

Concepto de Evasión en la Ley N° 18.718.-

por César Pérez Novaro

1.- Aplicación método histórico al artículo 15 de la ley N° 18.718.-

A.- *(Trascendencia del método histórico de interpretación)* El análisis del alcance de un concepto o de una expresión ubicada en una norma legal es susceptible de ser interpretado mediante todos los métodos de interpretación establecidos por la ciencia jurídica¹, el que a contrario de lo que ocurre en el Derecho Común, el Derecho Tributario otorga libertad al intérprete para utilizar dichos métodos para determinar el verdadero significado de la norma legal.

Con anterioridad hemos otorgado relevancia a la utilización del método histórico en la labor de interpretación del alcance de una norma tributaria, mediante la comparación de las diversas redacciones adoptadas por los textos legales aprobados y por sus antecedentes inmediatos².

B.- *(Cambios verificados entre los antecedentes y la norma legal aprobada)* En el caso, este método interpretativo resulta particularmente significativo en el análisis de esta norma legal, puesto que la misma sufrió diversas modificaciones en su texto durante su trámite parlamentario de acuerdo a la siguiente reseña:

a.- *(Proyecto del Poder Ejecutivo)* "También se podrá levantar el secreto bancario cuando la Dirección General Impositiva, en el ejercicio de sus facultades fiscalizadoras y respecto de obligaciones tributarias no prescriptas, solicite en forma expresa y fundada ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia con competencia en materia civil, toda la información relativa a las operaciones bancarias de personas físicas o jurídicas determinadas, que resulte necesaria para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones juradas o la falta de ellas, en su caso."

Se criticó esta redacción del proyecto pues se omitía establecer un requisito sustancial, para que procediera el levantamiento del secreto bancario que era establecido en forma amplia e irrestricta,

¹ Código Tributario, artículo 4.-

² César Pérez Novaro (2009) Consulta sobre constitucionalidad del IRPF, efectuada por la Suprema Corte de Justicia, publicada en Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de la Empresa, UDE, Año 2, N° 2, Montevideo, p. 54 y ss.

ampliando las facultades inspectoras de la DGI. Se colocaba al Poder Judicial en una posición de inferioridad institucional, limitándolo a controlar meros requisitos formales y no presupuestos sustanciales de admisibilidad. Se advertía una ausencia de debate procesal, basado en la articulación y probanza de hechos³, relegando la función del juez, a ser un mero homologador⁴ de las pretensiones de la DGI mediante un simple trámite judicial, que partía del supuesto equivocado que el derecho a la intimidad no era oponible al Fisco⁵.

b.- *(El inciso 3° del artículo 54 de la ley N° 18.083 en la redacción dada por el artículo 15 de la ley N° 18.718).* El legislador apartándose del Proyecto del Poder Ejecutivo, teniendo en cuenta las críticas que éste había recibido de parte del Colegio de Abogados del Uruguay y de un sector del Partido Nacional⁶, aprobó este texto que resulta bien diferente al que fuera proyectado: *“El Juez solo hará lugar a la solicitud cuando la administración tributaria haya acreditado la existencia de indicios objetivos que hagan presumir razonablemente la existencia de evasión por parte del sujeto pasivo, y siempre que la información solicitada resulte necesaria para la correcta determinación de adeudos tributarios o la tipificación de infracciones”*.

