

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 21 de diciembre de 2017.

No. 1067

VISTOS:

Para sentencia definitiva, en estos autos caratulados: “CHAVEZ LUNGO, DIEGO ANDRÉS Y OTRA con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de Nulidad” (Ficha No. 222/2014).

RESULTANDO:

I) Con fecha 3/4/2014 compareció Diego Andrés Chavez Lungo por sí y en representación de TENIFOR S.A. (fs. 13/22 vto.) a demandar la nulidad de la Resolución N° 3288 de fecha 10/10/2013, dictada por el Director General de Rentas, Cr. Pablo Ferreri, por la cual se resolvió:

“1º) Aprobar la actuación inspectiva realizada y declarar que a la contribuyente “TENIFOR S.A” por el período 11/08-10/10, le correspondió abonar las siguientes obligaciones tributarias: por concepto de IVA (período 11/08-10/10) la suma de \$ 419.237; por concepto de Anticipos de IRAE (períodos 01/10-10/10) la suma de \$ 89.984; por concepto de saldo de IRAE (períodos 12/08, 12/09) la suma de \$ 172.810; por concepto de saldo de PATRIMONIO (períodos 12/08, 12/09) la suma de \$ 10.035 y por concepto de saldo de ICOSA (períodos 12/08, 12/09) la suma de \$ 5; totalizando un monto global de \$ 692.071

2º) Declarar que deducidos los pagos parciales por un monto total de \$ 523.981 (...), el adeudo quedó reducido a \$ 168.090 por concepto de IVA (período 04/10-10/10) e IRAE Anticipos (período 05/10-10/10).

3º) Declarar que la contribuyente incurrió en mora por no haber extinguido en fecha las obligaciones referidas en el primer numeral anterior, imponiendo por tal concepto una multa que asciende a la suma de \$ 138.414, más \$ 194.764 por concepto de recargos por mora generados hasta la fecha en que se cancelaron parcialmente los impuestos determinados y más los recargos por mora que se continúen generando hasta la efectiva cancelación de los impuestos que restan cancelar detallados en el numeral precedente.

4º) Declarar que la citada empresa incurrió en la infracción tributaria de defraudación, imponiéndole como sanción una multa que asciende a \$ 2.076.213, equivalente a tres veces el monto de los tributos defraudados detallados en el numeral 1º).

5º) Declarar al director y representante de la contribuyente, el señor Diego Andrés Chavez Lungo, solidaria e ilimitadamente responsable del IRAE detallado en el numeral 2º y sus sanciones moratorias; solidaria e ilimitadamente responsable por el IVA detallado en el mencionado numeral y personalmente responsable por las sanciones moratorias y la multa por defraudación. (...)" (fs. 311/312 A.A).

En primer término, afirmó que no se verificaron los presupuestos legales que autorizan a la Administración a considerar que se ha probado plenamente la existencia de la infracción de defraudación.

En efecto, entendió que no existió fraude, elemento objetivo, ni éste fue probado por la Administración, en quien recaía la carga de su prueba. Por tanto, no probó la existencia de engaño u ocultación. Explicó que el

legislador sanciona “todo acto fraudulento”, lo que implica que es necesario un comportamiento activo del agente. Así, quedan excluidas del tipo infraccional las conductas meramente pasivas u omisivas.

En cuanto al elemento subjetivo de la infracción, indicó que la verificación fáctica de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 96 del Código Tributario (C.T., de ahora en más) no implica de modo alguno la consecuencia jurídica de la configuración de la infracción tributaria. Dicho enunciado solo prevé que la referida verificación habilita a la Administración a presumir el elemento subjetivo. No obstante, la presunción sobre el elemento subjetivo de la infracción tributaria, no es suficiente para considerarla como comprobada.

Por otra parte, sostuvo que no surge del acta de interrogatorio de fs. 15 que se le haya advertido al administrado indagado, esto es, al ahora accionante, que sus declaraciones podían incriminarlo.

Agregó que la pregunta formulada por los inspectores actuantes al indagado, al que tampoco se le avisó que podía estar asistido de abogado, tenía por finalidad que el administrado se auto incrimine, confesando el ilícito y facilitando de esta ilegal forma, la obtención de la prueba por parte de la Administración tributaria para incriminarlo y sancionarlo.

Apuntó que la falta de la advertencia previa sobre el peligro de la autoincriminación en una declaración como indagado, es una garantía de la persona humana, conocida como Advertencias Miranda (SIC), las cuales fueron expresamente reconocidas como Derecho Humano, en el art. 20 de la Constitución de la República y en el artículo 8.2 literal g) del Pacto de San José de Costa Rica.

Explicó que la grave omisión padecida por el equipo inspector en el procedimiento de adquisición de la prueba dentro del procedimiento

administrativo, transforma la mencionada declaración en ilícitamente obtenida y como corolario de ello, impide que la Administración pueda legítimamente considerar comprobada la infracción de defraudación e imponer una grave sanción pecuniaria.

Respecto a la tipificación de la infracción de defraudación tributaria, sostuvo que la misma no puede configurarse válidamente a partir de una conducta puramente omisiva, absolutamente pasiva, como la desplegada por el accionante al admitir una mera no facturación.

Señaló que aún si se admitiera la validez del reconocimiento de Chávez, éste estaría limitado a una conducta omisiva que se halla excluida del aspecto material u objetivo de la defraudación, esto es, del engaño o de la ocultación.

Añadió que ni el cuaderno incautado, que el indagado declaró no conocer, ni la planilla, constituían una contabilidad paralela ni sistemática, así como tampoco fueron presentados a la DGI para inducir en error a los funcionarios. No existió engaño calificado, sino una simple maniobra que no puede superar ningún control fiscal, ni siquiera el más superficial.

Finalmente, adujo que no resulta comprobado que Diego Chávez hubiera tenido participación o siquiera conocimiento de la existencia del cuaderno, en consecuencia no puede imputársele responsabilidad personal en la configuración de la figura infraccional de la defraudación tributaria.

