es el límite etario al cual debería estarse a efectos de determinar la incapacidad absoluta como eximente de responsabilidad por infracciones tributarias, esto es: el de la pubertad (12-14 años) o el de la capacidad para ser responsable civilmente por ilícitos (10 años).

Si bien el límite de 10 años se ajustaría más a la materia objeto de análisis, puesto que en definitiva, se está tratando la aptitud para responder por la conducta en el campo del ilícito, al referirse la norma al concepto de incapaz absoluto, definido específicamente en el art. 1279 del Código Civil, optamos por el concepto incluido en esta última norma, marcando el límite de la incapacidad absoluta, como lo hace la norma, en la pubertad.⁶

2. Los dementes: El caso de los dementes es, sin duda, en materia infraccional el más complejo.

Como lo ha señalado la doctrina civilista, la norma atribuye incapacidad absoluta al demente, no identificándose necesariamente el concepto de demencia con el de interdicción declarada judicialmente.

Siguiendo los desarrollos de la citada doctrina, el Código Civil cuando habla de “demencia” refiere a la “alienación mental”, tratándose de una expresión genérica que comprende “...*todas las enfermedades de la mente, cualquiera sea su forma clínica*” y siguiendo a la jurisprudencia recogida por la doctrina, se trata de “... *un déficit constitucional o sobreviviente que afecta, en grado importante, la aptitud de autoconducción y administración en sentido amplio de los bienes*”.⁷

Gamarra, citando a Capurro Calamet opina que el Código Civil adopta “... *un criterio llamad mixto, que además del elemento biológico –la enfermedad mental–, existe un ‘elemento económico’; esto es, además de la enfermedad mental se requiere que ésta impida ‘la administración de los bienes, el cuidado y la asistencia de la persona todo lo que, además, comprende el gobierno de sí mismo y el ejercicio de derechos extrapatrimoniales, como aquellos que se vinculan con las instituciones del matrimonio y de la filiación*”.⁸

Cestau, siguiendo también en el punto a Capurro Calamet, señala que las razones por las cuales la ley somete a los dementes a un régimen de interdicción son las siguientes: “*a) para ampararlos en sus personas, asistiéndolos, internándolos, a fin de*

⁶ Claro que esta toma de posición en general será irrelevante, porque la responsabilidad por infracciones exige la participación personal del agente, la cual difícilmente se configurará en el caso de un menor.

⁷ Cfr. Cestau, ob. cit., pág. 117. El fallo referido es citado por el autor y corresponde al TAC 2º, publicado en LJU, T. 73, c. 8382.

⁸ Jorge Gamarra, Tratado de Derecho Civil Uruguayo, Tomo X, Vol. 3º, 3ª edición (1977), 3ª reimpresión (1991), FCU, Montevideo, pág. 123.

*aliviar su condición y el restablecimiento de su salud; b) para defender su patrimonio, evitando que desaparezcan los bienes, o permanezcan improductivos, o que terceros se abusen y aprovechen de la inferioridad mental del incapaz, perjudicándolo en sus intereses y, c) para proteger a la sociedad de las reacciones incontroladas del incapaz que los suele haber agresivos y peligrosos”.*⁹

Para analizar la cuestión en sus puntos problemáticos, correspondería distinguir la situación del demente que fue declarado interdicto del que no lo fue.

En el primer caso, no existe mayor problema, puesto que la declaración judicial de interdicción supone la incapacidad absoluta, que fue comprobada en el proceso judicial respectivo.

La segunda situación es de más difícil determinación y es el caso de la persona demente que aún no ha sido declarada incapaz (haya sido o no promovida la demanda de incapacidad).

El Código Civil refiere a la situación en relación a la validez de los actos o contratos celebrados por el incapaz no interdicto en el inciso 2 del art. 438 y respecto del presunto incapaz fallecido en el art. 439. Para que esos actos o contratos sean anulados, el inc. 2 del art. 438 requiere que la causa de la interdicción existiese públicamente en la época en que esos actos o contratos fueron hechos. Por su parte, el art. 439, dispone que no puedan ser impugnados por causa de demencia los actos celebrados por la persona que ha fallecido, a no ser que la demencia “... *resulte de los mismos actos, o que se hayan consumado después de intentada la demanda de incapacidad...*”.

Corresponde analizar si estas reglas establecidas por el Código Civil en materia de prueba serían trasladables a la materia infraccional tributaria, esto es si las restricciones para acreditar la interdicción (publicidad de la demencia en la época, que la demencia resulte de los mismos actos o luego de promovido el proceso de incapacidad) también deberían aplicarse a las infracciones tributarias.

Creemos que estas normas, dadas las particularidades de la materia infraccional tributaria, no podrían ser trasladadas a la solución del problema que nos ocupa. Y ello por cuanto, en el caso no se trata de apreciar si un determinado acto o contrato fue otorgado por una persona capaz de apreciar las consecuencias y alcances del mismo, sino que el análisis apunta a una cuestión que se aproxima más a un examen de imputabilidad de la conducta ilícita, esto es, a determinar si la enfermedad mental que sufre el presunto responsable de la infracción le causa una “... *perturbación moral que lo incapacite de apreciar el carácter ilícito de sus actos o para determinarse según su verdadera apreciación*”¹⁰, más en consonancia con lo dispuesto por el art. 30 C.P.

He aquí un punto en el que se hace visible la dificultad de armonización de los institutos en juego, por su origen en este caso (Derecho Civil) y su aplicación a la

⁹ Cestau, ob. cit. , pág. 114.

¹⁰ Cestau, ob. cit., pág. 124.

materia infraccional tributaria, cuyas particularidades siempre añaden conflictos (o al menos desafíos) al intérprete.

En definitiva, teniendo presente las características de la infracción tributaria como ilícito, creemos que el análisis de la demencia debería practicarse en relación con la conducta típica desplegada por el agente, analizando si dicha conducta resulta imputable al sujeto, en términos de conciencia de la antijuridicidad y existencia de voluntad (resolución ilícita).

En tal sentido, cobra especial relevancia la prueba del estado de demencia. Esta prueba debería dirigirse a acreditar que la persona sufría al momento de configurar la conducta infraccional un estado de enajenación mental de tal entidad que le impedía conocer la ilicitud de sus actos o que enervaba la propia existencia de la voluntad en el desarrollo de esa conducta. Debería descartarse la existencia de patologías psiquiátricas que no supongan tal grado de enajenación (esto es que, si bien produzcan alteraciones mentales no inhiban la conciencia y voluntad del presunto infractor), como podría ser el caso de un estado depresivo menor.

Este análisis resultará particularmente difícil en los casos de infracciones que se configuran por actos omisivos (caso típico de las infracciones de mora –no pago- y contravención –no cumplimiento de deberes formales), por cuanto la conducta en sí no resultará un indicio relevante para apreciar el estado mental del presunto infractor.

Quizás pueda facilitarse el examen en el caso de conductas típicas que requieren de una mayor elaboración por parte del agente, como el caso del acto fraudulento calificado del art. 96 C.T., que, en general, será incompatible con un estado de enajenación mental total (aunque siempre se imponga el análisis caso a caso y según las circunstancias de la infracción concreta).

3. Los sordomudos que no pueden darse a entender por escrito ni por lenguaje de señas uruguayas (cfr. Ley 17.378 de 25 de julio de 2001).¹¹

Si bien es remota la posibilidad de que actualmente una persona sordomuda no pueda darse a entender por escrito ni por lenguaje de señas, dado que está mencionado en la norma civil como un caso de incapacidad absoluta corresponde al menos su mención.

La cuestión problemática en este caso, habiéndose optado por adoptar la noción de incapacidad absoluta del Derecho Civil y tratándose de infracciones, consiste en determinar si la sordomudez por sí misma (acompañada del no poder darse a entender por escrito ni por lenguaje de señas) constituye una hipótesis que impida al sujeto tomar conciencia de la antijuridicidad de sus actos o que incida en la formación

¹¹ El art. 1 de la Ley 17.378 de 25 de julio de 2001, establece: “Se reconoce a todos los efectos a la Lengua de Señas Uruguayas como la lengua natural de las personas sordas y de sus comunidades en todo el territorio de la República. La presente ley tiene por objeto la remoción de las barreras comunicacionales y así asegurar la equiparación de oportunidades para las personas sordas e hipoacústicas.”

libre de su voluntad (puesto que en el caso no se trata de determinar si existe una barrera para asumir obligaciones contractuales o realizar ciertos actos).

Creemos que a los efectos de las infracciones tributarias, debería adoptarse un criterio híbrido, analizando si en el caso la sordomudez efectivamente actuó como causal de inimputabilidad o no, no bastando el solo hecho de la sordomudez acompañada del no poder comunicarse por escrito ni por lenguaje de señas para concluir la exclusión de responsabilidad (proponemos, si se quiere, una especie de “combinación” o armonización de lo dispuesto por las normas civiles y penales- art. 35 C.P.).

El incapaz absoluto que carece de representante legal o judicial

En caso de que se configure una infracción tributaria respecto de obligaciones tributarias cuyo sujeto pasivo contribuyente sea un incapaz absoluto, este no responderá por la comisión de esta infracción, por ausencia de imputabilidad.

Al carecer el incapaz absoluto de representante (ya sea legal o judicial), no ha operado remedio alguno a su incapacidad, por eso en este caso se lo excluye totalmente de responsabilidad por las infracciones respectivas.¹²

No obstante lo antedicho, ello no necesariamente elimina la posibilidad de sanción por la infracción cometida, en caso de que un tercero haya participado en la misma.

Un posible ejemplo de este caso sería el de la infracción de defraudación, desarrollada por un pariente o persona próxima al demente, que carezca de la calidad de representante, pero que, al poder beneficiarse económicamente con el enriquecimiento indebido, desarrolle el acto fraudulento del art. 96 C.T. En tal caso, este tercero habrá participado personalmente en la infracción de defraudación y, aún careciendo de la calidad de sujeto pasivo tributario, será responsable por la sanción respectiva.