³ **César Pérez Novaro** (2010) en Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores, versión del 2 de setiembre del 2010, Carpeta 181/2010 p. 2 señalábamos *“la participación de un Juez no debe ser de carácter testimonial, no debe poner un sello o un mero adorno a la autorización para el levantamiento del secreto bancario, sino que su actuación debe estar dirigida a resolver una controversia real en la que se analicen y se prueben los hechos, y para ello es necesario que tenga el pleno conocimiento de las circunstancias del caso.”*

⁴ **Alberto Varela** (2010) en Comisión de Hacienda citada p. 3 señalando que *“ El giro es tan amplio que prácticamente no va a existir ninguna hipótesis en que el Juez no deba acceder al levantamiento del secreto bancario. Siempre va a ser conveniente verificar la veracidad e integridad de una declaración jurada, levantando así el secreto bancario. El Juez, como bien decía el doctor Pérez Novaro, se convierte así en un homologador de la decisión adoptada por la Administración. Esto no puede ser; es absolutamente inconstitucional”*; **Beatriz Murguía** (2010) en Comisión de Hacienda citada, p. 2 como integrante del Directorio del Colegio de Abogados del Uruguay afirmó que *“Una de las preocupaciones de nuestra Organización con respecto a este proyecto de ley radica en la defensa de la función jurisdiccional”*.

⁵ **Gonzalo Ramírez** (2010) Acuerdo sobre el secreto bancario, en Economía y Mercado del 18 de octubre de 2010 *“A nuestro juicio, partiendo del supuesto equivocado de que el derecho a la intimidad de los contribuyentes, en cuanto protege -entre otras- la información de sus operaciones bancarias, no debería ser oponible al Fisco, se redactó un proyecto de Ley en el cual se instrumenta un simple trámite judicial, cuya finalidad era dotar de ciertas formas de apariencia republicana a la limitación de un derecho constitucional”*; **Sala de Profesionales de la DGI**, en Revista Tributaria N° 191 p. 269/270.

⁶ **Gonzalo Ramírez** (2010) Acuerdo sobre el secreto bancario (II), en Economía y Mercado del 8 de noviembre de 2010, que modificó el régimen del levantamiento del secreto bancario que fuera promovido a instancias de la DGI.

c.- (Criterio restrictivo) Se pasó de un tibio requerimiento de una solicitud expresa y fundada de la DGI a incluir en el texto un criterio restrictivo respecto del levantamiento del secreto bancario, lo que surge de la inclusión del adverbio “solo”, que significa “únicamente” o “solamente”⁷.

En el conflicto entre el derecho constitucional a la intimidad que protege el secreto bancario y el interés del Fisco en recaudar los tributos, el proyecto intenta dar prioridad a este último. Sin embargo, esta priorización no debería suponer el aniquilamiento total del derecho a la intimidad sino sólo un recorte o una limitación, concebida en aras de la comprobación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria⁸.

d.- (“indicios objetivos”) Se requiere la acreditación por la DGI de “indicios objetivos” esto es, de hechos conocidos de los cuales se induce un hecho desconocido⁹. Solo los hechos son susceptibles de ser probados.

Siendo entonces indispensable la intervención de la Justicia, ésta debe tratarse de una intervención seria y con contenido y no de una intervención meramente formal y hueca. La razón que habilita el levantamiento debe ser una razón de peso y no una razón de mera conveniencia como lo es el verificar que una declaración de un sujeto pasivo sea veraz.

⁷ **Diccionario de la Real Academia Española.**

⁸ **Exposición de Motivos del Proyecto sustitutivo del Colegio de Abogados del Uruguay**, elaborado y consensuado por la Comisión Tributaria del Colegio de Abogados del Uruguay y presentado ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores.