Manifestó que la Administración no diligenció la prueba que debía y se limitó a utilizar prueba indirecta, esto es, a presumir ilegítimamente que el representante de una empresa debe conocer y ha participado en la confección de un cuaderno manuscrito. La demandada utilizó presunciones basadas en otras presunciones y no en hechos comprobados, lo que colide con la prohibición legal establecida en el artículo 455 N°7 del Código de

Procedimiento Civil, para declarar que existió defraudación e imponer una grave sanción.

En el caso, la demandada no ha sido capaz de describir o identificar una maniobra idónea que sea susceptible de engañarla. La existencia del cuaderno no lo constituye, porque carece de la idoneidad suficiente que le impide superar hasta el más liviano control inspectivo de la Administración.

Al no existir defraudación, postuló que debe caer por sí sola la responsabilidad tributaria que fue declarada por el N°5 de la Resolución N°3288/2013, por el cual lo declaró a Chávez responsable por la multa de defraudación impuesta a la sociedad. Indicó que la demandada no acreditó que Chávez tuviera conocimiento de la existencia del cuaderno o que lo hubiera escriturado. Su reconocimiento de que no facturaba algunos clientes resulta viciado por un procedimiento interrogador que vulneró las garantías fundamentales. Por tanto, debe concluirse que no tuvo participación en los hechos que condujeron a la Administración a imputar la referida responsabilidad.

II) Conferido el traslado de la demanda, comparecieron las Dras. Karina Otero Campodónico y Fernanda San Martín, en representación de la Administración (fs. 28/37 vto.), a contestarla y solicitaron su rechazo, en base a los siguientes fundamentos.

Indicaron que surge de las actas labradas por los inspectores actuantes, la contradicción evidente de las declaraciones del co-actor Chávez, quien el 15 de octubre afirmó desconocer el manejo del cuaderno que llevaba su administrativa a los efectos del control, pero una semana después sostuvo desconocer la existencia del cuaderno.

Afirmaron que la existencia del cuaderno es la prueba de la existencia de la maniobra y el engaño llevado adelante por TEFINOR S.A. y por su único director y representante, el Sr. Diego Chávez.

Sostuvieron que la empresa proporcionó la planilla de ingresos y egresos en las que figura el monto de ventas correspondiente al ejercicio finalizado al 31/12/2009 que ascendió a \$2.133.183 sin IVA, cifra que difiere de lo declarado por la empresa en \$819.194, respecto de lo cual Chávez expresó que debe corresponder a ingresos no contemplados en la declaración.

Entendieron que la existencia del cuaderno demuestra que la empresa contaba con una contabilidad paralela, en la cual se reflejaba la totalidad de los servicios prestados por parte de los cuales intencionalmente y con ánimo de inducir en error no eran incluidos en sus declaraciones. Ello luce demostrado en la vía administrativa y en el Juzgado Penal, donde el Sr. Chávez fue procesado por el delito de defraudación tributaria.

La participación de Chávez en la maniobra surge acreditada porque era el único director y representante de la sociedad, tenía conocimiento de la existencia del cuaderno como él mismo lo reconoció en vía administrativa y en el proceso penal, a pesar de pretender, sin éxito, desconocer su manejo y habiendo reconocido que no se facturaba la totalidad de las ventas.

En relación a la vulneración de las garantías procedimentales, indicaron que no existe norma alguna que establezca la obligación de los funcionarios de la Administración, previo al labrado de un acta, de advertirle al declarante su derecho a no declarar en su contra. Por su parte, sí está expresamente prevista la obligación de los contribuyentes y responsables de colaborar con la Administración. Al declarar ante los

funcionarios inspectores, los contribuyentes no se están autoincriminando, sino que están cumpliendo con el deber de colaboración impuesto por el artículo 70 del C.T.

En ese sentido, concluyeron que el procedimiento administrativo se ajustó en un todo conforme a Derecho.

III) Abierto el juicio a prueba por decreto N°4886 de fecha 12/6/2014 (fs. 39), se diligenció la ofrecida por las partes y la misma obra certificada a fs. 116.

IV) Alegaron las partes por su orden, la actora lo hizo a fs. 120/130 y la demandada a fs. 133/142.

V) El Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, por dictamen N° 814 de fecha 19/10/2016 (fs. 145/149 vto.), aconsejó: “(...) *hacer lugar únicamente al segundo agravio, confirmándose en lo restante la Resolución impugnada*”.

VI) Por decreto No. 9639 de fecha 14/11/2016, se citó a las partes para sentencia (fs. 151) la que, previo pasaje a estudio de los Sres. Ministros, se acordó dictar en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO:

I) Que, en la especie, se han cumplido los requisitos establecidos en la Constitución de la República y normas concordantes, para el útil inicio de la presente acción (ex arts. 317 y 319 de la Constitución de la República, arts. 4 y 9 de la Ley 15.869).

II) El objeto de este proceso es resolver sobre la pretensión anulatoria deducida contra los numerales 4 y 5 de la Resolución N° 3288 de fecha 10/10/2013, dictada por el Director General de Rentas por la cual se culminó con la inspección realizada a TEFINOR S.A. y se declaró que incurrió en defraudación tributaria y a su director y

representante, el co-actor Diego Chávez Lungo, personalmente responsable por la multa por defraudación (fs. 311/312 A.A).

En apretada síntesis, de acuerdo con dicha pretensión la parte actora se agravio porque: i) se violentaron las garantías del debido proceso y ii) se le imputó la infracción de defraudación.

III) El Tribunal, por mayoría de sus integrantes y compartiendo contextualmente lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, hará lugar a la pretensión anulatoria, de acuerdo a los siguientes fundamentos.

IV) Sobre el agravio atinente a la violación de las garantías procedimentales.

En fase de cuestionamiento la actora apuntó a que cuando el co-actor Chávez declaró ante los inspectores, éstos no le hicieron saber, previo a su declaración, que podía ser asistido por un abogado, así como omitieron informarle que su declaración podía incriminarlo, conforme a lo que se conoce como “Advertencias Miranda”.

Por ello, sostuvo que la declaración efectuada el 21/10/2010 sin la presencia de su abogado es una prueba obtenida sin las garantías debidas, por tanto nula, por lo que contagia de nulidad al resto de las actuaciones.

Para la mayoría de los integrantes del Cuerpo, le asiste razón a la parte actora, por lo que el agravio es de recibo.