Por último, corresponde mencionar que la existencia de un representante voluntario resultará irrelevante en el caso a los efectos de la aplicación de la eximente. Ello por cuanto el representante voluntario no comparte el mismo fundamento que el representante legal o judicial en el caso (esto es, su actuación no está prevista como un remedio a la incapacidad) y más allá de que el mandato en sí resulte o no válido (otorgado cuando el sujeto era capaz o cuando había sobrevenido ya la causal de incapacidad). Esto sin perjuicio de que, en su caso, el representante voluntario participe en la infracción y en tal caso, resulte responsable por la misma (como cualquier tercero).

El incapaz absoluto que tiene representante

¹² Resulta evidente que tampoco habrá representante que responda, justamente porque esta hipótesis presupone su inexistencia.

En este caso, la eximente no es total, sino que estamos ante una eximente incompleta.

En caso de que el incapaz absoluto tenga representante legal o judicial, a los efectos de la responsabilidad por infracciones debe diferenciarse entre:

a. La responsabilidad del representante.

b. La responsabilidad del incapaz.

a. En cuanto a la responsabilidad del representante, esta no se ve afectada por la eximente, que no opera a su respecto, puesto que él tiene plena capacidad de goce y ejercicio.

Por ende, el representante responderá por las infracciones relativas a las obligaciones tributarias del incapaz “en cuanto le conciernen” (inc. 2 del art. 102 C.T.). En este caso sobre el representante legal (por ejemplo, los padres del menor impúber) o judicial (por ejemplo, el curador del interdicto mayor de edad), recae un deber de vigilancia de los asuntos tributarios del incapaz, que lo hacen particularmente responsable de los deberes sustanciales y formales que recaen sobre este último. Téngase presente que la figura del representante en este caso tiene fundamentos y características que la apartan de la representación voluntaria o estatutaria, porque que su designación legal o judicial opera como un “remedio” a la incapacidad.

Como señala Gamarra: *“La ley organiza la representación legal de los incapaces dentro de los institutos que están dispuestos para proteger sus intereses (patria potestad, tutela, curatela). Representante legal del incapaz es su padre (padre, madre) o tutor, cuando se trata de un menor...; siendo mayores de edad la representación le corresponde a un curador.”*¹³

Por ello es que en el caso del representante legal o judicial (a diferencia de la representación convencional) es la propia ley la que determina el contenido del poder del representante (estableciendo prohibiciones para ciertos actos, necesidad de recurrir a autorizaciones judiciales, etc.). En el caso del incapaz absoluto, este está bajo la autoridad y cuidado de su representante, por lo que resulta coherente la atribución de responsabilidad a este último por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representado.

b. En cuanto a la responsabilidad del incapaz, en este caso, la eximente en vez de jugar en forma total lo hará en forma atenuada, “... *hasta la cuantía del beneficio o provecho obtenido*”.

La solución resulta coherente, puesto que, de lo contrario, el incapaz absoluto podría obtener un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Fisco a percibir los tributos, sin que el Estado pueda obtener resarcimiento alguno, puesto que es posible que el representante legal o judicial resulte insolvente o con bienes

¹³ Jorge Gamarra, Tratado de Derecho Civil Uruguayo, Tomo X, Vol. 3º, 3ª edición (1977), 3ª reimpresión (1991), FCU, Montevideo, pág. 156.

insuficientes para, al menos, subsanar las consecuencias dañosas del incumplimiento de las obligaciones tributarias del incapaz.

Plantea ciertas dificultades la definición del concepto de “beneficio o provecho obtenido”. Este admitiría, sin forzar la literalidad, distintas acepciones:

a. Una concepción que podríamos denominar “restrictiva”, llevaría a identificar el beneficio con el tributo que no se abonó en su oportunidad (el beneficio coincidiría con el monto del tributo no pagado o defraudado o pretendido defraudar).

b. Una concepción si se quiere “intermedia”, que añadiría al monto del impuesto, la supuesta ganancia que su no pago pudo haber generado por su disponibilidad (algo así como la contracara del perjuicio que sufre el fisco por la pérdida de valor del dinero que debió haberse pagado). En este caso, al monto del tributo no pagado o defraudado o pretendido defraudar, deberían añadirse los recargos por mora (no así la multa) por el período que corrió entre la fecha de vencimiento del pago y la efectiva cancelación del mismo.¹⁴

c. En una concepción amplia del término “beneficio o provecho obtenido”, este se identificaría con cualquier ganancia que se haya procurado al incapaz a raíz del no pago del tributo. Por ejemplo, si con el dinero que debió haberse abonado al Fisco, se realizó una inversión cualquiera y de esa inversión se obtuvieron ganancias, estas también quedarían comprendidas en el tope de responsabilidad del incapaz.

Creemos que la solución más compatible con el régimen previsto por la norma (cuyo fin parecería ser proteger al Fisco por el perjuicio sufrido por la infracción tributaria relativa al incapaz absoluto), sería la concepción ensayada en segundo término, esto es, la de equiparar el beneficio o provecho con el monto del tributo no pagado más los recargos por mora correspondientes.

Por último, cabe señalar que la responsabilidad del incapaz absoluto hasta la cuantía del beneficio y su representante legal o judicial será solidaria (por las sanciones que superen tal beneficio el representante será el único responsable).

LA FUERZA MAYOR

El numeral 2º del art. 106 C.T. menciona entre las eximentes de responsabilidad a la fuerza mayor.

La fuerza mayor a nuestro juicio, puede operar en distintos aspectos del ilícito. En algunos casos operará sobre la acción (ausencia de acción, que en las infracciones

¹⁴ Esta solución presupone la adopción de la postura que sostiene el carácter indemnizatorio de los recargos por mora (cfr. Valdés Costa y TCA, en reciente Sentencia 382/2011 de 26 de mayo de 2011). Ello amerita aclarar que, para la otra posición, que sostiene su naturaleza mixta, esto es parcialmente indemnizatoria y parcialmente sancionatoria (cfr. Berro y Blanco), al monto de los tributos no pagados deberían adicionarse únicamente los intereses corrientes (excluyendo lo que supere tal cómputo, aunque ingrese en la categoría de “recargos” por mora).

tributarias es el “... *comportamiento positivo o simplemente omisivo (acción u omisión) de una persona a través del cual se lesiona un derecho de la Hacienda o se vulnera el mandato o prohibición contenido en una norma de carácter tributario*”, objeto de sanción¹⁵) y en otros casos habrá acción, pero no existirá responsabilidad al operar esta causal sobre la antijuridicidad o la imputabilidad. Ejemplificamos: a) si la causal de fuerza mayor está constituida por una catástrofe natural que impide al sujeto cumplir un determinado deber formal, en tal caso no habrá acción (el pretendido infractor no podría, de ninguna manera, configurar tal acción-omisión); b) si la causal de fuerza mayor en cambio es la participación en una infracción de defraudación que se realizó bajo amenaza de muerte, en el caso habrá acción, pero esta será inimputable.¹⁶

Para Pérez Royo, las eximentes incluidas en la Ley General Tributaria Española (parcialmente coincidente con la norma uruguaya) “*Mas que de auténticas causas de justificación o exclusión de la culpabilidad, se trata, en la mayoría de los casos, de lo que los penalistas llaman causas de exclusión de la acción, es decir, de supuestos en que sencillamente no se ha producido el tipo o supuesto infractor*”.

Concretamente, en referencia a la fuerza mayor, Pérez Royo entiende que: “... *es evidente que en los supuestos en que el resultado de incumplimiento de un mandato tributario no sea imputable a la voluntad del agente, a su falta de diligencia, sino a una circunstancia fuera de su control, queda excluida la sanción, en base al mandato general que dice que no hay responsabilidad sin que exista, al menos, culpa o negligencia*”¹⁷.

Este instituto proviene del Derecho Civil y se inserta en el ámbito de la responsabilidad por incumplimiento.

En consecuencia, el análisis de esta figura, nos remite para ingresar a su examen, a las normas del Derecho Civil y su desarrollo doctrinario y jurisprudencial.¹⁸

El art. 1343 del Código Civil dispone que “*No se deben daños y perjuicios, cuando el deudor no ha podido dar o hacer la cosa a que estaba obligado o ha hecho lo que le estaba prohibido, cediendo a fuerza mayor o por caso fortuito...*”.¹⁹

Según la doctrina civil, la fuerza mayor opera como una especie del género “*causa extraña no imputable al deudor*” que lo exime de su responsabilidad (art. 1342 C.C.).

¹⁵ Pérez Royo, Fernando, Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 9ª edición, Civitas, Madrid, 1999, pág. 299.

¹⁶ Seguimos en este punto a Antonio Morillo Méndez, en Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la hacienda pública, CISS PRAXIS Profesional, Valencia, 2000.

¹⁷ Pérez Royo, ob. cit., pág. 303.

¹⁸ Seguimos en este apartado especialmente los desarrollos de Jorge Gamarra en su Tratado de Derecho Civil Uruguayo, T. XVII, Vol. 1, 2ª edición (1999), 3ª reimpresión (2011) FCU, Montevideo, en particular el capítulo IX, secciones I, II, III y IV (págs. 167 a 200).

¹⁹ La fuerza mayor y el caso fortuito son asimilados por parte de la doctrina civil nacional, que descarta una posible diferenciación entre ambos (aunque haya sido intentada, sin mayor éxito), utilizando los términos en forma indistinta.

Esta eximente de responsabilidad refiere a acontecimientos de carácter extraordinario, que se imponen a la persona con una fuerza que no es posible resistir. Como indica Gamarra, los ejemplos en tal sentido en general refieren a: 1) hechos de la naturaleza (granizo, rayo, terremoto, ciclones, tempestades, incendio, inundación, etc.); 2) hechos del hombre (guerras, huelgas, choque ferroviario, etc.) y 3) el llamado hecho del príncipe (expropiación, prohibición de exportación, puesta fuera del comercio, etc.).²⁰

Señala Gamarra que la jurisprudencia nacional ha exigido para la configuración de la eximente, las notas de imprevisibilidad, irresistibilidad y exterioridad.²¹ En realidad este autor considera que la imprevisibilidad está comprendida en el concepto de imposibilidad (o inevitabilidad), porque en caso de haberse podido prever, habría sido resistible o evitable su concreción.