⁹ **Enrique Tarigo** (1995) *Lecciones de Derecho Procesal Civil*, FCU, t. II, p. 148, es un hecho considerado en forma aislada y estática, que suministra el argumento probatorio que de él se deriva; **Enrique Véscovi, Margarita de Hegedus, Selva Klett, Fernando Cardinal, Luis María Simón, Santiago Pereira Campos** (1998) *Código General del Proceso*, t. 4 p. 236/237 señalan que el indicio es un hecho o circunstancia de naturaleza fáctica, que para que ostente relevancia jurídica debe ser probado directamente, esto es por medios de prueba directos, descartando que pueda probarse por presunciones, medio prohibido por el artículo 455 N° 7 del CPC; **Gonzalo Ramírez** (2010) op. cit. II) señalando “*al exigir la objetividad de los indicios y la razonabilidad de la conclusión presuncional, el legislador está reforzando el carácter estricto para la aplicación de este requisito necesario para el levantamiento del secreto bancario*”; **César Pérez Novaro** (2010) ante la Comisión de Hacienda citada, p. 2 “*apuntamos a que el Juez compruebe la existencia de indicios objetivos, de hechos y de circunstancias que sean comprobables; apuntamos a que ese levantamiento corresponda a la comprobación de hechos y de circunstancias que hagan presumir, razonablemente, la ocultación de activos o de ingresos, es decir, hechos que demuestren eficazmente el propósito de omitir el pago de los impuestos, ocultando esa realidad impositiva o esa responsabilidad tributaria, conducta que conlleva a la tipificación de una infracción*”

De allí entonces que el cambio principal propuesto es el de endurecer la razón fáctica que debe ser invocada y probada por la Administración Tributaria para solicitar el levantamiento del secreto bancario, condicionando el levantamiento del secreto bancario a que se acredite la existencia de indicios objetivos basados en hechos y circunstancias comprobables que hagan presumir razonablemente la ocultación de activos o ingresos con el objetivo de omitir el pago de tributos¹⁰.

e.- (*“que hagan presumir razonablemente”*) Se confirma con la introducción del principio de razonabilidad, que los indicios objetivos deben haber sido probados por prueba directa y no basados en otras presunciones. La razonabilidad es uno de los “*standards*” jurídicos más valiosos de nuestro tiempo¹¹ y constituye el medio empleado por la Administración para acreditar dichos indicios, el que debe ser razonablemente apropiado, proporcionado, apto e idóneo para alcanzar el fin debido, debiendo aparecer necesariamente como un proceso lógico en base tanto a la razonabilidad como la proporcionalidad del medio con dicho fin debido¹².

f.- (*“necesaria para la correcta determinación de adeudos tributarios o la tipificación de infracciones”*) Ligada conceptualmente tanto a la actividad de determinación de adeudos tributarios como tipificación de infracciones tributarias. La carga de acreditar la necesidad le corresponde a la Administración. El legislador sustituyó el carácter indispensable¹³ de la información, por el de necesaria¹⁴ sin que se adviertan diferencias respecto de la carga administrativa de demostrarle al Juez las razones, basadas en indicios objetivos por las cuales es necesario proceder al levantamiento del secreto bancario.

¹⁰ **Exposición de Motivos del Proyecto sustitutivo del Colegio de Abogados del Uruguay**, elaborado y consensuado por la Comisión Tributaria del Colegio de Abogados del Uruguay y presentado ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores.

¹¹ **Eduardo J. Couture** (1978) “Las reglas de la sana crítica en la apreciación de la prueba testimonial”, en “Estudios de Derecho Procesal Civil”, Tomo 2, Editorial Depalma, Buenos Aires, p. 225 y 226

¹² **Pedro José Jorge Coviello** (2008) “El principio de razonabilidad en el Derecho Público Argentino”, en AA.VV. “Estudios Jurídicos en homenaje al Prof. Mariano R. Brito”, Coordinador: Delpiazzo, Carlos E., FCU, 1ª Edición, p. 439.

¹³ **Diccionario de la Real Academia Española** Que es necesario o muy aconsejable que suceda por lo que no se puede dispensar.

¹⁴ **Diccionario de la Real Academia Española** Que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin o que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.

2.-Alcance del concepto de evasión.-

Nos queda abordar el análisis de la principal modificación, que titula esta ponencia, esto es el de evasión.

