

ÍNDICE GENERAL

Abreviaturas utilizadas	4
Prólogo a la tercera edición	5
Advertencia a la reimpresión de la segunda edición	6

CAPÍTULO I

NATURALEZA DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS Y SUS SANCIONES

I. Planteo	7
II. Tendencia Autonomista o Tributarista	7
A) Análisis ontológico	7
B) Análisis positivo	8
C) Análisis valorativo	8
III. Tendencia penalista	9
A) Análisis ontológico. La importancia de la pena	9
B) Análisis positivo	13
a) Planteo	13
b) El artículo 91 del Código Penal	13
c) Consagración positiva de los principios generales del derecho sancionatorio y sus limitaciones	14
C) Análisis axiológico	14

CAPÍTULO II

REGULACIÓN POSITIVA URUGUAYA DE LOS PRINCIPIOS DE DERECHO SANCIONATORIO APLICABLES AL DERECHO TRIBUTARIO

I. Introducción	15
II. Principio de legalidad	15
A) Su consagración positiva	15
B) Limitaciones del principio en el derecho sancionatorio tributario	16
C) La interpretación doctrinaria y jurisprudencial	17
III. La tipicidad	17
A) Su importancia	17
B) Consagración legal	18
C) Excepciones. Debilitamiento del principio	18

D) La importancia de la tipicidad en algunos casos decididos por la jurisprudencia	18
IV. El principio de irretroactividad	19
A) Nuestro derecho positivo	19
B) Fundamentos	20
C) Excepción legal al principio: la norma que crea una situación más benigna	20
D) Otras excepciones al principio. Jurisprudencia	20
V. Jurisdiccionalidad	21
A) Principios constitucionales e internacionales	21
B) La situación del Derecho Penal Tributario en este punto	22
C) El control jurisdiccional posterior	22
D) Excepciones flagrantes al principio	23
VI. Debido proceso	23
A) Principios constitucionales e internacionales	23
B) Garantías dentro del proceso administrativo	24
C) Garantías en los procesos jurisdiccionales	24
D) Excepciones al principio	25
VII. Personalidad	25
A) Planteo y dificultades	25
B) Excepciones que no son tales	26
C) Sucesión mortis causa	26
D) Responsabilidad de las entidades	27
E) Dependientes y otros integrantes de la entidad sujeto pasivo de obligaciones	28
F) La responsabilidad pecuniaria	29
G) Conclusiones sobre la responsabilidad penal de los entes colectivos ..	29
VIII. Subjetividad	30
A) El Código Tributario Uruguayo	30
B) Las excepciones. Jurisprudencia	31
IX. Principio de trascendencia	31
X. Carga probatoria del acusador. O inocencia del imputado	32
A) Principios constitucionales	32
B) El Código Tributario Uruguayo	32
XI. El principio "non bis in idem" y la concurrencia formal de ilícitos tributarios	33
A) Concepto	33
B) El problema en el Derecho Penal Tributario	33

C) La solución dentro del Cap. V del CTU	34
D) La clausura	34
XII. Conclusiones	35

CAPÍTULO III

LA MORA

I. El texto legal	37
II. Antecedentes	38
III. Análisis de la figura que describe la conducta típica	38
A) Introducción: Precisiones terminológicas. Demora, Mora e Infracción de Mora	38
a) La demora	39
b) La mora	39
c) La infracción mora tributaria	39
B) Los elementos de la figura infraccional	40
a) La no extinción de la deuda	40
b) Por tributos	40
c) En el momento y lugar que corresponda	41
d) Operándose por el solo vencimiento del término establecido	42
IV. Análisis de la consecuencia de la conducta típica	43
A) La multa	43
B) El recargo mensual	44
a) El proyecto del 70	44
b) El Código a la fecha de su aprobación	45
c) La Ley 14.948 de 7.XI.79	45
d) La Ley 17.930 de 19.XII.05	47
V. Principios penales aplicables en la infracción	49
VI. ¿Las eximentes de responsabilidad del Art. 106 CTU son aplicables a las sanciones por mora?	50
A) La interpretación literal y directa del Código	50
B) La tesis de la Administración Tributaria	51
C) Los argumentos esgrimidos para descartar la aplicación del Art. 106 y su refutación	51
VII. La aplicación del artículo 101 a la mora	53
VIII. La ilegalidad de los recargos capitalizables antes de la Ley 16.320 ...	54
IX. La aplicación de los recargos de mora luego de la Ley 16.320	55
A) Problemas resueltos y problemas planteados	55
B) Marco consecuencial de la mora. Su fijación en el tiempo	55