En efecto, de los antecedentes surge que el 21/10/2010 el Sr. Chávez declaró: *“Reconozco que hay un porcentaje de clientes a los cuales se les hace un recibo no oficial y no se les hace factura, pero desconozco la existencia del cuaderno”* (fs. 31 A.A.).

De la prueba agregada surge que en dicha oportunidad el Sr. Chávez se encontraba en las oficinas de la DGI, sin la presencia de sus asesores

contables y legales. No surge, además, que los funcionarios actuantes le hayan advertido que podía ser asistido por sus asesores, si ése era su deseo, y tampoco le advirtieron sobre las consecuencias eventualmente perjudiciales de su declaración.

Por otro lado, dicha declaración auto-incriminatoria fue utilizada por la Administración Tributaria como sustento fáctico del acto enjuiciado. Así, del Resultando I del acto surge:

“Que a fs. 128 y siguientes, la División Fiscalización informa respecto a la auditada, que:

a) no documentaba la totalidad de sus ventas, lo que fue reconocido por el representante de la empresa, señor Diego Andrés Chávez Lungo en el acta agregada a fs. 15, expresando que “reconozco que hay un porcentaje de clientes a los cuales se les hace un recibo no oficial y no se les hace factura...”

b) los montos de ingresos declarados son inferiores a los que figuran en la planilla proporcionada por la contribuyente” (fs. 311 A.A.).

Tal como lo señaló en su dictamen el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo:

“Por otra parte, no pude soslayarse que lo declarado por el contribuyente en el acta, puede dar lugar al establecimiento de sanciones (de naturaleza punitiva) o incluso a la formulación de una denuncia penal, por lo que las garantías consagradas para esta última materia deben trasladarse a dicha declaración.

En definitiva, entendemos que las denominadas Advertencias Miranda, constituyen un mecanismo que no debe ser soslayado a los contribuyentes al declarar sin asistencia letrada ante una inspección, a efectos de garantizar su ejercicio libre de los derechos consagrados en el

Pacto de San José de Costa Rica (que fueran ratificados por la Ley 15.737). Debido a ello, se sugerirá hacer lugar al primer agravio.” (fs. 145 vto./147 del Ppal).

La Corporación recientemente se ha expedido sobre la temática en cuestión, oportunidad en la que sostuvo:

“La tesis del actor es que, habiéndose omitido prevenir al actor de que sus declaraciones podían ser usadas en su contra en el proceso a seguir, de que tenía derecho a permanecer en silencio, a consultar un abogado y a que su abogado estuviera presente durante el interrogatorio, se violó el debido proceso y el vicio tiene como consecuencia la nulidad no sólo de tal declaración, sino de toda la prueba reunida en el proceso administrativo.

El Tribunal no comparte esa conclusión.

Desde luego que todo proceso administrativo debe ajustarse a las exigencias del debido proceso, reconocido como garantía fundamental del "estado de derecho", que incluye centralmente el derecho de defensa en su más amplia expresión. Las mentadas "advertencias" deben considerarse corolarios de tal derecho, en cuanto alertan al inculpado sobre su derecho a contar con defensa letrada y a no auto-incriminarse.

En ese aspecto se disiente con la tesis de la Administración que sostiene que ese principio queda excluido en materia tributaria por la prevalencia del deber de colaboración establecido por el Código Tributario (art.70). Sin dejar de reconocer la relevancia de ese deber del contribuyente o responsable para el buen funcionamiento del sistema tributario, no parece razonable atribuirle el carácter excluyente del derecho de defensa que la Administración le atribuye sin exponer ninguna razón que sustente su pretensión. Antes bien, se trata de un principio de

rango constitucional y como tal, no puede interpretarse que la obligación legal de colaboración en las tareas de determinación, fiscalización e investigación tenga ese alcance y valide una confesión obtenida sin cumplir con las garantías básicas.

Asiste razón al actor en que la confesión del actor en el caso, fue obtenida irregularmente y no tiene valor probatorio alguno. Encuadra en el concepto de prueba inadmisibile por razones de legitimidad -que derivan de la necesidad de proteger derechos fundamentales- y la consecuencia es su exclusión del proceso: la confesión debe tenerse por no hecha. Son plenamente revalidables aquí las múltiples afirmaciones doctrinarias y jurisprudenciales que abordan el tema (WHITTINGAM GARCÍA, Elizabeth. Las pruebas en el proceso tributario, 2a. ed. Bogotá, Temis, 2011; GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni y VARELA RELLAN, Alberto. El contribuyente frente a la inspección fiscal. Montevideo, Amalio M. Fernández, 200, p.105).

(omissis)

En esa oportunidad, los Ministros Dres. Tobía y Vázquez sostuvieron que "toda la prueba de cargo está inficionada porque existe conexión causal con la prueba que fue ilícitamente adquirida..." Precizando el criterio, citaron a M. MIRANDA ESTAMPES que señala que "la eficacia refleja de la prueba ilícita alcanza no sólo a la prueba originaria practicada ilícitamente sino a todas aquellas pruebas (derivadas) que aunque hayan sido obtenidas lícitamente tienen su origen en la información o datos obtenidos como consecuencia de la actuación ilícita inicial" y a M.GASCÓN ABELLAN, quien sostiene que "... también son ilícitas las pruebas indirectamente obtenidas a partir de la lesión de un derecho fundamental. Se trata, más exactamente, de las pruebas

lícitamente obtenidas a partir de las informaciones obtenidas de una prueba ilícita, lo que se denomina prueba ilícita o derivada.... este efecto reflejo o domino...no es sino una manifestación de lo que la doctrina norteamericana llama la teoría de los frutos del árbol envenenado... que expresa la nulidad de todo aquello que trae por causa un acto nulo y que hay que llevar hasta las últimas consecuencias: en nula toda prueba obtenida directa o indirectamente con violación de derechos y libertades fundamentales" (MIRANDA ESTAMPES, Manuel. "La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones" en Revista Catalana de Secreariat Pública, mayo 2010 p.139: GASCÓN ABELLAN, Marina "Freedom of proof? El incuestionable debilitamiento de la regla de exclusión de la prueba ilícita" en Jueces para la Democracia N°52, marzo 2005, p.59)." (Cfe. Sentencia No. 700/2017. El resaltado no está en el original).