Cabe destacar que no alcanza la dificultad del cumplimiento para que se configure la eximente, se requiere la imposibilidad de tal cumplimiento. En tal sentido, no operará la eximente cuando el cumplimiento requiera un esfuerzo mayor al medio, sino que se exige que el impedimento sea invencible. Explica al respecto Gamarra: “... *un acontecimiento que hace más difícil y onerosa la ejecución de un contrato no constituye fuerza mayor. Frecuentemente se destaca que el deudor debe llegar hasta el sacrificio de todos sus recursos, hasta arruinarse, si fuera necesario*”.²²

La doctrina destaca que la imposibilidad no debe ser solamente absoluta, sino además objetiva, entendiendo por tal aquella que el deudor no puede cumplir, pero que tampoco podría hacerlo ninguna otra persona, aunque con la precisión de que ciertos impedimentos subjetivos podrían configurar la imposibilidad de prestación exoneratoria siempre que sean definitivos (el ejemplo que da Gamarra es el de la conmoción cerebral o el arresto policial o militar por medidas de seguridad).

Otros autores hablan en este sentido de “imposibilidad extrínseca” que determine la impotencia del deudor para cumplir con la prestación.²³

En cuanto a la carga de la prueba, la doctrina civil coincide en que esta recae sobre el deudor, quien debe acreditar la causa que provocó la imposibilidad, con las características ya antedichas (probada la imposibilidad absoluta y objetiva, el acreedor debería demostrar que la causa de tal imposibilidad se originó en hecho imputable al deudor, con lo cual se eliminaría la eximente).

Teniendo en consideración los desarrollos precedentes, debería estudiarse las particularidades que podría presentar la aplicación de esta eximente en el campo de la infracción tributaria.

²⁰ Cfr. Gamarra, Jorge. Tratado..., T. XVII, Vol. 1 (cit.), pág. 177.

²¹ Gamarra, Jorge. Tratado..., T. XVII, Vol. 1 (cit.), pág. 178.

²² Gamarra, Jorge. Tratado..., T. XVII, Vol. 1 (cit.), pág. 180.

²³ Mario Gianfelici, Caso fortuito e impedimento ajeno a la voluntad del deudor, en Responsabilidad por daños en el tercer milenio. Homenaje al Profesor Doctor Atilio Aníbal Alterini, obra dirigida por Alberto Bueres y Aída Kemelmajer, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, pág. 176. Este autor define a la fuerza mayor como el resultado o consecuencia que no acostumbra a suceder según el curso natural y ordinario de las cosas, y que no ha sido tenido en miras al ejecutarse el hecho.

En cuanto a las características de la fuerza mayor como concepto, parecerían trasladables los desarrollos de la rama civil, esto es que la causa resulte extraña al deudor y que provoque la imposibilidad absoluta y objetiva de cumplimiento.

Ello supone descartar como supuestos de fuerza mayor:

1. Por un lado, toda causa que se origine en la culpa del presunto infractor, aunque ella derive posteriormente en la imposibilidad de cumplimiento.

Por ejemplo, si el deudor deviene insolvente, esta circunstancia no entraña una causal de fuerza mayor, porque tal estado no resulta extraño al deudor (salvo que la insolvencia sea consecuencia de otra causal que sí podría configurar una fuerza mayor como una guerra o una catástrofe natural, pero en tal caso no será la insolvencia la que configure la fuerza mayor sino ese otro acontecimiento que la ha provocado).

2. Por otro lado, aquellos acontecimientos que supongan aumentar la dificultad de cumplir con la obligación tributaria, pero que no impliquen la imposibilidad de dicho cumplimiento.

Por ejemplo, si el sujeto pasivo tributario se ve afectado por una crisis económica nacional, ello no supondrá que el cumplimiento devenga imposible, aún cuando le pueda requerir un esfuerzo extraordinario o un sacrificio mayor que si tal crisis no se hubiese desatado.

Ahora bien, lo antedicho supone agregar una precisión importante (ya delineada por la doctrina civil) y es que ningún acontecimiento por sí determina la existencia de fuerza mayor, sino que dicho acontecimiento deberá, en el caso concreto, derivar en la imposibilidad absoluta y objetiva de cumplimiento y no ser imputable al deudor.

Ejemplifiquemos con el caso típico del incendio. El hecho de que el incendio pueda ser considerado como una causal de fuerza mayor, dependerá de las circunstancias concretas. Supongamos que se produce un incendio en el establecimiento comercial del contribuyente, destruyéndose los documentos, equipos informáticos, bases de datos y demás información de relevancia tributaria y esta destrucción deriva en que no se presenten en tiempo y forma las declaraciones juradas correspondientes, configurándose la infracción de contravención (art. 95 C.T.). Si el incendio fue provocado por el contribuyente o tuvo su causa en la falta de mantenimiento del edificio o incumplimiento de las normas de seguridad, este acontecimiento no tendrá los caracteres de la fuerza mayor, porque su causa no es extraña al comportamiento del deudor y pudo haber sido previsto y evitado. Si, en cambio, el incendio se originó en una finca lindera, propagándose luego en forma incontrolable al establecimiento del contribuyente, tal situación sí podría llegar a configurar la fuerza mayor y eximir de responsabilidad al obligado por la multa derivada de su incumplimiento formal.

En el mismo sentido ejemplifica Enrique Banchio, refiriéndose a la jurisprudencia argentina, respecto del caso de las huelgas: *“La jurisprudencia, antiguamente muy rigurosa, sostiene un criterio restrictivo. Para considerar la configuración del “casus” ha*

*exigido que tenga el carácter de general, con la paralización absoluta de la actividad, o al menos que abarque la actividad total del gremio". Y agrega: "Si la huelga es imputable a la empresa, que pudo evitarla o ponerle término con medidas equitativas y conciliadoras, no constituye eximente de responsabilidad".*²⁴

La jurisprudencia sobre fuerza mayor

El TCA se ha pronunciado sobre esta eximente en dos oportunidades, la primera en 1994 (sentencia número 1021/1994, de 14 de noviembre de 1994)²⁵ y la segunda recientemente, en mayo de 2011 (Sentencia 382/2011 de 26 de mayo de 2011, inédita).

Tanto en uno como en otro fallo se sostiene un mismo concepto de fuerza mayor, al punto que la sentencia de 2011 cita la de 1994, en cuanto a la definición del instituto. Dice el Tribunal: *"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 Cód. 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 los 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"..."*.

Manejando el mismo concepto (y en ambos casos por mayoría, lo que manifiesta la dificultad de determinar en las circunstancias concretas la configuración de la eximente), en la sentencia de 1994, el TCA concluyó que no se había configurado la fuerza mayor²⁶ y, en cambio, en 2011 decidió lo contrario. Veamos cada uno de los casos.

En el caso de 1994 (tradicionalmente estudiado cuando se analizan las tesis de la "objetividad" o "subjetividad" de la infracción de mora), la situación planteada refiere a un contribuyente que había emitido el cheque para el pago de los tributos adeudados el último día hábil del vencimiento. Este cheque no pudo ser cobrado ese día por haberse producido una huelga bancaria, por lo que el pago se produjo efectivamente

²⁴ Enrique Carlos Banchio, Principios aplicables en materia de caso fortuito o fuerza mayor, en Principi per i contratti commerciali internazionali e il sistema giuridico latinoamericano, obra conjunta dirigida por M. Joachim Bonell y Sandro Schipani, CEDAM, Padua, 1996, pág. 296.

²⁵ Esta sentencia está publicada en la Revista Tributaria T. XXII, número 125, marzo-abril 1995, págs. 133 a 137.

²⁶ El Tribunal se aparta en el caso del dictamen del Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, que había sugerido amparar la demanda por entender que se había configurado la fuerza mayor. El fallo, como se dijera, fue dictado en mayoría, con discordia de la Dra. María Inés Varela de Motta (que entendió que se configuraba un hecho de un tercero que enervaba la responsabilidad). Tanto el dictamen del PECA como la discordia están publicadas en la RT 125, ya referida.

el día hábil siguiente, esto es, vencido el plazo, imputándose en consecuencia la multa y recargos por mora.

En este caso, la mayoría del Tribunal entiende que no se configuró la causal de fuerza mayor, introduciendo ciertas variables que la enervarían, a saber:

- que el paro no había sido “sorpresivo” (circunstancia que opera sobre la imprevisibilidad o irresistibilidad que requiere la figura);
- que el contribuyente dejó el pago para el último día (con lo que se introduciría una hipótesis de especie de “culpa del deudor” y, en definitiva, impactaría sobre la exterioridad del hecho);
- que, teniendo fondos suficientes en la cuenta corriente que tenía en una institución bancaria, libró el cheque contra otra cuenta corriente de otra institución en la que los fondos eran insuficientes (elemento que gravita en el mismo sentido que el anterior).

En otro tramo del fallo el Tribunal también alude a la “ajenidad” del BPS respecto de la relación “bancaria-comercial” entre el contribuyente y la entidad bancaria, concluyendo en este punto que, al tratarse en todo caso esta causa extraña de un “hecho de un tercero”, la misma no opera como eximente de la responsabilidad.²⁷

En la sentencia de 2011, la hipótesis alegada de fuerza mayor tiene contornos distintos²⁸. En este caso, el contribuyente era una empresa proveedora del Estado (Poder Ejecutivo), que había sido afectada por el incumplimiento del Estado en el cronograma de pagos, como consecuencia de la crisis financiera de 2001-2002-2003, alegando que la falta de liquidez que se produjo como consecuencia de tal incumplimiento afectó su capacidad económica para hacer frente a sus obligaciones tributarias.

