



INFRACCIONES TRIBUTARIAS. LOS ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACIÓN EN LA LEY N° 125/91

Eduardo Antonio Caballero Barreto (eduardocaballerob@gmail.com)

Abogado. Escribano público. Especialista en Derecho Civil y Comercial. Docente
investigador de las carreras de Empresariales y Educación a distancia de la Universidad
Columbia del Paraguay

RESUMEN

El presente artículo busca identificar cuáles son los elementos de la infracción tributaria de defraudación con la finalidad de determinar el alcance y sentido de cada uno de ellos. Por lo tanto, en la infracción tributaria de defraudación fiscal se analiza el acto dañoso que provoca un perjuicio en el caso concreto, con la intención del autor o autores de obtener un beneficio para sí o para terceros con independencia que el contribuyente posea créditos a su favor, puesto que este hecho no constituye elemento para el análisis de la configuración de la defraudación fiscal. Por ello, debe analizarse cada acto tipificado como defraudación independientemente que el contribuyente tenga créditos o saldos a su favor, o como consecuencia de la reliquidación de la obligación tributaria surjan saldos o no a favor del Fisco.

Palabras claves: Defraudación - Ley N° 125/91 - Sujetos activos - conducta del autor – idoneidad - dolo – finalidad – resultado - sanción.

ABSTRACT

This article seeks to identify the elements of the tax fraud infraction in order to determine the scope and meaning of each one of them to determine their configuration. Therefore, in the tax offense of tax fraud, the harmful act that causes damage in the specific case is analyzed, with the intention of the author or authors to obtain a benefit for themselves or for third parties regardless of whether the taxpayer owns credits to his Favor, since this fact does not constitute element for the analysis of the configuration of the tax defraudation. For this reason, every act classified as fraud should be analyzed regardless of whether the taxpayer has credits or balances in his favor or as a result of the reliquidation of the tax liability, whether or not the tax authorities are in the process of balancing.

Keywords: Defraudation - Law No. 125/91 - Active Subjects Tax - author's conduct – suitability – malice – purpose – result – sanction. 8



PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La presente investigación pretende identificar los elementos de la infracción tributaria de defraudación establecidos en la ley N° 125/91, con la finalidad de analizar cada uno de ellos y establecer la correcta configuración conforme a la legislación tributaria.

Nace la idea de investigar sobre este tema en razón de la interpretación dispar que se le asigna a uno de los elementos de la infracción de defraudación: *el perjuicio al Fisco*.

Con este estudio se busca proporcionar fundamentos sobre cada uno de los elementos de la defraudación, principalmente el referido al perjuicio al Fisco.

La investigación no tiene antecedente de haber sido objeto de estudio en el ámbito nacional; sin embargo, en el ámbito internacional fueron desarrollados varios estudios, entre los cuales podemos citar los de Carlos María Folco y Juan Bonet. En ellos se expusieron las diferentes posiciones en las cuales se resaltó la naturaleza jurídica del dolo, ya sea de índole penal o civil, y del perjuicio al fisco.

En el presente trabajo, una vez identificados los elementos que deben concurrir para la configuración de la defraudación y el alcance de cada uno de ellos, se explicarán los efectos jurídicos de adoptar la naturaleza jurídica de índole civil del dolo y del alcance propuesto al elemento de perjuicio al fisco, proporcionando fundados argumentos.

Para intentar lograr dicha finalidad indagaremos sobre los argumentos que justifiquen cada uno de los elementos de la infracción tributaria defraudación y definan su alcance.

Todo ello buscando que sirva de guía a los intérpretes, en el ámbito administrativo o jurisdiccional, para la resolución de problemas referidos a la interpretación de los elementos de la defraudación regulada en la ley N° 125/91 y estableciendo una nueva perspectiva sobre la misma.

La presente investigación documental, cuyo objetivo general busca definir el alcance de los elementos que configuran la infracción tributaria de defraudación establecida en la ley N° 125/91, tiene como objetivos específicos identificar los elementos de la infracción tributaria de defraudación establecida en la ley N° 125/91 y establecer el alcance de los elementos de la infracción tributaria de defraudación para definir sus límites en el momento de la aplicación al caso concreto.

La misma se encuentra estructurada en cinco capítulos, en el primer capítulo se identifica y estudia a los sujetos activos; en el segundo capítulo se describen las conductas que



pueden catalogarse como defraudatorias; en el tercer capítulo se efectúa una distinción entre dolo en el ámbito penal y civil; en el cuarto, la importancia de finalidad del acto defraudatorio, y en el quinto capítulo se analiza el perjuicio al Fisco y la sanción por la defraudación.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación pretende identificar los elementos de la infracción de defraudación con la finalidad de analizar los elementos que deben concurrir para su configuración conforme a la legislación tributaria.

Nace la idea de investigar sobre este tema en razón de la interpretación que se le asigna al concepto perjuicio al Fisco.

La investigación presentada procura brindar un argumento razonado y fundado sobre los elementos para la configuración de la defraudación con lo cual la Administración Tributaria y el Poder Judicial, a través de un agente, podrán sustentar de hecho y de derecho la infracción tributaria de defraudación.

Términos principales que serán utilizados:

Acción dolosa para conseguir la ejecución de un acto: es toda aserción falsa o disimulación de lo verdadero, cualquier astucia, artificio o maquinación que se emplee con ese fin.

Acto idóneo: aquel que es adecuado y apropiado para el fin asignado.