C) La tesis del TCA sobre la aplicación de la tasa vigente en cada período en que se mantiene el adeudo	56
a) El calculo día por día	57
b) Los recargos constituyen una consecuencia resarcitoria o indemnizatoria	57
c) Irrelevancia de este aspecto para la irretroactividad	58
d) El "estado de mora" situación que no puede cambiarse por una de las partes	59
D) La consumación de la mora ¿infracción continuada o instantánea? ..	60
E) El artículo 94 del CTU frente al artículo 486 de la Ley 16.320	62
F) Conclusión. Consecuencias de los desarrollos anteriores	63

CAPÍTULO IV

LA CONTRAVENCIÓN

I. El texto legal	65
II. Antecedentes	66
III. Análisis de las conductas tipificadas	66
A) Inciso Primero del Art. 95 del CTU.	66
a) Violación de leyes y reglamentos	66
b) Dictados por órganos competentes	66
c) Que establecen deberes formales	66
B) Inciso segundo del Art. 95	67
IV. Casos de deberes formales establecidos en el Código Tributario y en otras normas	68
A) Deberes impuestos por el Código	68
B) Otros deberes formales fuera del CTU	72
V. Análisis de la consecuencia de las conductas tipificadas	72
VI. Principios penales aplicables	73
VII. La necesidad del elemento subjetivo (culpabilidad) en la infracción de deberes formales	73

CAPÍTULO V

DEFRAUDACIÓN FISCAL

I. Régimen legislativo	75
A) Antecedentes	75
B) Estructura dentro del CTU	75
a) La defraudación tributaria castigada con pena pecuniaria (art. 96 del CTU)	75

b) La defraudación tributaria castigada con pena privativa de libertad (art. 110 del CTU)	75
C) Textos fuera del CTU que mencionan la defraudación	78
a) Decreto-ley 14.948 de 7/11/79, art. 47 (Incorporado al T.O. 1996 como art. 124 del Título 1, cap.4 referido a defraudación)	78
b) Ley No. 14.100 de 29/12/1972 art. 90. Ley No. 14.252 de 22/8/74, art. 328 (Figura en T.O. 1996 como art. 80 en el Título 10) (incumplimiento de deberes formales en el Impuesto al Valor Agregado) ..	79
c) Ley No. 14.100 de 29/12/72 art. 93. Figura como art. 83 del T.O. 1996 (Infracción a las normas de identificación en el IVA)	79
II. Penalidades del ilícito	79
A) La pena prevista por el art. 96 CTU	80
B) La pena prevista en el art. 110 del CTU	80
III. Juzgamiento del fraude fiscal	80
A) El ilícito previsto en el art. 96 CTU	80
B) El ilícito previsto en el art. 110 CTU	81
IV. Posibilidad de un doble juzgamiento	82
A) Lesión al principio "non bis in idem"	82
B) Evolución de la figura	82
V. Elementos de la figura sancionada con pena pecuniaria (art. 96 CTU) ..	83
A) Planteo de diversos problemas cuyo estudio es previo y cuyas soluciones se encuentran muchas veces interrelacionadas	83
B) El elemento objetivo de la figura. El acto fraudulento	84
a) El verbo nuclear	84
b) Materialidad: acto fraudulento	85
c) La finalidad (intención) del acto fraudulento y sus límites	86
d) Prescindencia del resultado dañoso	86
C) Elemento subjetivo – el dolo	86
D) La prueba de los elementos de la defraudación tributaria castigada con pena pecuniaria (art. 96 CTU)	87
a) Diferencias entre la prueba de los elementos objetivos y el dolo ...	87
b) Las presunciones de la intención de defraudar (dolo)	88
E) Conclusiones sobre la técnica legislativa del artículo 96	92
VI. La defraudación tributaria castigada con penas privativas de libertad (art. 110 CTU)	93
A) Los antecedentes	93
B) Análisis de la figura	93
C) El elemento subjetivo	94
D) Condición de procesabilidad. La exigencia de denuncia	95

VII. Defraudación, elusión y economía de opción	95
A) Planteo	95
B) Conceptos	96
C) Ejemplos	97
D) Conclusión respecto a la relación elusión-defraudación	98
E) La seguridad jurídica	99