El TCA entendió que se había configurado la fuerza mayor (“*situación imprevisible e irresistible que le obligó a demorar el pago de sus obligaciones*”) habiendo probado el contribuyente los considerables retrasos en los pagos por parte del Estado. Este atraso por parte del Estado en el cumplimiento de las obligaciones, fue catalogado por el Tribunal como imprevisible (“*escapó a todos los pronósticos*”), compatible entonces con la eximente en análisis.

En este caso el Tribunal introduce un elemento de interesante consideración y que refiere al fenómeno llamado de la “traslación”, que hace gravitar directamente sobre las consecuencias económicas del atraso en los pagos. Dice el Tribunal: “...este importante retraso, en cuantía y en prolongación del incumplimiento, necesariamente

²⁷ Esta cuestión resulta interesante a efectos de analizar si las eximentes del art. 106 CT tienen carácter taxativo o meramente enunciativo, cuestión que dejamos pendiente para futuros análisis.

²⁸ Este caso aporta insumos para otras discusiones dogmáticas relevantes, como el carácter “objetivo” o “subjetivo” de la mora y la categorización de los recargos, puntos que no desarrollaremos por razones de pertinencia.

debió gravitar en el cumplimiento puntual de las obligaciones tributarias de su acreedor, máxime en tributos como el IVA y el COFIS que son económica y jurídicamente trasladables al consumidor final, en este caso el propio Estado.²⁹

Finalmente, el Tribunal aporta otro argumento, referido al “principio de buena fe” y que elabora diciendo que *“Desconocer un incumplimiento del Estado como generador de atrasos en el pago de tributos, cuando el mismo ha sido probado y reconocido por los propios informes previos, no se adecua a tal precepto”*.

Una cuestión que no surge explícitamente de la sentencia y que consideramos relevante para la decisión del caso es si el contribuyente tenía como cliente principal o único al Estado, puesto que, de lo contrario y si se tratara de un cliente más, la eximente no aparecería configurada.

EL ESTADO DE NECESIDAD

Si bien el numeral 2º del art. 106 incorpora conjuntamente las eximentes de fuerza mayor y estado de necesidad, a nuestro juicio su estudio debe realizarse en forma discriminada, dado que provienen de ramas jurídicas diferentes.

En el caso de la fuerza mayor, como ya dijimos se trata de un instituto propio del derecho civil y no del represivo, justificándose especialmente su inclusión en los ordenamientos que otorgan naturaleza objetiva a la responsabilidad por infracciones

El estado de necesidad es un instituto que proviene del derecho penal, y que opera como causa de justificación de la acción típica, desplazando la antijuricidad de la conducta.

Ahora bien, dado que opera como causa de justificación (eximente de responsabilidad) se hace imperiosa la previa determinación de los bienes jurídicos en juego, porque su ponderación (sin perjuicio de otros extremos que se verán) es determinante para que opere el permiso dado por la ley para cometer la infracción tipificada.

Sólo a manera de ilustración para mejor gobierno del lector, dado que no es relevante a los efectos de este trabajo, cabe acotar que para parte de la doctrina se trata de una causa de inculpabilidad³⁰, y no de justificación³¹ dado que reduce las posibilidades de autodeterminación del agente^{32 33}.

²⁹ Sería discutible si el hecho de que se trate de impuestos generalmente trasladables al consumidor final podría ser usado como un elemento que coadyuve a la conclusión de la configuración de la eximente, dado que el fenómeno de la traslación en sí mismo y en particular respecto de estos impuestos resulta harto discutible.

³⁰ En las causas de inimputabilidad o, como se dice actualmente, de inculpabilidad, hay acción típica que, sin embargo, no es pasible de reproche por la incapacidad de culpabilidad del autor. En palabras de Muñoz Conde y García Arán, *“La culpabilidad se basa en que el autor de la infracción penal, del hecho típico y antijurídico, tenga las facultades psíquicas y físicas mínimas para poder ser motivado en sus actos por los mandatos normativos (...) Quien carece de esta capacidad no puede ser responsable penalmente de sus actos, por más que éstos sean típicos*

Concepto

El estado de necesidad supone la existencia de una situación de peligro en que se encuentra un bien jurídico, que puede evitarse únicamente mediante la lesión o violación de otro bien jurídico, que opera como condición- acción necesaria.

El conflicto puede aparecer sin que medie agresión ni provocación y el ataque al bien jurídico protegido (en la especie hacienda pública o control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones) proviene de aquel que pretende salvar sus derechos, esto es, protege intereses legítimos.

Ahora bien, a diferencia de la legítima defensa, donde la necesidad de defenderse se estima racionalmente, en el caso del estado de necesidad, la necesidad debe ser estricta. El concepto de necesidad debe ser restrictivísimo porque, en general, en toda relación –de la naturaleza que sea y en la tributaria por excelencia- hay oposición de intereses.

Si bien, como se verá, el principio de la ponderación de intereses informa sobre la regulación de esta causa de justificación, el mismo no tiene importancia exclusiva, dado que se exige una relación de adecuación entre el mal causado y el que se quiere evitar, respondiendo a concepciones utilitaristas.

De esta manera, la elección del mal menor, el sacrificio de los intereses menos importantes, etc., son pautas ordenadoras de la convivencia humana que deben ser considerados en el caso concreto para valorar globalmente si la acción realizada estuvo dentro de márgenes jurídicamente correctos. No obstante ello, no puede ser utilizada para justificar todos los conflictos entre los bienes jurídicos (secuestro del avión para escapar de la persecución política, tampoco el desocupado para asaltar el supermercado)³⁴.

y *antijurídicos*". (Derecho Penal- Parte General, 3ª. Edición, Tirant lo Blach Libros, Valencia, 1998, pag. 403).

³¹ La existencia de un hecho típico supone la realización de un hecho prohibido por la norma, por cuanto el tipo constituye o describe la materia de prohibición. No obstante, en algunos casos concretos el legislador permite ese hecho típico, en mérito a razones políticas, sociales y jurídicas que así lo aconsejan. A diferencia de lo que sucede con las causas de inculpabilidad, las causas de justificación no sólo impiden que se pueda imponer una pena al autor del hecho típico, sino que convierten ese hecho en lícito (idem nota anterior, pág. 346).

³² Ver Zaffaroni, R., Alagia, A. y Slokar, A., Manual de Derecho Penal- Parte general, Ediar, Bs.As., 2005.

³³ Por su parte, Langón señala que "*nuestro legislador no distingue entre estado de necesidad justificante y exculpante, operando el estado necesitado en todos los casos como una causa de justificación que excluye la antijuricidad de la conducta típica*."

Se trata, entonces, de casos de colisión de intereses legítimos, que plantean un conflicto entre ellos, que solo puede resolverse por la acción salvífica que comporta el cumplimiento de un tipo penal, de una conducta calificada por la ley como delito". (Cfr.: Langón, M., Derecho Curso de Penal y Procesal Penal, Ediciones del Foro, Montevideo, 2003, pág. 300).

³⁴ Muñoz Conde, F. y García Arán, M., Derecho Penal- Parte General, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998. Ver también Zaffaroni, R., Alagia, A. y Slokar, A., Manual de Derecho Penal- Parte general, Ediar, Bs.As., 2005, pág. 583, en el caso de estos autores, debe prevenirse al lector que consideran al estado de necesidad no una causa de justificación sino de

Si bien en “Infracciones y delitos...”³⁵ advertíamos de los riesgos de extrapolar sin más o ligeramente los principios e institutos penales al ámbito sancionador tributario, haremos una remisión al artículo 27 del Código Penal a los efectos del estudio de la eximente, dada la remisión que al mismo se hace en la *Nota* al art. 106 del C.T.³⁶

Así, dicho artículo incluye entre los bienes defendibles a la vida, la integridad física, la libertad, la honra y el patrimonio. También se establece un criterio valorativo que dice que el mal causado debe ser igual o menor que el que se trata de evitar.

A continuación se enunciarán los requisitos del estado de necesidad. Deben darse todos conjuntamente, de lo contrario la eximente no se configura. En su defecto, estaremos frente a un hecho a considerar al momento de individualizar la sanción a imponer.

Requisitos del estado de necesidad

Un primer elemento es la falta de provocación del mal. El mal puede tener una fuente humana o natural y hasta la excepcional de una guerra³⁷, pero es claro que por mal se entiende todo aquel que se funde en un marco normativo válido desde el punto de vista constitucional y no puede causarse ni estimularse el mismo, sino que debe sobrevenir.

Es más, a juicio de algunos autores, no basta que se haya cometido intencionalmente el hecho, sino que es necesario que el mismo no haya sido provocado por el titular del bien jurídico amenazado³⁸.

inculpabilidad, dada la reducción de la autodeterminación en que se encuentra el agente. De todas maneras, tal disquisición no es relevante a los efectos de este trabajo.

³⁵ “La cuestión del ilícito tributario no puede ser analizada parcelando el panorama macro en el cual se encuentra inserto, sino que, por el contrario, debe tener en cuenta todos los factores que componen el mismo, para aplicar el régimen jurídico en el contexto del delicado equilibrio entre los intereses colectivos que persigue la recaudación y las garantías individuales de los administrados (...) En definitiva, de poco sirve señalar una identidad de las sanciones y por ende de los ilícitos en el mundo de los hechos o desde una perspectiva extrajurídica, si el legislador ha optado por establecer expresamente que las multas por impuestos no se considerarán penas (calificación que tiene como consecuencia excluir a las mismas del ámbito de aplicación del Código Penal) y ha optado además por otorgarles un régimen jurídico específico, que dista en muchos aspectos del recogido para los delitos. Ciertamente es que tampoco puede desconocerse la función que ha desempeñado la concepción de la identidad ontológica de los ilícitos, que como señala NIETO no es otra que “... la de prestar una cobertura teórica a la extensión del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador”. Ver Acosta Casco, N. y Agostino Giraldez, S. “Infracciones y Delitos Tributarios. Procedencia y Relevancia de su Distinción”, en 2as. Jornadas Tributarias en Homenaje al Cr. Luis Simón. Diciembre 2009, accesible en www.dgi.gub.uy.

³⁶ En Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, concordado y anotado por Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés y Eduardo Sayagués en cualquier edición.