Marccello Franco, subraya lo expuesto por los Prof. Rodolfo Spisso y Juan José Ferreiro Lapatza, en cuanto a que es imprescindible que las prerrogativas de la Administración se vean compensadas por garantías establecidas a favor de los particulares, de modo de buscar el justo equilibrio que permita la realización de los fines estatales sin desmedro de los derechos individuales. En ese sentido, el autor afirma:

“Cuando se analiza la vigencia de los derechos y garantías a favor del contribuyente es de rigor remitirse al principio de la buena fe que subyace en el accionar de la inspección tributaria, bajo el principio jurídico que la administración debe ejercer sus derechos conforme a las exigencias de buena fe, donde queda interdictado el abuso del accionar de la susodicha inspección.

(omissis)

El actual sistema legal, al potenciar más allá de los límites de lo razonable los medios de protección de los “intereses del fisco”, termina por restringir en forma injustificada los derechos fundamentales del individuo.

No en vano la jurisprudencia más combativa de los excesos de la administración ha consagrado en forma expresa que el sistema de fiscalización tributario no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a cualquier actividad estatal, y ni siquiera el noble propósito de combatir la evasión puede esgrimirse para violar dichos límites.

Se debe ser equidistantes en las ideas “pro fisco” atendiendo lo necesario de reparar que, la Constitución en su verdadera esencia, fue dictada, en la exacta advertencia de GARCÍA DE ENTERRÍA, para garantizar al ciudadano un freno a los excesos usuales y reiterados del poder público.

La relación existente entre el fisco y los contribuyentes encuentra un límite preciso en el derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia que asiste a estos últimos, de los cuales deriva el principio de no autoincriminación forzada.

En este sentido, el ejercicio del derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia, imponen al acusador la obligación de abstenerse de cualquier tipo de coacción orientada a la declaración o confesión de culpabilidad del acusado.

El artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, incluye entre las garantías judiciales el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable lo que conlleva la imposibilidad de volcar en las sentencias judiciales y aún en los actos

administrativos de carácter sancionatorio para el administrado el contenido de declaraciones y confesiones autoincriminatorias obtenidas por la actuación de la autoridad inspectiva.

Como señala FOLCO, “los elementos probatorios colectados por la administración tributaria en procedimientos administrativos no pueden sin más ser extrapolados a un proceso penal, so pena de nulidad, toda vez que resulta de rígida aplicación la regla de exclusión...y ello resulta también aplicable a toda probanza conexa que directa o indirectamente derive de la prueba ilícita”.

Todo contribuyente, ante el requerimiento efectuado por el organismo recaudador para que suministre algún tipo de información o documentación que resulte autoincriminatoria se encuentra amparado por las disposiciones constitucionales.

Entendemos que el deber de colaboración de los contribuyentes y terceros con la administración fiscal, si bien es impuesto por disposiciones legales, encuentra su límite en los derechos fundamentales del administrado entre los cuales se halla el de no autoincriminarse.

El deber de colaboración debe cesar y por tanto deja de ser sancionable la negativa a prestar colaboración toda vez que surja riesgo de autoincriminación.

En consecuencia, toda vez que durante un procedimiento administrativo, en base a las inspecciones practicadas, aparezcan indicios de la existencia de infracción o delito, el contribuyente debe ser advertido de ello para poder ejercer su derecho a no colaborar.

Debe existir un punto medio, un punto de equilibrio en función del “principio constitucional de razonabilidad en el ejercicio de las facultades

por parte del fisco y razonabilidad en la ponderación de los derechos individuales de los contribuyentes”.

(omissis)

Consideramos que toda prueba obtenida durante el procedimiento administrativo en violación, directa o indirecta, de normas constitucionales que tutelan derechos fundamentales, debe ser declarada nula y carecer de efectos en la misma vía en la que fue obtenida y con más razón aún debe carecer de todo valor como para ser utilizada en el ámbito penal por ser su origen vehemente espurio.

La máxima constitucional que impone que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo no admite reservas y se aplica de igual manera en todos los procesos a que pueda estar sometida una persona y el fiscal no es la excepción.

(omissis)

Todo testimonio autoincriminatorio, u obtenido por la inspección tributaria en forma compulsiva al administrado y sin respetar las garantías del debido proceso (entiéndase la asistencia profesional idónea al contribuyente a la hora de declarar, testimoniar o formular descargos) no puede ser utilizado como soporte de una ulterior persecución penal tributaria ya que de esa forma se está vulnerando la presunción de inocencia”. (Franco, Marccello: “Facultad del Estado para aplicar penas por ilícitos fiscales”, publicado en Revista “Doctrina & Jurisprudencia”, N°297, CADE 24/02/2010).

De cuanto viene de señalarse, no resulta posible validar el accionar administrativo, desconociendo las citadas garantías. La Administración Tributaria en procedimientos administrativos de verificación de la situación contributiva de los sujetos pasivos debe tener, cuanto menos, una actitud

proactiva de resguardo institucional de los **derechos fundamentales** de los sujetos que se encuentran en relación de estricta igualdad con ella.

Por tal razón, no corresponde considerar que el núcleo esencial de garantías de contribuyentes y responsables recién active su vigencia al momento de conferírseles vistas al final de la instrucción de los procedimientos administrativos.

En efecto, como procedimientos con eventuales contenidos represivos, las garantías procedimentales, como son entre otras las **Advertencias Miranda**, permiten adecuadamente conjugar el debido procedimiento y el deber de colaboración de los sujetos pasivos.

Como apunta Sarró Riu, las conocidas prevenciones Miranda supone que todo sospechoso debe, ante cualquier pregunta, ser advertido de su derecho a guardar silencio, de cualquier declaración que haga pueda ser usada como prueba en su contra, y de su derecho a la presencia de un abogado (Sarró Riu, Jorge: “El derecho a no autoinculparse del contribuyente”, Bosch Editor, Barcelona, 2009, pág. 54).