A.- (Las fórmulas propuestas) Al legislador se le presentaron tres fórmulas:

a.- La del Proyecto del Poder Ejecutivo que independizaba la solicitud de levantamiento del secreto bancario del acto administrativo de determinación, bastando que acredite que el titular del secreto se hallare en inspección.

b.- La del Colegio de Abogados, cuyas modificaciones fueron aprobadas con excepción de la referencia al propósito de defraudar al Fisco en el pago de tributos y en una segunda instancia legislativa, a la existencia de indicios que hagan presumir razonablemente la ocultación de activos o ingresos con el objetivo de omitir el pago de tributos.

c.- La del acuerdo entre el MEF¹⁵ y Alianza Nacional, que sustituyó esas referencias de los proyectos del CAU por evasión, la que fue finalmente aprobada.-

B.- (Concepto económico) Se ha afirmado que la evasión no constituye una infracción tributaria que se halle legalmente tipificada en nuestro derecho¹⁶.

¹⁵ Debe señalarse según se aclaró en el Plenario de las Jornadas, que quien participó en estas conversaciones con Alianza Nacional fue la Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas y no la DGI como sujeto activo tributario.

¹⁶ **El País, del 18/12/2011**, en un artículo "Secreto bancario: advierten que la ley es "incumplible" Abogados. Jurídicamente no existe el concepto de "evasión" señala declaraciones de **Alberto Varela** "El proyecto tal como está redactado es letra muerta. El proyecto de ley ordena al juez levantar el secreto bancario cuando juzgue que existen elementos objetivos que hagan presumible la existencia de evasión. El problema es que la evasión como concepto jurídico no existe"; de **Santiago Pereira Campos**, explicó que la "evasión" es "un concepto que carece de técnica, no solo desde el punto de vista tributario, sino también desde el punto de vista específicamente procesal, que generará serios problemas en la aplicación del instituto por parte de nuestros jueces", los que no podrán "actuar en el marco de estándares claros y predefinidos. "Si conforme al Derecho nacional no podemos definir qué es evasión, ¿cómo los jueces van a resolver, en los plazos brevísimos de que disponen, el delicado problema de si ingresan o no a la intimidad de las personas?", se preguntó Pereira Campos ante los legisladores. **Addy Mazz**, dijo que "el concepto de evasión no pertenece al derecho financiero ni al derecho tributario". "El concepto de evasión evade, podemos decirlo así, los conceptos jurídicos; no es un concepto jurídico. Por lo tanto, no se precisa dentro del elenco de conocimientos que se adquieren en la Facultad de Derecho".

No sólo en el Uruguay se carece de una definición legal de evasión ni existe acuerdo sobre sus alcances y sus diferencias con el fraude y con la elusión.

El concepto de evasión es económico y se introduce como norma sancionatoria en blanco en la norma en análisis.

Esta introducción de un concepto económico, como una norma sancionatoria en blanco, constituye una violación sustancial del mandato constitucional de certeza, pues no basta la existencia de una ley formal, para colmar con ello, las exigencias sustanciales del principio de legalidad, sino que dicha ley debe redactarse en forma taxativa y con la mayor precisión técnica posible. Ese concepto en blanco de evasión establecido en la ley 18.718 debe ser llenado por el Juez, por lo que es probable que para un juez será evasión y para otro será elusión lícita¹⁷.

C.- (*Vinculación con una infracción tributaria*) Para determinar el alcance de la referencia legal a la evasión, es necesario tener en cuenta que el legislador lo vinculó con las actividades de determinación tributaria y de tipificación de infracciones.

D.- (*Naturaleza jurídica de yuxtaposición de contenidos tributarios y sancionatorios del procedimiento inspector*) La actividad comprobatoria de la Administración no se limita a la determinación de un adeudo sino simultáneamente de imponer una o más infracciones tributarias.

Son actividades que se efectúan inescindiblemente, pues el procedimiento tributario inspector, no prevé tal como ocurre en el Derecho Tributario Español, de procedimientos tributarios y sancionadores formalmente separados¹⁸.