³⁷ Cairoli, M., El Derecho Penal Uruguayo y las nuevas tendencias dogmático penales, Tomo I, FCU, Montevideo, 2000, pág. 241/242.

³⁸ Bacigalupo, E., Derecho Penal- Parte General, Hammurabi, Bs.As., 1987, pág. 232 y ss.

Un segundo requisito es que el peligro sea actual, inminente e inevitable. Ello supone que se trate de un peligro real, seguro y de muy probable y próxima realización. No basta que sea simplemente posible o remoto, lo que se va a evaluar según el curso de los acontecimientos y las condiciones del sujeto. Inevitable, por último, significa que no hay otro medio ni forma de lograr obviarlo salvo la causación de otro mal.

La jurisprudencia ha sido muy exigente con este requisito, pues la actualidad o inminencia del mal que se tratare de evitar es lo que da realmente base a la situación de necesidad.

El tercer elemento lo constituye la proporción entre el mal causado y el amenazado. El mal causado nunca puede ser mayor que el amenazado. Sobre la importancia de uno y otro nos extenderemos más adelante, pero podemos adelantar que puede determinarse según el valor normativo de cada uno de ellos, la intensidad del peligro y las propias condiciones del sujeto que debe elegir entre causar uno y otro bien, para evitar el mal mayor, pero siempre deberá tratarse de que el producido configure un injusto menor.

Al respecto, Bacigalupo señala que, si bien existe una relación jerárquica de los bienes en juego que se deduce de la totalidad del orden jurídico, lo decisivo será el merecimiento de protección de un bien concreto en determinada situación social³⁹. De este modo, la acción solo resultará justificada cuando la desproporción entre el interés que se salva y el que se sacrifica sea esencial: tiene que haber una marcada diferencia a favor del interés que se salva.

El último requisito es la ausencia de la obligación de afrontar el mal. Esto es, no puede ser invocado por quien tiene el deber jurídico de exponerse al peligro. Claro está que la obligación de afrontar el peligro solo importa un deber razonable sin que se exijan comportamientos heroicos.

Es determinante la no exigibilidad de otro comportamiento, porque se trata de una causa de justificación y no de impunidad. Esto es, como causa de justificación, importa que el que actúa en esta situación no tiene la obligación de soportarla, por lo que si el deber es propio de su profesión no se puede invocar (así, el depositario de caudales públicos no puede usarlos para reparar su vivienda).

La ponderación de los bienes jurídicos

Las infracciones tributarias tutelan tanto la hacienda pública como las actividades de fiscalización y control cometidas a las administraciones tributarias para una más eficiente e igualitaria recaudación de recursos del Estado⁴⁰.

³⁹ Ídem nota anterior, pág. 234.

⁴⁰ En "Infracciones y delitos..." decíamos que: *"Nuestro Derecho Positivo diferencia las infracciones de los delitos tributarios, regulándolos con normas distintas, difiriendo por consiguiente en forma considerable su régimen jurídico.*

Así, según lo dispuesto por el Código Tributario (capítulos V y VI) podríamos distinguir:

a) *Por un lado, algunas irregularidades y las defraudaciones perpetradas en el interior del espacio de la relación jurídico tributaria serán las que configuren las infracciones previstas en el*

Ello por cuanto, la actividad financiera del estado (a través de la cual se obtienen recursos para realizar el gasto público) es la que permite atender sus cometidos, tanto aquellos considerados básicos como los fines del actual Estado social de derecho, tendientes a la redistribución de la riqueza y, en definitiva, a promover la dignidad humana de sus habitantes (lo cual supone la erogación de recursos para financiar servicios de educación, salud, vivienda, etc., en particular para los sectores más desfavorecidos). Los ingresos tributarios son medios necesarios para cubrir las exigencias de bienestar y justicia social del desarrollo humano.

Tales fines están consagrados en la propia Constitución Nacional y también integran el elenco de derechos humanos fundamentales a cuya protección debe propender el Estado. Por tanto, la cuestión de las infracciones tributarias no puede abordarse sin considerar el marco jurídico y político en el cual se encuentra inserto.

En tal sentido, parecería que el estado de necesidad como causa de justificación es de difícil verificación, pues entre una colisión de intereses públicos y privados, o entre el deber de pagar a un acreedor privado o al Erario, difícilmente podrá hablarse de causación de un mal menor o igual, por tener, en principio, siempre la primacía los intereses y deberes públicos.

Y es que, como decía el Dr. Justo Pastor Calvo, es necesario *“considerar qué deberá entenderse como tal, cuál es su definición y requisitos de aplicación y admisibilidad. Y dado que el estado de necesidad, si bien es una noción elaborada tanto en el derecho privado como en el penal, siendo en éste donde ha adquirido especial desarrollo y relevancia, caso de sostenerse la aplicación subsidiaria de sus normas, habrá de verse qué concepto recoge el derecho penal y bajo qué límites o condiciones, aquél puede encuadrarse en una institución admitida por el derecho tributario”*.⁴¹

Capítulo Quinto, en tanto formas típicas de incumplimiento de los deberes específicos impuestos por la ley a los particulares, a partir de haber sido convertidos en agentes de autoliquidación de sus impuestos;

- b) Por otro, los engaños, fraudes o ardis generados como resistencia a la actividad fiscalizadora del Estado, que exceden los deberes administrativos formales de autoliquidación, que quedarían atrapados por el Capítulo Sexto.

En tal sentido, señalan Virgolini y Silvestroni que *“Las conductas infraccionales se vinculan con simples deberes jurídicos incumplidos, impuestos en el marco de la relación jurídica tributaria (la obligación genérica de tributar y el deber específico de autodeterminar el impuesto a través del cumplimiento de deberes formales y materiales, entre los que sobresale la obligación de declarar verazmente el hecho económico del que se deriva la obligación tributaria) y atañe exclusivamente al comportamiento del contribuyente frente a esas obligaciones de orden administrativo; las otras conductas se vinculan de manera externa con la actividad de la administración y comportan un ataque a la potestad autónoma de fiscalización (mediante una maquinación ardida de dirigida a frustrarla o resistirla), generando una afectación del bien jurídico de otra índole y un mayor grado de reproche de culpabilidad”*, en *“Infracciones y delitos tributarios: procedencia y relevancia de su distinción”*, publicado en la página web de DGI: www.dgi.gub.uy

⁴¹ Ver *“Infracciones tributarias y estado de necesidad”*, en Revista Tributaria, Tomo V, Número 22, Enero- Febrero 1978, págs. 3 y ss.

En tal sentido, postula un enfoque restrictivo del estado de necesidad en la materia tributaria *“limitado a la salvaguardia de derechos inherentes a la persona humana. Por ende, no corresponderá aplicar la norma penal en forma lisa y llana y aunque ella consagre el criterio más amplio del estado necesario. Es más, entendemos que no existe posibilidad jurídica alguna de admisión del estado necesario en 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.”*⁴²

La necesidad del acto

Con las prevenciones anteriores, corresponde ahora examinar la necesidad del acto. Se trata de una necesidad estricta y no discrecional ni razonable. El mal del que se salvaguarda ha de ser inevitable bajo dos aspectos: el de sobrevenir en caso de inacción del necesitado y el de que no haya otro medio de evitarlo sin producir perjuicio.

Esto determina que si el presunto infractor tiene la posibilidad de actuar de otra manera o de realizar otra conducta no lesiva o de menor contenido injusto (y siendo exigible ésta), queda descartada la necesidad. A mayor abundamiento, la necesidad debe ser objetivamente idónea y adecuada (y cumplir con los requisitos indicados más arriba). Sin tales condiciones no es necesaria para apartar el peligro.

Otro aspecto a examinar –aunque excedería dado el objeto del presente–, es la procedencia de tal eximente a la luz del principio de capacidad contributiva como informador de las decisiones del legislador en materia de diseño del sistema tributario.

Aplicaciones de este principio son la existencia de montos mínimos no imposables en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, las deducciones admitidas tanto en éste como en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, así como el IVA Mínimo, por citar algunos.

Si bien estos regímenes no excluyen de modo definitivo la admisión del acto necesario para la defensa de otros bienes jurídicos que- en el caso concreto- pudieran ser más importantes que la función del tributo y la Hacienda Pública en general tuteladas por la infracción, no es menos cierto que restringen severamente su admisibilidad dado que contemplan la aptitud de las personas (tanto físicas como jurídicas) para soportar las cargas públicas.

La prueba del estado de necesidad o de la necesidad del acto⁴³

Conforme a lo expuesto, la prueba del estado de necesidad debe ser indubitable, amplia e inequívoca, dada la excepcionalidad de la situación que se pretende comprobar.

⁴² Ídem nota anterior, pág. 11.

⁴³ En cuanto a la carga de la prueba, nos remitimos a lo ya señalado anteriormente.

A modo de ejemplo, puede verse una primera sentencia de origen argentino que refiere a un caso de pago fuera de plazo de retenciones de la seguridad social (art. 9 de la Ley Nº 24.769). Si bien este caso es similar al analizado en el apartado referido a la fuerza mayor, el tribunal argentino entendió que el mismo encuadraba en la hipótesis de estado de necesidad (lo cual podría ser discutible).

En este caso se opuso como causa de inculpabilidad el estado de necesidad, que se habría configurado por la crisis económica debida a la devaluación de la moneda que vivía el país en el año 2002. Si bien en primera instancia se había sobreesido a los representantes de la empresa, en segunda instancia el fallo fue revocado por Resolución del Tribunal de La Plata de 24 de noviembre de 2009, argumentando que *“...ha de tenerse en cuenta que la admisión de esa causal requiere que quien se beneficia con ella proporcione una prueba amplia que ilustre el criterio judicial. Para eso no es suficiente el informe pericial que obra en autos, y requeriría una comprobación muy rigurosa del estado patrimonial de la firma en todos sus aspectos durante el año 2002”*⁴⁴.