CAPÍTULO VI

LA OMISIÓN DE PAGO

I. Texto legal	101
II. Antecedentes	101
III. Análisis de la conducta tipificada	102
A) Todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentemente tipificados... ..	102
B) ... que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación respectiva	102
IV. Comparación con las infracciones precedentes (mora, contravención y defraudación) a los efectos de la aplicación subsidiaria de la omisión de pago	102
A) Diferencia con la contravención	103
B) Diferencia con la mora	103
C) Diferencia con la defraudación	104
D) Conclusiones de la comparación	105
V. Principios penales aplicables	105
VI. El elemento subjetivo	105
VII. Análisis de la sanción	106

CAPÍTULO VII

LA INSTIGACIÓN PÚBLICA A NO PAGAR TRIBUTOS, SANCIONADA CON MULTA

I. Texto legal	107
II. Antecedentes	107
III. Análisis de la conducta infraccional	107
IV. Consecuencia sancionatoria	109

CAPÍTULO VIII

**INSTIGACIÓN PÚBLICA A NO PAGAR TRIBUTOS Y MANIOBRAS CONCERTADAS TENDIENTES
A ORGANIZAR LA NEGATIVA COLECTIVA AL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
SANCIONADAS CON PENA PRIVATIVA DE LIBERTAD**

I. Texto legal	111
II. Antecedentes	111
III. Conductas tipificadas	111
A) La instigación pública a rehusar o demorar el pago de tributos -remisión	111
B) Efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias	112
IV. La consecuencia sancionatoria	114

CAPÍTULO IX

NO VERSIÓN DE IMPUESTOS RETENIDOS O PERCIBIDOS

I. El texto legal	115
II. Análisis de la figura	115
A) Sujetos activos del delito	115
B) Conducta típica	116
III. Elemento subjetivo	116
IV. La sanción	117
V. Otros problemas del texto (Antecedentes y derogaciones)	117

CAPÍTULO X

LA CLAUSURA COMO SANCIÓN A ILÍCITOS TRIBUTARIOS

I. Planteo	119
II. Los textos legales	119
III. Caracteres de la infracción y de la sanción	121
A) Las conductas castigadas	121
B) La sanción	121
IV. Caracteres del procedimiento de aplicación	121
A) Carácter facultativo	121
B) Trámite administrativo previo	122
C) La intervención judicial	123
D) Los plazos del artículo 69 de la ley	124
V. Responsabilidad de los órganos intervinientes	125
VI. La inconstitucionalidad de la norma	125
A) Planteo de la cuestión	125

B) Antecedentes argentinos y su crítica	125
C) Nuestra doctrina	126
VII. Conclusión sobre la inconstitucionalidad del texto vigente del artículo 69	130
VIII. Jurisdicción y competencia en materia de clausuras	130
A) Jurisdicción y competencia	130
B) La materia en la Ley 15.750	131
C) Otras normas de nuestro ordenamiento jurídico	131
IX. La ley y jurisprudencia argentinas tratan la clausura como pena	132
X. La clausura como pena. Caracteres y consecuencias	133
XI. La normativa constitucional para la imposición de penas	134
XII. El debido proceso y su control	136
A) Los requisitos del pronunciamiento de la Administración sobre el ilícito que solicita castigar	136
B) El control administrativo	137
C) El control judicial sobre la juridicidad de los actos administrativos ..	138
D) El debido proceso judicial y su control	138
XIII. La clausura administrativa	139
A) La clausura durante la vigencia del artículo 69 de la Ley 16.134 (24.9.90 al 1.3.91)	139
B) La clausura administrativa en el régimen actual	139
XIV. La clausura judicial	141
A) La fórmula legal y la Constitución	141
B) Posibilidades del trámite judicial	142
XV. Medios impugnativos	144
A) En el trámite administrativo	144
B) En el trámite judicial	145
C) Naturaleza de la decisión judicial	145
XVI. Conclusión	147

ADDENDA

Competencia del Poder Judicial para decidir sobre actos administrativos ilegales	151
Reparación por causa de actos administrativos ilegales	159
Los defectos formales del expediente administrativo en la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo	163
Responsabilidad y Mora en la Ley de Presupuesto 17.930	172
Otros trabajos del autor	187