En el Uruguay hay un solo procedimiento tributario de inspección, que abarca la recolección de medios de prueba en ambas direcciones (determinación de adeudos tributarios e imposición de sanciones), lo que se cristaliza en el acto de determinación

¹⁷ **Raúl Cervini y Gabriel Adriasola** (2012) El secreto bancario y la evasión fiscal internacional, BdeF, Montevideo Buenos Aires, p. 159/161.

¹⁸ **Sol Agostino Giraldez** (2013) Veinte años de jurisprudencia del TCA en materia de infracciones tributarias, en Anuario de Derecho Financiero, t. III, FCU p. 574 El procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria sigue un único trámite con el procedimiento tendiente a la determinación de los tributos (no ocurre como en otros sistemas jurídicos, en los cuales ambos procedimientos se tramitan por separado) no reuniendo por ello particularidades significativas.

tributaria, donde simultáneamente se aprueba por el sujeto activo una reliquidación tributaria, la que siempre va acompañada de la infracción mora y la imposición de multas y recargos por mora. Lo que nos ha llevado a otorgarle al procedimiento administrativo tributario nacional una naturaleza mixta donde se yuxtaponen contenidos tributarios y sancionatorios¹⁹.

E.- (*Encuadre en la infracción de omisión de pago*). Por lo tanto, ese concepto de evasión encuadra dentro de la infracción residual de omisión de pago. Comparada la infracción mora con la infracción omisión de pago, sus tipificaciones resultan completamente excluyentes entre sí. La mora es simplemente la demora en el pago. La omisión de pago refiere implícitamente a la evasión lo que se diferencia de la simple mora²⁰.

Comparada la infracción administrativa defraudación, que requiere la verificación simultánea de los aspectos objetivos (fraude sea engaño u ocultación y su prueba por la Administración) y subjetivos, que resultan aliviados por los indicios comprobados del inciso 3° del artículo 96 del Código Tributario que autorizan a presumir la intención de defraudar, con la omisión de pago, que no requiere la comisión de fraude, bastando el resultado sin importar el medio²¹. Esto lleva a sostener que sólo puede verificarse el tipo residual de omisión de pago, cuando no existe fraude en la situación jurídico tributaria analizada o la Administración no ha podido reunir suficientes y convincentes elementos de prueba del fraude, verificándose la disminución de créditos o de la recaudación respectiva. Esto es, que falte alguno de los dos aspectos de la infracción de defraudación, sin tratarse de la mora²².

¹⁹ **César Pérez Novaro y Marcelo Patrìtti** (2014) La anulación jurisdiccional, la autocomposición del litigio y los límites de la recomposición administrativa en materia tributaria, en Revista Tributaria N° 241 p. 613 donde señalábamos que ese acto de determinación es el fruto de un procedimiento administrativo inquisitivo que ostenta características represivas en función de los crecientes poderes y facultades que legalmente se le han otorgado a los sujetos activo, hace aplicables al acto de determinación como producto final, los principios de derecho penal.

²⁰ **Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco** (2005) Código Tributario comentado y concordado, FCU, 5ª edición, p. 573.

²¹ **Federico Berro** (2007) Los ilícitos tributarios y sus sanciones. FCU, 2ª edición, p.105.

²² **Federico Berro** (2007) Los ilícitos tributarios y sus sanciones. FCU, 2ª edición, p. 105.- La omisión de pago es una figura que podría admitir su penalización en casos culposos o también donde se verifica una inversión de la carga de la prueba. Pero al faltar la norma legal que determine dichas excepciones a los

Debe determinarse si acaeció o no el presupuesto de hecho elegido por la ley como generador de la obligación. Si éste sucedió y el contribuyente no cumple, se verifica el acto o hecho referido en el tipo de la omisión de pago, constituya necesariamente una violación de la norma legal que impone la obligación tributaria²³. En ese caso, estamos frente a un caso de evasión que por disposición del legislador autoriza el levantamiento del secreto bancario.