Este tratamiento de una misma situación de hecho que se encuadra por parte de los tribunales en distintos institutos (para el TCA uruguayo fuerza mayor y para el Tribunal de La Plata estado de necesidad), manifiesta la dificultad que existe en el caso concreto para deslindar ambos supuestos normativos. Si bien en términos generales podría parecer una distinción relativamente sencilla, la complejidad de los casos y la proximidad de las figuras hace que uno y otro instituto puedan confundirse.

ERROR EXCUSABLE

El art. 106 en su numeral 3º establece entre las eximentes de responsabilidad al error excusable en cuanto al hecho que constituye la infracción.

En términos generales, el fundamento de admitir al error como una eximente de responsabilidad radica que no puede ser reprochado jurídicamente sin violar leyes elementales de racionalidad, quien no puede comprender que la acción que realiza es incorrecta y está penada, porque entonces no comprende su carácter infraccional.

Lo que trataremos de desentrañar es qué importa ese error excusable para poder constituirse en eximente de responsabilidad desde que, naturalmente, no cualquier error ni la mera invocación del mismo pueden tener entidad para configurarse como tal. En definitiva, la problemática que pretenderemos poner de manifiesto va a ser qué relevancia tiene el error en sede infraccional en nuestro derecho tributario, su alcance y límites.

Realmente, en este caso, se trata de una análisis “a cuenta de mayor cantidad” dado que la problemática que encierra el error ha sido y sigue siendo objeto de grandes debates dada su entrañable complejidad.

Error de tipo y error de prohibición

⁴⁴ Ver Fallo en <http://www.pjn.gov.ar/Publicaciones/00005/00045917.Pdf>

El error, en términos generales, es la ignorancia o falsa apreciación de la realidad⁴⁵.

Durante mucho tiempo predominó la distinción del derecho civil entre error de hecho y error de derecho. El error de hecho era aquel que recaía sobre las circunstancias fácticas del delito y el error de derecho recaía sobre las circunstancias jurídicas valorativas del delito.

Error de derecho y error de prohibición podrían ser conceptualmente lo mismo (sobre todo desde que el error sobre las leyes extrapenales pasó a considerarse un error de hecho), sólo que la denominación error de prohibición parece más acorde a la reordenación que ha sufrido la estructura del delito –que extenderemos a la infracción a estos efectos y que abordaremos con extrema sencillez- en los últimos tiempos y es más precisa porque circunscribe el error a la antijuricidad⁴⁶.

Para la doctrina finalista⁴⁷, es más preciso hablar de error de tipo y error de prohibición, como propusiera Alexander Graf Zu Donha⁴⁸. Ello por cuanto, distingue entre, por una parte, el dolo (natural) en la tipicidad (tipo subjetivo), referido al aspecto objetivo de ella (tipo objetivo) y relacionado con el error sobre ese aspecto objetivo del tipo y, por otra parte, la conciencia de la antijuricidad, situada como aspecto de la culpabilidad y referida al injusto (hecho típico y antijurídico) como tal.

Las diferencias entre una y otra clasificación, explican la necesidad de la nueva denominación. Así, mientras que el error de hecho recaía sobre las circunstancias fácticas de tipicidad y antijuricidad, el error de tipo lo hace sobre circunstancias fácticas y elementos normativos, pero sólo de la tipicidad. En cuanto al error de derecho recaía sólo sobre aspectos valorativos, en cambio el error de prohibición puede recaer sobre todos los aspectos de la antijuricidad, tanto valorativos como fácticos.

Para Roxin⁴⁹, la delimitación del error de tipo frente al error de prohibición, radica en que el error de prohibición solo afecta a la valoración jurídica global. El error sobre circunstancias particulares, se base en razones fácticas o jurídicas, será un error de tipo.

⁴⁵ Algunos autores distinguen la ignorancia de la falsa representación, estimando que el error consiste en esta última. Al respecto, puede verse el artículo del Prof. Shaw, *"El error como eximente de responsabilidad en materia de infracciones tributarias"*, en Memoria de las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito, Ecuador, 1981, pág. 191/192 y 202/203.

⁴⁶ Además de la bibliografía que se irá citando, puede verse el artículo del Prof. Shaw citado en la nota anterior, pág. 199 y ss.

⁴⁷ Cuando nos referimos a la doctrina finalista, aludimos –en una definición extremadamente sencilla- a que aquella que considera que toda acción es final y que, al estudiar la estructura del delito, concibe un tipo complejo, esto es, comprensivo de elementos objetivos y subjetivos (que incluyen el dolo –avalorado-, la culpa- o imprudencia- y la ultraintención) para dejar en la culpabilidad el análisis de la imputabilidad y conciencia de la antijuricidad.

⁴⁸ Ver Petit, J., "Admisibilidad del error de prohibición en nuestro derecho", en Revista de Ciencias Penales N° 2, 1996.

⁴⁹ Roxin, C., Teoría del tipo penal, Depalma, Bs.As., 1979,

En el error de tipo el agente cree estar realizando una acción diferente (matar a un oso y no a un hombre; cree que se lleva su abrigo y se lleva el ajeno) y no puede comprender la prohibición o punibilidad, pero porque no hay tipicidad (dolosa), lo que hace innecesario analizar la culpabilidad. Ocurre que el autor tiene una representación falsa o, incluso, una falta de representación respecto de los elementos de la faz objetiva del tipo delictivo. Consecuentemente, el error de tipo excluye directamente el injusto doloso y, según sea vencible o invencible se configurará una atipicidad o tipicidad culposa.

En el error de prohibición el agente sabe lo que hace y cree estar obrando lícitamente.

	Error de tipo	Error de prohibición
Invencible	Elimina la tipicidad	Elimina la culpabilidad
Vencible	Tipicidad culposa	Reproche menor. Pena atenuada

El error debe recaer en los hechos constitutivos de la infracción

Para que la eximente se configure, debe recaer sobre los hechos constitutivos de la infracción (y no sobre el objeto de la acción), esto es, debe tratarse de un error de tipo.

El gran problema que reviste el error en estas infracciones es que, en su mayoría, refieren al error de derecho sobre la obligación tributaria (por ejemplo: si se verificó el hecho generador o si se está o no comprendido en una exoneración) y, como consecuencia de ello, si debo cumplir con los deberes formales vinculados a la misma o no, lo que, a su vez, configura los hechos constitutivos de la infracción. En cambio, desde que la obligación tributaria en sentido estricto (no comprensivo de los deberes formales) es una obligación legal y de orden público no admite eximente de ninguna naturaleza.

Como decíamos *ut supra*, cuando se desconocen la concurrencia o realización de alguno o de todos los elementos del tipo o de la infracción- tanto descriptivos como normativos- nos encontramos ante un error de tipo.

So riesgo de ser reiterativos, vale la pena aclarar que el error de hecho no es asimilable a lo que modernamente conocemos como error de tipo. Ello por cuanto, como se dijo, actualmente se estima que la infracción o tipo en su descripción contiene elementos de hecho y elementos normativos, por lo que el error en éstos elementos normativos se asimila a un error de hecho, adoptándose la denominación de error de tipo por concebirla más ajustada.

Los elementos normativos del tipo son aquellos que solo pueden ser comprendidos o aprehendidos mediante un proceso valorativo o intelectual: ajeno, documento, funcionario público, donación. De esta manera –y de alguna forma podríamos decir

hasta en consonancia con el inciso 2º del art. 24^{50 51} del C.P.- el error de derecho que genera un error de hecho sobre un elemento constitutivo de la infracción también podría considerarse como un error de tipo.

⁵⁰ Art. 24: 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 error de hecho, acerca de alguno de los elementos constitutivos del delito.

⁵¹ El error de derecho ha sido profusamente estudiado por la doctrina penal uruguaya, llegándose a la conclusión –con algunas discordancias- de que el artículo 24 del C.P. consagraría una presunción absoluta, al menos conforme a su claro tenor literal, con las excepciones que allí enuncia.

En tal sentido, Irureta Goyena en su *Notas explicativas al Código Penal* aclaraba que el artículo es una aplicación del principio según el cual la ignorancia de la ley no sirve de excusa. En cambio, hay una referencia en cuanto a la interpretación de la ley no penal en la atenuante descrita en el num. 3 del art. 46.

Actualmente, Cairolí afirma que la disposición del art. 24 es una presunción *juris et de jure* y en contra de la misma dice que está en abierta contradicción con la realidad psíquica y que tamaña disposición desacertada sólo puede justificarse por razones de carácter político. Señala que es absurdo el régimen y, siguiendo a Jescheck, que todo lo que pena por debajo de esa posibilidad exigible de comprensión debe ser rechazado por violar el principio de culpabilidad, lo que debería ser superado por la jurisprudencia, ya que la naturaleza *potencial* de esa comprensión de la antijuricidad surge de las expresas previsiones del art. 30 del C.P. (El Derecho Penal Uruguayo y las nuevas tendencias dogmático penales, Tomo I, FCU, Montevideo, 2000, pág. 317 y ss.).

En el mismo sentido, Langón, explica que en un derecho penal de culpabilidad la esencia de la imputación se funda en el conocimiento de lo prohibido. No obstante, nuestra ley penal no reconoce el error de prohibición, pues sigue el principio que resulta del art. 2 del C.C., debido a una razón de índole política, derivada del principio de soberanía, con las excepciones de las faltas y de los que deriven del desconocimiento de una ley civil que hubiera provocado un error de hecho sobre las circunstancias constitutivas de delito, que exime de pena conforme a lo dispuesto en el art. 22 del C.P.

Sólo el error de derecho que emane del desconocimiento de una ley no penal exime de pena cuando ese error de ley no penal hubiere generado un error de hecho acerca de los elementos constitutivos del delito: situación excepcional que traduce el problema en un asunto de interpretación (Curso de Derecho Penal y Procesal Penal- Teoría de la ley penal, del delito y de la pena, Ed. Del Foro, año 2003).

