

Eximentes de responsabilidad en materia de infracciones tributarias

Dra. Natalia Acosta Casco
Dra. Sol Agostino Giraldez

Artículo 106.- (Eximentes de responsabilidad).-

Excluyen la responsabilidad:

- 1º) La incapacidad absoluta, cuando se carece de representante legal o judicial. Cuando el incapaz tuviere representante ambos responderán solidariamente, pero el primero solamente hasta la cuantía del beneficio o provecho obtenido.
- 2º) La fuerza mayor y el estado de necesidad.
- 3º) El error excusable en cuanto al hecho que constituye la infracción.

Incapacidad

Incapacidad absoluta

- ❖ Supuesto previo: el incapaz absoluto puede ser sujeto pasivo tributario.
- ❖ La norma distingue dos hipótesis con distintas consecuencias.
- ❖ Es una causa de INIMPUTABILIDAD.
- ❖ CONCEPTO de incapacidad absoluta (¿Derecho Civil o Derecho Penal?).

INCAPACIDAD ABSOLUTA

- ❖ Los impúberes.
- ❖ Los dementes.
- ❖ Los sordomudos que no pueden darse a entender por escrito ni por lenguaje de señas uruguayas (Ley 17.378).

INCAPACIDAD ABSOLUTA

- Primera hipótesis: incapaz absoluto que carece de representante legal o judicial.
 - Representación legal o judicial como "remedio de la incapacidad".
- Segunda hipótesis: incapaz absoluto que tiene representante legal o judicial:
 - Responsabilidad plena del representante, "*en cuanto le concierne*".
 - Responsabilidad limitada del incapaz, "... *hasta la cuantía del beneficio o provecho obtenido*".
 - Concepto de BENEFICIO O PROVECHO OBTENIDO.

Fuerza mayor

LA FUERZA MAYOR

- Puede operar sobre distintos aspectos del ilícito.
- Concepto proviene de Derecho Civil: acontecimientos de carácter extraordinario, que se imponen con una fuerza que no es posible resistir y refieren a: 1) hechos de la naturaleza; 2) hechos del hombre; 3) "hecho del príncipe".

LA FUERZA MAYOR

- Doctrina civil: IMPOSIBILIDAD de cumplimiento (comprensiva de IMPREVISIBILIDAD, IRRESISTIBILIDAD y EXTERIORIDAD).
- No es suficiente la DIFICULTAD del incumplimiento.
- IMPOSIBILIDAD debe ser ABSOLUTA y OBJETIVA.

LA FUERZA MAYOR

- Carga de la prueba
- En materia de infracciones tributarias, la recepción de esta figura supone descartar:
 - Supuestos de imposibilidad que tengan origen en la culpa del presunto infractor.
 - Acontecimientos que aumenten la dificultad de cumplir, pero no la imposibiliten.
- Ningún acontecimiento por sí determina la FM, sino que debe analizarse caso a caso.

LA FUERZA MAYOR

JURISPRUDENCIA DEL TCA:

Sentencia 1021/994 de 14/11/1994

Sentencia 382/2011 de 26/05/2011

Estado de necesidad

Concepto

- Consiste en 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

Requisitos

- Falta de provocación del mal
- Peligro actual, inminente e inevitable
- Proporción entre el mal causado y el amenazado
- Ausencia de la obligación de afrontar el mal

Ponderación de los bienes jurídicos

- Enfoque restrictivo: Fin del tributo
- Actividad financiera del Estado es la que permite atender sus cometidos
- La cuestión de las infracciones tributarias no puede abordarse sin considerar el marco jurídico y político en que está inserto
- Colisión de intereses públicos y privados

Necesidad del acto

- El mal debe ser inevitable en dos sentidos
 - El de sobrevenir en caso de inacción
 - El de que no haya otra manera de evitarlo
- La necesidad debe ser objetivamente idónea y adecuada
- Prueba: comprobación muy rigurosa

Error excusable

Error

- Limitado a los hechos constitutivos de la infracción
- Error de hecho: recae sobre las circunstancias fácticas del ilícito
- Error de derecho: recae sobre las circunstancias jurídicas valorativas
- El error de derecho **extrapenal** como error de hecho (art. 24 del C.P.)

Error de tipo y error de prohibición

- Error de tipo: recae sobre las circunstancias fácticas y elementos normativos de la tipicidad
 - Ej.: base de cálculo
 - Desplaza la tipicidad o la vuelve culposa
- Error de prohibición: recae sobre todos los aspectos de antijuricidad
 - Ej.: Deber de pagar
 - Desplaza la culpabilidad o la atenúa
- La eximente no refiere al error de prohibición sino al de tipo

Error de tipo sobre los hechos constitutivos de la infracción

- El error sobre el objeto de la acción (impuesto u obligación afectada) **no excluye el tipo** (la infracción) porque el ataque a la norma persiste
- El error sobre elementos normativos acompañado de diligencia necesaria sí podría excluirlo, pero solo si fuera excusable

Debe ser excusable

- El error inexcusable viola deber de información jurídica
- Diligencia exigida a contribuyentes y responsables (castiga la mera negligencia)
- Valoración en el caso concreto
- Excepcional en atención a:
 - Nuevas tecnologías
 - Consulta
- Esencial y decisivo

El error en la defraudación tributaria

- Acto fraudulento incompatible con una situación de error
- Supuestos dudosos (omisión involuntaria de una cifra dineraria o deducciones no admitidas)
 - Libros y contabilidad
 - Condiciones personales
 - Infraestructura empresarial. Asesores
 - Existencia de simulación para engañar al Fisco
 - Actitud posterior
 - Oscuridad o insuficiencia de las normas. Criterios jurisprudenciales controvertidos

Conclusiones

Conclusiones

- Ausencia de un estudio global y sistemático
- Existen problemas poco explorados
- No existen demasiados pronunciamientos jurisprudenciales
- Ribetes específicos por la misión y cometidos del organismo y por el riesgo de violentar la igualdad de tratamiento de los contribuyentes