Por el contrario, si el contribuyente hace uso de formas jurídicas lícitas para evitar el acaecimiento del hecho previsto en la ley como generador de la obligación a fin de economizar impuestos, estamos frente a una elusión²⁴, la que no se halla alcanzada por el tipo residual de omisión de pago y no debe autorizarse el levantamiento del secreto bancario, porque la evasión incorporada al tipo por el legislador no se verificó fácticamente.

F.- (*Casi nula imposición de la infracción omisión de pago*) La DGI ha impuesto la omisión de pago en muy contadas ocasiones²⁵, lo que no se compadece con la vigencia de la infracción desde la sanción del Código Tributario hasta la actualidad. Como no corresponde la acumulación de sanciones, tal como señaló el TCA²⁶, cuando una figura infraccional excluye a la otra.

No corresponde que el sujeto activo tributario, desaplique una figura infraccional vigente. Esto supone actos administrativos donde se exhorbita el ámbito de aplicación de otras infracciones tributarias. Es lo que ha ocurrido con la infracción de defraudación donde la

principios generales del derecho sancionatorio, deben aplicarse los que prescriben la intención de cometer el acto disminutorio y su prueba por parte del acusador.

²³ **Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco** (2005) op. cit, p. 574.

²⁴ **Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco** (2005) op. cit, p. 574.

²⁵ **Sol Agostino Giraldez** (2013) op. cit. p. 633. Señala que la redacción del tipo legal de mora, la infracción de omisión de pago, por su carácter residual devino prácticamente inaplicable.

²⁶ **TCA, sentencia 677/2009** tampoco es de recibo el argumento de la demandada en cuanto a la acumulación de sanciones conforme lo prevé el art. 101 del C. Tributario. Tal acumulación supone la comisión de infracciones que pueden concurrir contemporáneamente, pero como ya se vio precedentemente, el carácter residual de la omisión de pago impide que coexista con otras infracciones. De manera que no cabe aceptar la acumulación de sanciones, a partir del mismo hecho, cuando una figura infraccional excluye a la otra.

Administración la ha imputado sin haber podido acreditar el fraude (engaño u ocultación)²⁷.

Cuando la Administración consigue probar los indicios objetivos previstos por el inciso 3º del artículo 96 del CT pero no puede acreditar el fraude con la plena prueba exigida legalmente, estamos frente a una hipótesis fáctica de omisión de pago, como infracción residual.

G.- (Jurisprudencia sobre la omisión de pago) La jurisprudencia del TCA es constante en cuanto anular actos administrativos donde se imponía la infracción tributaria residual de omisión de pago, cuando la sanción por esta infracción estuvo acompañada de otras infracciones tributarias, como la mora²⁸ o por la mora y la contravención²⁹ por colidir con la residualidad expresamente recibida en el texto legal refiriendo a *“todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentemente tipificados”*. Esos actos o hechos constituyen evasión.