Para Petitto, culpabilidad es imputabilidad y conciencia de la antijuricidad del hecho, elementos sin los cuales no puede fundarse válidamente el juicio de reprochabilidad. La expresión “cometido además con conciencia y voluntad” permite fundamentar que la conciencia del disvalor de la conducta no es requisito exclusivo del dolo (teoría del dolo) sino que subyace en la culpabilidad (teoría de la culpabilidad) y así se desprende del acápite del art. 18 y del 30 del C.P.. Así las cosas, expresa que el error de prohibición debe abordarse desde la órbita de la conciencia de la antijuricidad, como elemento de la culpabilidad, ya que la indagación propia del juicio de culpabilidad radica en la misma. Podrá inferirse si el hecho punible fue realizado con la conciencia de su ilicitud, siempre que no derive de un error del agente en la valoración de la norma o en la falta de su conocimiento, ya que, en ese caso, se configura la conciencia por aplicación de la presunción del art. 24.

Estima que el grueso del error de prohibición que origina un falso juicio acerca de la significación del hecho (contravenciones), se origina en el puro error de derecho y debe entenderse de recibo en el art. 24. (En “*Admisibilidad del error de prohibición en nuestro derecho*”, en Revista de Ciencias Penales Nº 2, 1996).

Gonzalo Fernández postula, con Ma. del Pilar González, una interpretación abrogatoria desde que dicho artículo está reñido con lo dispuesto en los arts. 7, 10 y 63 (actual 72), Sección II,

Las infracciones tributarias son ejemplo paradigmático sobre este extremo, dado que para configurarlas, previamente debe conocerse la norma tributaria aplicable (y nos referimos tanto a la formal como a la material) y un error sobre la misma- eventualmente- podría configurar un error sobre un hecho constitutivo de la infracción^{52 53}.

Capítulo II de la Constitución de 1934 (principio de igualdad interpretado evolutivamente supone la contemplación de las situaciones reales de los individuos, entre ellas la ignorancia inculpable, inevitable, no reprochable de una norma penal por circunstancias objetivas o subjetivas, totalmente distinta a la del que cae en error o ignorancia del derecho penal por menosprecio al ordenamiento jurídico). Un último camino posible pasaría por distinguir las hipótesis de error de la ignorancia donde hay un desconocimiento absoluto sobre la existencia de la norma o, siguiendo a Bayardo, por distinguir entre la causa (error) donde queda vedada toda actividad indagatoria y la consecuencia (falta de conciencia del disvalor) que no puede ser suplantada dentro de la teoría verdadera de la culpabilidad y define un ámbito lícito de averiguación judicial (Ver Fernández, Gonzalo, “*Acerca del error de prohibición*”, en Revista de Ciencias Penales Nº 1, Montevideo. 1995 y González, Ma. del Pilar, “*Relevancia de la ignorancia inevitable en el derecho penal, desde el punto de vista constitucional*”, en Revista de Facultad de Derecho, Año XXXI, Tomo 1-2, 1990).

⁵² Aún cuando partía de una teoría del delito diferente a la que aquí se ha utilizado, el Prof. Shaw señalaba en su trabajo sobre el error que “*puede plantearse la duda- no aclarada en forma expresa por las normas citadas (se refiere al MCTAL, y normas que lo adoptaran en Bolivia, Costa Rica, Argentina y Chile)- de si el error de derecho que las mismas contemplan es el de derecho penal (tributario penal, represivo o sancionatorio) o el de derecho extrapenal (tributario material o formal) o ambos.*

En nuestra opinión, la interpretación correcta es que aquellas normas comprenden únicamente el error de derecho extrapenal o extrainfraccional, esto es al error referido a la ley tributaria material o formal que esté vinculada con la norma que tipifica la infracción y le dé contenido.

Porque, en efecto, si los textos en cuestión acogen expresamente la concepción de la doctrina tradicional distinguiendo entre error de hecho y error de derecho, cabe interpretar que otorgan a dicha distinción los efectos que aquella doctrina atribuye a la misma: que el error de derecho penal (en la especie error de derecho tributario penal, represivo o sancionatorio) no es causa de inculpabilidad”. (Ver op. cit, pág. 204)

Consecuentemente, afirma más adelante que: “*en la medida que el error padecido con respecto a la ley tributaria material o formal sea decisivo, inculpable o inevitable (o aún culpable o evitable en las infracciones dolosas como la defraudación) y esencial, es decir que sea excusable, el mismo configura la eximente de responsabilidad por cuanto constituye un error “sobre el hecho que constituye la infracción”- como lo requiere la hipótesis de eximición (sic) de los códigos tributarios que estamos comentando- o, lo que es lo mismo, genera un “error de hecho acerca de alguno de los elementos constitutivos” de la infracción como lo exige el art. 24 inc. 2º del Código Penal uruguayo. (pág. 207)*

⁵³ Una cita de Roxin dará cuenta de lo opinable del tema: “*La solución de Welzel, al contrario, resulta convincente en los delitos propios de omisión por los resultados a los que conduce. Para el dolo es suficiente con el conocimiento de la situación fundamentadota del deber. Un error sobre el deber de acción que surge de ella, es un error de prohibición (o, mejor dicho, en este caso, un error sobre el mandato). Aparentemente, el BGH seguiría ahora esta posición. En cambio, el punto de vista de Maurach, según el cual la punibilidad del delito propio de omisión no sería posible en el caso de puro error sobre el deber de prestar ayuda, de denunciar un delito, etc., no es sostenible ni desde el punto de vista nuestro, ni desde el punto de vista de la teoría de la culpabilidad seguida por Maurach. (...) Por último, también es posible diferenciar en el caso de un error sobre la existencia de un derecho en materia de impuestos, si el autor yerra sobre una circunstancia fundamentadota de lo injusto (por ej., la magnitud de su patrimonio), su error será de tipo; pero si con conocimiento total de los presupuestos que fundamentan su deber de pagar impuesto, cree que no debe pagarlos (o que por lo menos no*

Claro que deben diferenciarse las infracciones de los delitos que exigen engaño o maniobras fraudulentas (como ocurre en la defraudación tributaria) y los que no (como la contravención, la omisión de pago o la instigación pública a no pagar delitos⁵⁴).

Error excusable e inexcusable (vencible e invencible)

La excusabilidad o vencibilidad del error de tipo dará cuenta de la atipicidad o tipicidad culposa, según fuere el caso, y la del error de prohibición es un límite de culpabilidad. En ambos casos, para operar como eximente debe ser esencial y decisivo^{55 56}.

El error es excusable o invencible cuando no hubiera conseguido evitarlo ni una persona cuidadosa y diligente. En cambio, es inexcusable o vencible cuando se hubiera llegado a evitar aplicando las normas elementales de diligencia y cuidado, esto es, le era exigible evitarlo porque podía hacerlo.

Se ha sostenido que en el error vencible o inexcusable se violaría un deber de información jurídica. Para Gonzalo Fernández ese deber general de información nada significa, si no se engloba en una valoración individual, contrastándola con el esfuerzo de conciencia, individualmente exigible al autor concreto⁵⁷.

En el mismo sentido, Zaffaroni indica que la evitabilidad de la no comprensión debe valorarse siempre en relación al sujeto en concreto y a sus circunstancias⁵⁸, lo que impone la consideración de, al menos, tres aspectos:

- a) si le fue posible acudir a algún medio idóneo de información;
- b) si la urgencia de la toma de decisión le impidió informarse o reflexionar;
- c) si le era exigible que imaginase la criminalidad de su conducta (de acuerdo a su capacidad, instrucción, entrenamiento y un estándar mínimo de prudencia).

Ahora bien, conforme a lo que viene de verse no parecería posible, salvo contadas excepciones, que pudieran considerarse como excusables los errores sobre hechos constitutivos de la infracción.

debe pagar tanto), tal error debe tratarse como error de prohibición, La posición de Welzel, según la cual se trata de un error de tipo sin reserva alguna, no es, por tanto, correcta ni consecuente" (Teoría del tipo penal, Depalma, Bs.As., 1979, pág. 228 y 232/233).

⁵⁴ Excluimos a la mora, por cuanto del tenor de su descripción se desprende que no admite otras eximentes de responsabilidad que las que se enuncian en el propio art. 94 CT.

⁵⁵ Ver Zaffaroni, R., Slockar, A. y Alagia, A., Manual de Derecho Penal, AAVV, pág. 259.

⁵⁶ Cfr.: Shaw, J.L., "El error...", op. cit pág. 192/193 y 203),

⁵⁷ "Acerca del error de prohibición", en Revista de Ciencias Penales Nº 1. En dicho artículo, el Prof. Fernández indica que el juicio de evitabilidad debe comprender el examen (a) indagando si existieron despertadores de conciencia que obligaran al sujeto a hacer el esfuerzo de reflexión consiguiente, (b) verificar la accesibilidad de la información exigida y, finalmente, (c) si con la información disponible resultaba clara la reconocibilidad del injusto. Asimismo, debe analizarse la complejidad de la norma prohibida, el grado de participación del sujeto en el bien jurídico tutelado tanto como la fiabilidad de la información y el grado de conciencia jurídica lograda por el autor en el curso de su vida.

⁵⁸ Zaffaroni dice más: nunca en función de una pretendida objetividad que acuda a una figura de imaginación. Se reprocha a una persona concreta en situación y circunstancias concretas.

Ello por cuanto, se le exige a contribuyentes y responsables un alto grado de diligencia, incluso mayor a la que habitualmente se le requiere al buen padre de familia, habida cuenta de la trama de responsabilidades solidarias frente al pago de la deuda, que las diferentes normas establecen (solo a modo de ejemplo véanse el art. 21 del C.T. y el art. 119, T. 1, T.O. 1996).

Consecuentemente, en el ámbito tributario se castiga la mera negligencia, por lo que – salvo en el caso de la defraudación tributaria y la instigación pública a no pagar tributos- el error de tipo no tendrá relevancia. En efecto, si se trata de un error inexcusable o vencible, la consecuencia es que la tipicidad subjetiva deviene culposa y resulta igualmente merecedora de las sanciones previstas, salvo que la infracción requiera la concurrencia de dolo en cuyo caso sí desplaza el tipo.