Dichas prevenciones han logrado inculcar la idea de que la acusación no puede utilizar declaraciones, ni exculporias ni inculporias, provenientes del acusado obtenidas en el interrogatorio, salvo que se demuestre que se dieron todas las garantías procesales para salvaguardar eficazmente el derecho a no declarar contra sí mismo (Cf. Eusamio Mazagatos, Ester y Sánchez Rubio, Ana: “La prueba ilícita en la doctrina de la Corte Suprema de Estados Unidos”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 151).

Particularmente, porque los procedimientos de fiscalización no son exclusivamente inquisitivos, cuyo objeto sea la aplicación de prerrogativas exorbitantes en el despliegue probatorio para verificar realidades

contributivas. Justamente, en este tipo de procedimientos existen principios de la actividad administrativa y que, en el impulso oficial que debe dar el órgano público, no resulta posible que sean olímpicamente soslayadas.

La necesidad –sumamente atendible- de coleccionar elementos de prueba por parte del Fisco no lo habilita, indiscriminadamente, a obtener la confesión o reconocimiento de determinados hechos de parte de los particulares, sin la más mínima formalidad y, por contrapartida, proyectar consecuencias indudables sobre las esferas de los sujetos pasivos.

Esa declaración espontánea del sujeto pasivo debe obtenerse en estricto cumplimiento de determinadas reglas de Derecho, ya que, además, el proceder de buena fe del Fisco, se estima, no permite que el Estado compulsivamente actúe sin el más mínimo recelo para dar satisfacción al interés general que, huelga decir, también es el puntilloso aprecio por el cumplimiento de las garantías como lo es el **derecho subjetivo a no autoincriminarse**.

Como todo sujeto, objeto de un procedimiento con eventual contenido represivo, el contribuyente o responsable tiene un deber de colaboración que no implica, sin más, facilitar en todo momento y circunstancia la fiscalización si ello importa asumir un comportamiento infraccional.

Han de conciliarse, debidamente, las garantías y los deberes, sin que éstos licúen la protección normativa de los primeros.

Se insiste, el sujeto pasivo no está obligado a decir la verdad o reconocer pormenores de su actividad con trascendencia tributaria que puedan merecer el reproche sancionatorio del órgano público.

Será resorte de la Administración instruir adecuadamente el asunto, mediante la obtención de probanzas útiles que, eventualmente, suplan el

silencio del administrado en ejercicio de su derecho. Pero a la verdad no se arriba de cualquier forma, sino mediante el *prudente arbitrio* de los poderes públicos.

Con tales entendimientos, la mayoría de los integrantes del Tribunal estiman que la prueba obtenida en el interrogatorio efectuado al Sr. Chávez, resulta ilícita, nula y carente de validez a todos los efectos.

V) **Sobre la infracción de defraudación tributaria imputada.**

El acogimiento de la causal de nulidad desarrollada en el capítulo anterior, impide, a criterio de la mayoría, pronunciarse sobre el agravio de fondo esgrimido por la actora sobre la infracción de defraudación tributaria imputada.

En efecto, la Administración fundó la imputación de la defraudación tributaria a la empresa y la responsabilidad personal a su Director, en la prueba ilícitamente obtenida, según consta del Resultando I de la resolución enjuiciada (fs. 311 de los Antecedentes Administrativos).

Tal como se ha señalado en anteriores oportunidades, si bien el Tribunal debe en principio pronunciarse sobre todas las causales de nulidad que fueran invocadas por la parte actora, tanto aquellas vinculadas a agravios procedimentales como las relativas a agravios sustanciales, puede acontecer en ciertas ocasiones que el amparo de un agravio de índole formal o procedimental eventualmente determine la imposibilidad de pronunciarse sobre los agravios de fondo, por no contar el Tribunal con suficientes elementos de juicio para emitir tal pronunciamiento, justamente en virtud del vicio formal detectado (Cfme. Sentencias No. 86/2015 y 198/2016, entre otras).

Y esto último es lo que precisamente ocurre en el *casus*, en el cual la confesión ilícitamente obtenida al Sr. Chávez, irradió sus efectos a la prueba extraída a partir de dicho procedimiento, resultando contaminada la totalidad de la probanza obtenida.

En resumen, la omisión de la Administración de cumplir a cabalidad con el debido procedimiento administrativo y asegurar las garantías del interesado, determina al Tribunal, en mayoría, a amparar la pretensión anulatoria por razones ajenas al mérito.

En definitiva, por los fundamentos expuestos y lo dispuesto por los arts. 309 y 310 de la Constitución de la República, el Tribunal por mayoría de sus integrantes,

FALLA:

Anúlense los numerales 4 y 5 del acto impugnado, por razones estrictamente formales.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$28.000 (pesos uruguayos veintiocho mil).

Oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dra. Castro, Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Tobía (r.), Dr. Echeveste, Dr. Vázquez Cruz (d.).

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).

Discordia Dr. Vázquez Cruz

DISCORDE: En cuanto se considera que corresponde la confirmación del acto encausado y seguir el temperamento sustentado en la sentencia N° 700-2017. En este sentido, la confesión irregularmente producida en sede administrativa no afecta al resto de las pruebas que se produjeron en sede administrativa y penal.

El actor se agravió diciendo que en el interrogatorio inicial la Administración no le realizó las “Advertencias Miranda”. Al no haberle advertido que sus declaraciones podían incriminarlo y que tenía derecho a ser asistido por un abogado, se obtuvo ilícitamente la prueba, lo que inficiona de nulidad al acto enjuiciado.

Sostuvo que la grave omisión padecida por el equipo inspector en el procedimiento de adquisición de la prueba transforma esa declaración en ilícitamente obtenida y como corolario impide que la Administración pueda legítimamente considerar comprobada la infracción de defraudación e imponer una grave sanción pecuniaria tal como se realiza en el acto administrativo encausado en su resultando 1°.

La Administración argumentó que no existe norma alguna que establezca la obligación de los funcionarios de advertirle al declarante de su derecho a no declarar en su contra.

Por el contrario, sí está expresamente prevista la obligación de colaboración de los contribuyentes y responsables. Al declarar en actas y brindar la información solicitada los comparecientes no se están “auto incriminando” sino que están cumpliendo con su deber impuesto por el artículo 70 del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo expuesto, corresponde tener presente lo dispuesto por el art. 7 del decreto N° 500/991.