²⁷ **TCA, sentencia 364/2010** “no se aprecia elemento alguno que lleve a la convicción de que la actora haya procedido con engaño o realizado actos que fueran susceptibles de inducir en error a los funcionarios de la administración fiscal”; **sentencia 154/2004** “Esta figura requiere la comisión de fraude, definido por el artículo 96 como “....todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas”; **sentencia 195/2012** “conforme firme jurisprudencia de ese Alto Cuerpo, las presunciones contenidas en el inciso tercero del artículo 96 lo son del elemento subjetivo (intención dolosa), por lo que no habiendo sido probado el elemento objetivo (fraude) su configuración carece de la relevancia atribuida por la Administración”; **sentencia 35/2013** “No se ha configurado, en la especie, el aspecto objetivo o material del tipo infraccional de defraudación tributaria, puesto que no ha tenido lugar un engaño o una ocultación calificada, esto es, que reúna los caracteres necesarios para ser susceptible de inducir en error a los funcionarios de la Administración. La declaración de importes menores en las declaraciones juradas, o la omisión de documentar todas las ventas, no constituyen de por sí la infracción de defraudación, salvo que tales actos respondan a una maniobra fraudulenta con virtualidad para engañar a los funcionarios del Fisco; **sentencia 209/2012** “Resulta entonces contrario a toda lógica, aprobar por un lado las actuaciones inspectivas, cuyo equipo fiscalizador entendió que había existido negligencia pero no intencionalidad, y por otro, tipificar la infracción de defraudación, que exige, como elemento de tipo subjetivo, la conciencia y voluntad de defraudar, esto es, la intencionalidad impregnada en la conducta desarrollada.”; **sentencia 442/2013** “No cabe sino concordar con la Sra. Fiscal en que no se demostró que el empleo de las dos sociedades respondiera a un propósito de evadir tributos y, mucho menos, de defraudar al Fisco”; **sentencia 246/2012** “En suma, a juicio del Tribunal, corresponde amparar el agravio concerniente a la ilegitimidad de la tipificación de la multa por Defraudación tributaria, porque no se ha probado el aspecto objetivo o material de la figura infraccional consistente en el fraude-engaño”.

²⁸ **TCA, sentencia 677/2009** teniendo en cuenta el carácter residual de esta infracción, con la consecuencia jurídica de que no podrá ser tipificada si la Administración ha seleccionado otra figura infraccional. A contrario sensu, si se atribuye la omisión de pago del citado art. 97 del Código Tributario, es porque la base fáctica no permite tipificar otra modalidad de infracción

²⁹ **TCA, sentencia 484/2011**

H.- Por lo tanto, cuando el legislador de la ley 18.718 refirió a la evasión, no se alejó de la propuesta redacción dada por el Colegio de Abogados del Uruguay, que expresamente aludió a que *“la administración tributaria haya acreditado la existencia de indicios objetivos basados en hechos y circunstancias comprobables que hagan presumir razonablemente la ocultación de activos o ingresos con el propósito de omitir el pago de tributos”*, aludiendo a la omisión de pago.

La sustitución de esta expresión proyectada por el CAU en el tipo previsto en el artículo 54 de la ley 18.083, utilizando el legislador un concepto económico, que no tiene recepción en el Derecho Tributario Sancionatorio, no debe interpretarse como un fundamento excluyente de la omisión de pago, puesto que esta infracción es la única residual en el parquet competencial del sujeto activo tributario lo que habilita a considerar asimilables la omisión de pago y la evasión.

I.- (*La resolución fundada*) La solicitud de levantamiento del secreto bancario requiere el dictado de una resolución fundada del Director General de Rentas, cuando existieren actuaciones administrativas inspectoras, respecto de obligaciones tributarias no prescriptas.

a.- A nuestro entender esa resolución fundada de la DGI podrá acreditar los elementos comprobados respecto de la existencia del fraude y de la intención de defraudar, para solicitar el levantamiento del secreto bancario, probando plenamente la defraudación, pues esta infracción (artículo 96 Código Tributario) se puede considerar comprendida en el concepto de amplio de evasión por parte del sujeto pasivo.

b.- Para el caso de que el fraude (engaño u ocultación activa) no haya podido acreditarse plena y directamente por la Administración Tributaria, ésta luego de reseñar los indicios objetivos requeridos por la ley 18.718 y las dificultades padecidas para reunir la prueba directa del fraude, establecido como elemento material de la infracción administrativa de defraudación, esa resolución fundada de la DGI, deberá indicar que el levantamiento del secreto bancario, tiene la finalidad de acreditar los elementos que configuran la infracción residual de omisión de pago (artículo 97 del Código

Tributario), por estar comprendida en el concepto de evasión que se halla previsto en el artículo 15 de la ley 18.718³⁰.