Tal como señala Morillo Méndez, *“si la simple negligencia es un parámetro para medir la posibilidad de comisión de infracción, también lo es, y en la misma forma, para valorar la posibilidad de error admisible como eliminador de la producción típica; si se actúa negligentemente, no venciendo el error por tal causa, no será posible admitir que el mismo excluye del tipo infractor; pero si se actúa diligentemente y el error subsiste, el error resulta admisible y produce sus efectos excluyentes”*⁵⁹.

En tal sentido, no puede omitirse que la aparición de las nuevas tecnologías permite un acceso a la información más inmediato y más completo, así como ha permitido a los contribuyentes contar con más herramientas que faciliten el cumplimiento voluntario de sus obligaciones. No solo la existencia del sitio web, sino una publicidad adecuada, la permanente difusión de normas y la asistencia al contribuyente a través del establecimiento de terminales de información descentralizadas denotan un cambio en la operativa de la Administración Tributaria con incidencia directa sobre la temática abordada.

A ello cabe agregar el instituto de la consulta, regulado en los arts. 71 y ss. del C.T., que permite conocer la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual. Nótese que entre sus efectos, está el de liberar de los recargos y multa por mora (no así de los intereses) al interesado para el caso de que la Administración no se hubiera expedido en plazo, lo que refrenda el temperamento expresado.

Quizá sea esa excepcionalidad tan difícil de identificar, la que haya llevado al Prof. Valdés Costa a advertir de la conveniencia de atribuir la facultad de excluir de responsabilidad por la eximente que se analiza, exclusivamente a los órganos jurisdiccionales de modo de evitar posibles discriminaciones⁶⁰.

El error en la defraudación tributaria

En el caso de la defraudación tributaria, a los reparos antes expuestos, se le suma su oponibilidad por cuanto se exige un *acto fraudulento* como elemento constitutivo del

⁵⁹ Morillo Méndez, A., Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, Ciss Praxis, Valencia, 2000, pág. 43.

⁶⁰ Código Tributario... ob. cit. Nota al art.106.

tipo. En su mérito, una vez comprobado el acto fraudulento (declaraciones juradas falsas, doble contabilidad, facturas apócrifas, etc.) ya no hay discusión posible, porque denota inequívocamente el conocimiento de la norma que se pretendía transgredir y lo había de tal modo que se urdió la trama para inducir en error al Fisco.

En definitiva, si la simple mentira conforma el acto fraudulento⁶¹, la sola invocación del error no será idóneo para configurar un eximente. En otras palabras, dadas las características del acto fraudulento calificado en el art. 96 del C.T., éste parece excluir toda posibilidad de invocar válidamente el error como eximente de responsabilidad.

No obstante, como bien señala Nicolás Ramayón⁶², *“existen supuestos dudosos en los que el responsable omite exponer una cifra dineraria o efectúa deducciones indebidas en el formulario que presenta ante el organismo de recaudación”* Si bien no lo dice, inferimos que se refiere a omisiones involuntarias o deducciones indebidas en la convicción de que sí lo eran, porque ese es el quid de la cuestión. A tales efectos, él sugiere relevar los siguientes indicios: a) si las operaciones que son objeto de la materia imponible se encontraban debidamente registradas en los libros comerciales y tributarios de la empresa, b) las condiciones personales del imputado, c) si se trata o no de una empresa con una gran infraestructura con asesores en la materia, d) si las sumas fueron expuestas en el formulario respectivo, e) si no existió una simulación en la operación que es objeto de la materia imponible tendiente a engañar al Fisco, f) la actitud posterior del contribuyente indicativa de subsanar el error, g) si se encuentra en juego la interpretación de una norma oscura o insuficiente que incida sobre la obligación tributaria o si se trata de una norma reciente o de modificaciones normativas o cambios de criterio respecto de un mismo concepto necesario para determinar la obligación tributaria, h) cuando existan criterios doctrinarios y jurisprudenciales controvertidos sobre la cuestión que determina la controversia, i) si se trata de una cuestión de interpretación de la norma y la dada por el contribuyente no es razonable, j) si el error es atribuible a un consejo profesional equivocado.

Luego de examinar cada uno de ellos –y sin que la no consignación de discrepancias signifique un todo de acuerdo con lo que él expone–, señala que su aplicación dependerá del caso concreto *“y es probable que para la solución del caso varios de*

⁶¹ Tal como señala Adela Reta: *“la simple ocultación no es un engaño y por consiguiente queda fuera de los límites de la defraudación (...) Pero incurre en él (porque se refiere al delito de defraudación) si presenta una documentación o contabilidad falsa”*. No obstante ello, esta prestigiosa penalista advierte que *“el ámbito de conductas abarcadas en la infracción fiscal es mayor que las comprendidas en la figura delictiva y ello por dos razones: a) El art. 96 del C.T. se refiere a todo acto fraudulento y define el fraude como todo “engaño u ocultación”, el art. 110 requiere necesaria y exclusivamente el engaño, por lo tanto la ocultación no es delictiva. b) El acto fraudulento, característico de la infracción fiscal, no es solo aquel que induce en error, sino el que es “susceptible” de producir tal efecto” (...)* Las diferencias entre ambos ilícitos, fiscal y penal, además de las atinentes a la materialidad de la conducta se acentúan desde el punto de vista de la antijuricidad y culpabilidad, señaladas anteriormente y cuya consideración integral se impone” (Ver *“El delito de defraudación tributaria en la Ley N° 15.294”*, en Revista Penal N° 6, F.C.U., Montevideo, 1984, p. 51). De ahí que se aluda a la “simple mentira”.

⁶² Cfr.: *“Reflexiones acerca del error en los delitos tributarios”*, en Derecho Penal Tributario- Cuestiones críticas, AAVV, Rubinzal Culzoni Editores, Bs.As., 2005.

ellos deban ser valorados conjuntamente. La suma de varios indicios serios y contundentes determinará si el contribuyente quiso engañar al organismo de recaudación o si por un yerro inevitable o por negligencia, omitió exponer (y pagar) los montos que debían ingresarse al Fisco”.

La legislación española⁶³ contempla a texto expreso entre las eximentes⁶⁴ –nuestra legislación no- a la actuación al amparo de una interpretación razonable de la norma o de modo ajustado a los criterios manifestados por la Administración Tributaria, previéndose por parte de la doctrina y jurisprudencia⁶⁵ aspectos como el mencionado

⁶³ Se advierte que las extrapolaciones de la doctrina y jurisprudencia españolas deben realizarse de modo cuidadoso dado que, tal como surge de la exposición previa al reglamento de su procedimiento sancionador, el actual régimen sancionador se caracteriza –entre otros- por los siguientes aspectos:

“a) *La separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria. (...)*

c) *La nueva tipificación de las infracciones, que adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.(...)*

e) *La especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción, de modo que, en términos generales, la calificación de una infracción como grave requiere la existencia de ocultación, y la calificación como muy grave requiere la concurrencia de medios fraudulentos, como expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria.*

f) *Y el incremento de la seguridad jurídica, de forma que se ha tratado de reducir el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador.”*

(Ver Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre de 2004, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario).

⁶⁴ Ley General Tributaria Nº 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, Artículo 179. *Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.*

1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. 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 carezcan 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.

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 haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 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.

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

⁶⁵ Al respecto, puede verse Ruiz Garijo, M, “*Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes*”, en www.ucm.es/eprints/1462/01/pon_13.pdf.

en los párrafos precedentes, relativos a la necesidad de analizar caso por caso y los argumentos esgrimidos, para concluir si existió interpretación razonable errónea o simple ocultación o interpretación extensiva con la finalidad de evadir o defraudar.

La Jurisprudencia en materia de error

No se encontraron antecedentes jurisprudenciales en los que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo se hubiera pronunciado acogiendo la eximente del error.

Así, se advierte del tenor de las mismas que:

- a) excluyen la diferencia de criterios técnicos o interpretación de normas dado que el numeral 3 del art. 106, alude a los hechos que constituyen la infracción y no al error de derecho⁶⁶;
- b) la oportunidad para invocar la eximente es en forma previa al dictado del acto de determinación y no con posterioridad a la celebración de un convenio en el que se admitió ser deudor⁶⁷.

REFLEXIONES FINALES

El tema de las eximentes de responsabilidad en su conjunto no ha sido objeto de un estudio global y sistemático por parte de la doctrina tributaria nacional⁶⁸, por lo que existen diversos problemas poco explorados desde este punto de vista, cuyo estudio implica dejar al menos planteada la discusión de estos aspectos.

Coincidentemente, no existen tampoco demasiados pronunciamientos jurisprudenciales que profundicen en este aspecto y salvo excepciones⁶⁹ las menciones o alusiones a las eximentes se realizan en forma incidental o secundaria.

Para la Administración, el problema cobra ribetes específicos, por la dificultad, ya advertida en su oportunidad por Valdés Costa, de admitir en vía administrativa la configuración de una eximente, con el consiguiente riesgo de violentar la igualdad de tratamiento de los contribuyentes que pudiera abrir una brecha para discriminaciones injustificadas.

⁶⁶ Sentencias N° 290, de 19 de abril de 2006; N° 608, de 11 de setiembre de 2006; N° 195/2007, de 9 de mayo de 2007 y N° 529, de 9 de agosto de 2010.

⁶⁷ Sentencia N° 312, de 23 de junio de 2009.

⁶⁸ Existen valiosos trabajos sobre eximentes puntuales, como el ya citado de Shaw sobre el error y el de Calvo sobre el estado de necesidad. Los planteos globales no profundizan en la problemática de cada instituto (cfr. Valdés Costa en el Código Comentado... y Berro en Ilícitos... -ambas obras ya citadas en este trabajo).

⁶⁹ Son excepciones a este panorama general las sentencias ya comentadas en el caso de la eximente de fuerza mayor (1021/994 y 382/011).

En tal sentido, recupera importancia la rigurosidad con que debe ser apreciada la prueba de cada uno de los supuestos requeridos para que operen las eximentes, circunstancia decisiva para admitir el juego de los institutos estudiados.