Apartándome del temperamento seguido por la mayoría, entiendo que en el caso se verifican ciertas circunstancias análogas a las que se produjeron en los autos "VOLONTERIO ZENDRÓN, GASTÓN IGNACIO Y OTRA con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad" (Ficha No. 198/2015), que conducen a sustentar que la confesión irregularmente obtenida en sede administrativa no determina la nulidad de la enjuiciada.

En dicho asunto, dijo el Colegiado: "(...) En primer lugar corresponde examinar el agravio por haberse omitido hacer al representante de la contribuyente, antes de tomar su declaración, las advertencias conocidas a raíz de un célebre proceso penal (Miranda vs Arizona) resuelto por la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, en que sostuvo que "...La persona en custodia debe, previo a su interrogatorio, ser claramente informada de su derecho a guardar silencio, y de que todo lo que diga será usado en su contra en un tribunal, debe ser claramente informada de que tiene el derecho de consultar con un abogado y tener a ese abogado presente durante todo el interrogatorio, y que, si es indigente, un abogado le será asignado sin costo para representarla.."

La tesis del actor es que, habiendo omitido prevenirlo de que sus declaraciones podían ser usadas en su contra en el proceso a seguir, de que tenía derecho a permanecer en silencio, a consultar un abogado y a que este estuviera presente durante el interrogatorio, se violó el debido proceso y el vicio tiene como consecuencia la nulidad no sólo de tal declaración, sino de toda la prueba reunida en el proceso administrativo. El Tribunal no comparte esa conclusión.

Desde luego que todo proceso administrativo debe ajustarse a las exigencias del debido proceso, reconocido como garantía fundamental del "estado de derecho", que incluye centralmente el derecho de defensa en su más amplia expresión. Las mentadas "advertencias" deben considerarse corolarios de tal derecho, en cuanto alertan al inculpado sobre su derecho a contar con defensa letrada y a no auto-incriminarse.

En ese aspecto se disiente con la tesis de la Administración que sostiene que ese principio queda excluido en materia tributaria por la prevalencia del deber de colaboración establecido por el Código Tributario (art.70). Sin dejar de reconocer la relevancia de ese deber del contribuyente o responsable para el buen funcionamiento del sistema tributario, no parece razonable atribuirle el carácter excluyente del derecho de defensa que la Administración le atribuye sin exponer ninguna razón que sustente su pretensión. Antes bien, se trata de un principio de rango constitucional y como tal, no puede interpretarse que la obligación legal de colaboración en las tareas de determinación, fiscalización e investigación tenga ese alcance y valide una confesión obtenida sin cumplir con las garantías básicas.

Asiste razón al actor en que su confesión en el caso fue obtenida irregularmente y no tiene valor probatorio alguno. Encuadra en el concepto de prueba inadmisibles por razones de legitimidad -que derivan de la necesidad de proteger derechos fundamentales- y la consecuencia es su exclusión del proceso: la confesión debe tenerse por no hecha. Son plenamente revalidables aquí las múltiples afirmaciones doctrinarias y jurisprudenciales que abordan el tema (WHITTINGAM GARCÍA, Elizabeth. Las pruebas en el proceso tributario, 2a. ed. Bogotá, Temis,

2011; GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni y VARELA RELLAN, Alberto. *El contribuyente frente a la inspección fiscal*. Montevideo, Amalio M. Fernández, 200, p.105).

VI. Sin embargo, tampoco puede aceptarse que el vicio alcance a la prueba producida con anterioridad y con total independencia de esa confesión. (...)

PÉREZ NIETO admite la valoración de otras pruebas con tal de que no exista "conexión de antijuridicidad" entre la prueba viciada y la prueba posterior, la que puede ser "natural" cuando la posterior viene a partir de datos obtenidos por la ilícita, o "intelectual" cuando los datos obtenidos en forma ilícita permitieron el avance de la investigación (PÉREZ NIETO, Rafael. "Informe sobre Derecho sancionador Tributario" Valencia, Ed. Foro Jurídico, 2013 p.135).

De acuerdo con el criterio expuesto, ha de verse que **-en el presente- las actuaciones comenzaron con una inspección y la verificación subsiguiente de la autenticidad de las facturas de doce empresas -que figuraban como proveedoras de la contribuyente- con la que pudo establecerse que tales facturas eran apócrifas, lo que indicaba una incuestionable infracción tributaria. Mucho después se tomó al actor la declaración, cuestionada por omisión de la debida advertencia.** Durante casi dos años, el Fisco -actuando conforme a Derecho- había logrado reunir elementos probatorios suficientes sobre las graves irregularidades de la contabilidad de la contribuyente SILDAN TRADING S.A. todo ello antes de la declaración impugnada.

En ese contexto, a juicio del Tribunal el reconocimiento claro de la ilicitud de la confesión obtenida no irradia ilicitud sobre pruebas que no dependen de ella, e incluso son anteriores en el tiempo.

*En suma, de la reseña de las actuaciones (Considerando III) emerge que la investigación se inició el 15.12.2010 y antes de la declaración tomada al actor el 2.5.2012 (AA fs. 81) ya había elementos probatorios suficientes para demostrar la infracción que dio mérito a la determinación tributaria. Queda claro que tales probanzas -la documentación recolectada y los testimonios de las empresas interrogadas- fueron anteriores en el tiempo y enteramente independientes de la declaración del Director de la empresa. **Vale decir que antes de la confesión inválida, la Administración había logrado probar en forma fehaciente la existencia de irregularidades en la contabilidad de la empresa contribuyente, que justificaron efectuar una reliquidación en más de los impuestos inspeccionados e imputar la infracción de defraudación tributaria.**” (la negrilla y el subrayado no están en el original).*

Si bien las circunstancias que rodean al caso de autos no son exactamente las mismas, se entiende que los fundamentos por los cuales se consideró que la confesión irregularmente obtenida en sede administrativa no irradiaba de nulidad a la resolución impugnada resultan igualmente aplicables.