3.- Conclusiones.-

A.- Se ha demostrado la trascendencia del método de interpretación histórico en materia tributaria, para determinar el verdadero alcance de la expresión evasión en la ley 18.718.-

B.- Las modificaciones operadas en el Proyecto del Poder Ejecutivo durante su tránsito en el Senado, permiten extraer un criterio restrictivo del legislador respecto del levantamiento del secreto bancario en la ley 18.718, requiriéndose la acreditación de actos administrativos fundados, que deben hallarse basados en indicios objetivos plenamente comprobados, que deben hallarse vinculados con la imposición de una infracción tributaria, para autorizar el levantamiento del secreto bancario del sujeto pasivo.

C.- Esas infracciones no pueden ser otras que la infracción administrativa de defraudación que se halla prevista en el artículo 96 del Código Tributario y la infracción residual de omisión de pago que se halla prevista en el artículo 97 del Código Tributario, debiendo la Administración Tributaria cumplir con la carga de motivar estos actos administrativos en los indicios comprobados respecto de alguna de estas dos infracciones tributarias.

³⁰ **Comentario KPMG** N° 521 obrante en base de datos de Consultax, donde se señala que *“Con la actual modificación, no será necesario alegar la existencia de fraude para solicitar la remoción del secreto bancario que ampara a un contribuyente, sino que bastará alegar la presunción de evasión.”*; **Comentario FERRERE** N° 486 en base de datos de Consultax, *“según trascendidos, la bancada del Frente Amplio ya aceptó la propuesta de Alianza Nacional en sentido de que para que proceda el levantamiento del secreto bancario deberá existir una presunción de que el contribuyente está ocultando una parte de sus bienes al Fisco”*; **Gonzalo Ramírez** (2010) Acuerdo sobre el secreto bancario (II), en Economía y Mercado del 8 de noviembre de 2010, *“De esta forma, la evasión queda acotada a la hipótesis de incumplimiento ilícito, pero a la vez intencional, donde el sujeto pasivo actúa con la intención de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Se trata de una hipótesis jurídica más amplia que la definida en el Código Tributario para la infracción de defraudación tributaria, la que requiere necesariamente la existencia de fraude -engaño u ocultación- pero supone al igual que aquella, la existencia de dolo, esto es, conciencia y voluntad de estar evadiendo el pago de los tributos. Por esa razón, no puede confundirse la evasión, con el mero incumplimiento de las obligaciones fiscales, situación jurídica en la que el sujeto pasivo puede incurrir en forma no intencional”* agregando que *“Para interpretar el alcance material de la norma en cuestión, basta pensar que el legislador podría haber condicionado el levantamiento del secreto bancario, únicamente a que la DGI acreditase el simple incumplimiento de una o varias obligaciones tributarias. Sin embargo, fue en virtud del acuerdo político a que refiere el título de esta nota, que solamente los evasores quedaron comprendidos en la hipótesis normativa.”*

D.- Por ser el concepto de evasión de carácter económico y más amplio que el descrito en la tipificación de la infracción administrativa de defraudación prevista por el artículo 96 del Código Tributario, ese levantamiento del secreto bancario podrá solicitarse de la Sede Judicial competente, si la Administración acredita en la resolución fundada, la configuración de la defraudación tributaria, mediante la reunión de los elementos objetivos y subjetivos requeridos legalmente y la necesidad para la correcta tipificación de dicha infracción tributaria, todo sujeto a la comprobación plena por parte del Juez.

E.- Para el caso de que la Administración Tributaria sólo haya podido comprobar los indicios objetivos previstos en el artículo 96 inciso 3° del Código Tributario y no haya podido acreditar plenamente el elemento objetivo del fraude (fraude-engaño u ocultación activa), el sujeto activo podrá solicitar el levantamiento del secreto bancario si acreditare que resulta necesario para comprobar la correcta tipificación de la infracción tributaria de omisión de pago prevista como infracción residual en el artículo 97 del Código Tributario y siempre sujeto a la comprobación judicial.