Surge de los antecedentes que acceden a la causa que el 14 de octubre de 2010 se labró “ACTA DE INICIO DE ACTUACIÓN” en la que comparecieron Fulvio Olivera y Michael Focco, con domicilio en

Brandzen 2086, firmando el acta Michael Focco en calidad de socio (fs. 18, A.A.).

En la misma fecha y lugar comparece Daniel Oviedo Telis, en calidad de empleado de TENIFOR S.A. quien describe como actividad de la empresa las de garaje y lavadero así como la venta de accesorios para autos. En dicha instancia se procede –entre otras cosas- a un recuento de los vehículos en el lugar y a intimar la presentación de determinada documentación fiscal (fs. 19 a 22, A.A.).

Por acta independiente de misma fecha y con el mismo compareciente se deja constancia del retiro de: a) recibos otorgados a distintos clientes correspondientes a los meses de setiembre y octubre 2010; b) planillas de egresos del período 10/09 al 09/10; c) Tres notas de crédito (...), etc.

*Y sobre el final se estampa la siguiente constancia: **Otrosí digo: Se retira en este acto cuaderno con nómina de clientes mensuales** (la R significa (...))*

***Otrosí digo: También en este acto se retira pen drive conteniendo varias planillas Excel y se deja una carpeta de solo lectura**” (fs. 23, A.A.) (la negrilla y el subrayado no están en el original).*

En misma fecha se deja constancia que no se pudo abrir un mueble en el que según lo manifestado por el Sr. Daniel Oviedo se encontrarían planillas de ingresos, boletas y facturas, el que no se podía abrir por no contar él con llaves y estar en poder del dueño, motivo por el cual se procedió al lacrado de este (fs. 24, A.A.).

Por otra parte, se procedió a realizar un arqueo de caja en el que se constató un sobrante de \$ 1.839 (fs. 25 a 26, A.A.).

Al día siguiente, se interrogó al Sr. Diego Andrés Chávez Lungo, en su calidad de Director de la empresa TENIFOR S.A. (fs. 27 a 27 vto. y 28 a 28 vto., A.A.).

En la segunda acta, se dejó constancia que **“En el día de ayer se incautó en la empresa un cuaderno con detalle alfabético de los clientes mensuales donde en algunos casos dice “F” y en otros está escrito la letra “R”.** Se detalla alfabéticamente el nombre del cliente, en otra columna el modelo del vehículo, luego un número y después la letra “F” o “R” (...)” (fs. 28, A.A.).

Luego luce el interrogatorio que se le hizo sobre dicho cuaderno en donde el actor responde que desconoce su manejo. Más adelante explica **“Hay cosas que están facturadas (...) y otras que no están facturadas (...)”** porque **“se factura una vez al mes”** (fs. 28 a 28 vto., A.A.) (la negrilla y el subrayado no están en el original).

El 21 de octubre de 2010 se llevó a cabo un nuevo interrogatorio al actor en donde se procede a la exhibición de la siguiente documentación:

a) Cuaderno con detalle de clientes proporcionado por la empresa, donde cada uno tiene asignado el nombre, modelo de auto, número de cliente y las letras F o R;

b) Boletas correspondientes a los clientes mensuales de octubre 2009 N° 3288 a 3371;

c) Boletas manuales por concepto de estacionamientos por hora y lavados de autos N° 3946 a 3950; de la N° 4125 a 4150 y de la N° 4151 a 4288;

d) Recibos no oficiales correspondientes a dicho mes.

Es en esta oportunidad donde el actor confesó: “Reconozco que hay un porcentaje de clientes a los cuales se les hace un recibo no oficial y no se les hace factura, pero desconozco la existencia del cuaderno”

*En esta instancia también se pone de manifiesto que “El monto de ventas correspondiente al ejercicio finalizado al 31/12/2009 según planilla de ingresos y egresos proporcionada por la empresa ascendió a \$ 2.133.183 sin IVA, cifra que difiere en más de lo declarado por la empresa en \$ 819.194” y al preguntarle el accionante manifestó que: “**Deben corresponder a ingresos que no fueron contemplados en la Declaración**” (fs. 31, A, A.) (la negrilla y el subrayado no están en el original).*

Es evidente que lo declarado por el actor en sede administrativa está viciado de una irregularidad procedimental al no haberse realizado con las garantías del debido procedimiento.

Sin embargo, también es claro que la Administración se valió de elementos probatorios documentales que igualmente resultaron hábiles para demostrar la discordancia entre lo declarado y lo realmente percibido.

En este sentido, cobra especial relevancia lo dicho por los inspectores actuantes, Cr. Martín Colasso y Cra. Adriana Carzoglio en cuanto detallan las visitas que realizaron a la empresa y además de hacer constar el reconocimiento de la no facturación en acta de 21 de octubre de 2010 señalan: “Por otra parte se tuvo acceso a una planilla con detalle de los ingresos por el período 11/08 al 12/09 y pudo constatarse que dichos montos superan los declarados por la empresa” (vide. fs. 146, A.A.).

Y luego concluyen: **“Del análisis de la documentación de ventas, compras, gastos y de la carpeta fiscal exhibida se pudieron constatar las siguientes irregularidades:**

5.2.1.) No se documentan la totalidad de las operaciones de venta.

5.2.2.) Los montos de ingresos declarados son inferiores a los que figuran en la planilla proporcionada por la empresa” (fs. 146) (la negrilla y el subrayado no están en el original).

Quiere decir que la Administración no se basó únicamente en la confesión que irregularmente obtuvo del actor, sino que tomó en cuenta además otros elementos que recolectó en su procedimiento inspectivo. A saber:

a) **un cuaderno con nómina de clientes mensuales** que significativamente reveló la existencia de clientes a los cuales se les facturaba (F) y clientes a los cuales se les emitía recibos no oficiales (R) (vide. el referido cuaderno en sobre de manila agregado junto al expediente principal y la constancia de la constatación realizada por los inspectores a fs. 31, A.A.);

b) **una planilla con detalle de los ingresos por el período 11/08 al 12/09** por la que pudo constatar que dichos montos superan los declarados por la empresa (vide. fs. 21 del Anexo Documental I del expediente penal 2-3703/2012 y declaración del 13 de marzo de 2012 de la Cra. Carzoglio en sede penal, a fs. 10 del mismo).

Se entiende que la Administración logró probar con anterioridad a la declaración del 21 de octubre de 2010 y por otros medios probatorios la infracción que en definitiva le imputó al actor.

Por lo tanto, la confesión irregularmente obtenida no sería susceptible de irradiar de nulidad a la enjuiciada.

Sin perjuicio de lo señalado, no puede dejar de advertirse lo acaecido en sede penal, en donde se llevó adelante un proceso por la figura penal de defraudación tributaria en el que el actor reconoció lo declarado en sede administrativa en presencia de su defensor penal (vide. fs. 16 del expediente penal 2-3703/2012 y fs. 13, 15 y 16 de su Anexo Documental I) y resultó condenado por el delito de defraudación tributaria y la sentencia quedó firme (vide. fs. 73 del expediente penal 2-3703/2012).

*En lo que respecta a la sentencia de condena, interesa destacar aquí que al momento de su dictado se señaló: “En consecuencia, **como sostiene el Ministerio Público: ‘El cuaderno incautado constituye la prueba fehaciente de que se llevaba en la empresa TENIFOR S.A. una doble registración con el fin de engañar a la Administración Tributaria y perjudicarla en su derecho a la percepción de Tributos’**”*

Se trata entonces de un engaño susceptible de inducir en error a los funcionarios de la DGI que como tal es configurativo del tipo penal previsto en el art. 110 del Código Tributario y que en el caso configuró un perjuicio para el Fisco por la suma estimada de \$ 692.071, suma que se verá incrementada por la aplicación de multa por mora y multa por la infracción tributaria, que al momento de presentación de la denuncia ascendía a \$ 2.076.213” (vide. fs. 73 del expediente penal 2-3703/2012). (el subrayado no está en el original).

Por lo tanto, aún cuando la confesión administrativa estuviera viciada de nulidad por haber sido obtenida en forma irregular, existen

elementos de prueba fehacientes que permiten sustentar la existencia de la figura infraccional imputada.

En cuanto a los agravios relacionados a la inexistencia de la figura de defraudación tributaria, se estima que no resultan de recibo por similares razones a las que fueron tenidas en consideración por la Justicia Penal actuante.

En efecto, si bien la figura infraccional prevista por el art. 96 del Código Tributario difiere del tipo penal establecido por el art. 110 del mismo plexo normativo, se verifican en el caso tanto el elemento objetivo como el subjetivo.

En cuanto al fraude o engaño calificado, susceptible de inducir en error a los funcionarios de la DGI, el mismo se desprende de la doble registración de la empresa, la que permanecía oculta en un cuaderno con un claro propósito de defraudar al fisco.

En cuanto al elemento subjetivo se deduce de las presunciones de los literales A, B y D del artículo 96 del Código Tributario y también se infiere de la valoración que conforme a las reglas de la sana crítica se realizaron por la Justicia Penal y que resultan trasladables.

Tal como lo señaló el Ministerio Público, “(...) llama poderosamente la atención el desconocimiento invocado (del cuaderno) cuando en contrapartida proporcionó datos precisos respecto de los costos fijos incluyendo hasta los de seguridad y papelería. Ello permite deducir la efectiva injerencia y funcionamiento de la empresa que, dada su dedicación al comercio -a través de una empresa de importación de productos químicos- revela al estándar (del) buen comerciante con la

diligencia propia de éstos, que desacredita el desconocimiento invocado (...)” (fs. 64 a 64 del expediente penal 2-3703/2012).

Por último, y con relación a la alegada falta de responsabilidad del actor, debe distinguirse la responsabilidad solidaria de la personal.

*En concreto, el acto administrativo resolvió: “5º) Declarar al director y representante de la contribuyente Sr. **Diego Andrés Chávez Lungo**, solidaria e ilimitadamente responsable del IRAE detallado en el numeral 2º y sus sanciones moratorias; solidaria e ilimitadamente responsable por el IVA detallado en el mencionado numeral y personalmente responsable por las sanciones moratorias y la multa por defraudación.” (fs. 311 a 312, A.A.).*

Quiere decir que en lo que respecta a la multa por defraudación la Administración lo declaró personalmente responsable.

En virtud de que la plataforma de agravios que esgrimió el actor en el plano sustancial se circunscribió a cuestionar la multa por defraudación sólo corresponde realizar dicho análisis y no el de la responsabilidad solidaria por los tributos, cuestión que no integra el objeto del presente proceso.

Sobre el punto, debe tenerse presente la condición de Presidente y único Director de la empresa TENIFOR S.A., la que surge de la constancia notarial glosada a los antecedentes administrativos, designado por Asamblea Extraordinaria de 22 de octubre de 2008 (fs. 178, A.A.), situación que permaneció incambiada al 3 de marzo de 2011, como se informa por la Sección Notarial de la DGI (fs. 188, A.A.).

El actor no podía estar ajeno al giro tributario y empresarial de TENIFOR S.A. y de hecho no lo estaba, teniendo una activa participación.

Adviértase por ejemplo que durante la inspección se dejó constancia que no se pudo abrir un mueble en el que según lo manifestado por el Sr. Daniel Oviedo se encontrarían planillas de ingresos, boletas y facturas, el que no se podía abrir por no contar él con llaves y estar en poder del dueño, motivo por el cual se procedió al lacrado de este (vide. fs. 24, A.A.).

El desconocimiento del cuaderno de clientes mensuales no resulta creíble en virtud del rol que éste tenía en la empresa.

Fue justamente en función de su rol protagónico en la empresa que la DGI lo interrogó acerca de las diferencias entre lo declarado y lo constatado y al presumir la existencia de una maniobra fraudulenta lo denunció penalmente.

La DGI lo responsabilizó administrativamente ante las irregularidades tributarias que constató y lo denunció penalmente en virtud de considerar que existían elementos que podrían configurar la figura penal prevista por el art. 110 del Código Tributario.

En consecuencia, no se advierte que su accionar haya sido ilegítimo o inmotivado como aduce la parte actora.

Por todo lo dicho, se considera que procede la confirmación del acto impugnado.