Contribuyente: es la persona física jurídica o entidad obligada por ley a cumplir el objeto de la obligación jurídica tributaria, puesto que ella cumple el hecho imponible.

Dolo: en el ámbito penal consiste en la realización consciente y voluntaria del tipo objetivo de una infracción tributaria, en este caso la defraudación.

Responsable: es la persona física o jurídica obligada por ley a pagar la deuda tributaria del obligado tributario principal.

Beneficio indebido: todo provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de algo de modo ilícito, injusto y falto de equidad.

LOS ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACIÓN EN LA LEY N° 125/91

La Ley N° 125/91 “*Que establece el nuevo régimen Tributario*” en el Libro V capítulo III Infracciones y Sanciones en los artículos 172 al 175 regula la Defraudación tributaria.

El artículo 172 de la citada norma jurídica la define de la siguiente manera:



“Defraudación: Incurrirán en defraudación fiscal, los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco.”

ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACIÓN

Se realizará el análisis de los elementos de la defraudación en el siguiente orden:

1. Los sujetos activos.
2. La conducta del autor.
3. El Dolo.
4. La Finalidad.
5. El Resultado.

1. LOS SUJETOS ACTIVOS:

El sujeto activo: se refiere al autor que efectúa o lleva adelante la acción prohibida u omite la acción que se espera realice.

Conforme al artículo 172 de la ley N° 125/91, los sujetos que pueden realizar la conducta defraudatoria son los contribuyentes, personas físicas o jurídicas, responsables, sean estos sustitutos, subsidiarios o solidarios y los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que tengan intervención relevante en la conducta mencionada.

a) **Contribuyente:** es la persona física jurídica o entidad obligada por ley a cumplir el objeto de la obligación jurídica tributaria, puesto que ella cumple el hecho imponible.

b) **Responsable:** es la persona física o jurídica obligada por ley a pagar la deuda tributaria del obligado tributario principal. Los responsables se clasifican en:

Responsable sustituto: es aquel que sustituye y por ende ocupa el lugar del contribuyente para cumplir con la obligación tributaria principal que recae en éste (Elizeche, 2009).

Responsable solidario: es aquel que responde de la obligación tributaria con el contribuyente (Elizeche, ob.cit.).

El artículo 184 de la Ley N° 125/91 establece tres situaciones de responsabilidad solidaria: Cuando los mandatarios, representantes, administrador o encargado incurren en infracciones tributarias sus representados serán solidariamente responsables por las sanciones pecuniarias.



Cuando, actúen como tales, los dependientes incurren en infracciones, las entidades, personas jurídicas y los empleadores responden por las sanciones pecuniarias que sean aplicadas a aquellos.

Cuando los representados cometan infracciones sus representantes serán solidariamente responsables por las sanciones pecuniarias en las cuales hubieren tenido activa participación. Responsable subsidiario: es aquel en el cual la ley obliga a cumplir con la obligación tributaria principal, en el caso que no sea cumplida por el contribuyente (Elizeche, ob.cit.).

En el artículo 182 de la Ley N° 125/91 dicha responsabilidad se limita a responder por el valor de los bienes que administren o se hallan bajo su guarda o custodia, o en los términos de la responsabilidad que hace a la función, representación o cargo que asumen, salvo que haya actuado con dolo, en ese caso la responsabilidad será ilimitada.

c) **Terceros ajenos a la relación jurídica tributaria:** se denomina a las personas que intervienen en los actos que configuran defraudación pero no relacionados en la relación jurídica tributaria. **Ejemplo:** el contador que a sabiendas declara gastos que no son reales o no se encuentran debidamente documentados.

Con respecto a los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, durante la fiscalización de contribuyentes pueden surgir indicios de participación de ellos en los hechos de defraudación; en este caso, el equipo de fiscalizadores debería reunir los elementos necesarios para fundar la participación de los mismos en los hechos investigados. En esta situación en particular, considero pertinente notificar tanto al contribuyente controlado como al tercero ajeno, aunque este último no haya tenido intervención durante el proceso de control tributario.

En este último caso, en el supuesto de encontrar indicios de posible participación del tercero ajeno, durante el control tributario debería ordenarse la fiscalización del mismo al sólo efecto de determinar su responsabilidad en el marco del procedimiento de la aplicación de sanciones en materia de infracciones tributarias.

Asimismo, el artículo 27 de la ley N° 2421/04¹ establece que, por resolución fundada, en caso de sumarios administrativos abiertos, la Administración Tributaria, en nuestro caso la

¹¹ Ley N° 2421/04 “**Artículo 27.-** Autorízase a la Subsecretaría de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda a fiscalizar y controlar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes sin excepciones, de todas las obligaciones tributarias establecidas en la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 “Que Establece el Nuevo Régimen Tributario” y sus modificaciones, en todo el territorio nacional, respecto de sus propias operaciones así como también con respecto a las operaciones de otros contribuyentes, con las limitaciones establecidas en el Artículo 189, numeral 5), de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992. Tratándose de contribuyentes regidos por la Ley N° 861/96 que prevé el deber del secreto, las fiscalizaciones se realizarán en



Subsecretaría de Estado de Tributación, podrá ordenar la fiscalización a terceros no contribuyentes, con el fin de investigar las infracciones tributarias en las que se encuentre involucrado con el objeto de determinar su responsabilidad.

2. LA CONDUCTA DEL AUTOR

La conducta es uno de los elementos fundamentales de la infracción de defraudación, que consiste en la acción u omisión dolosa del sujeto activo que infringe una norma tributaria. Para ello, utiliza la norma tributaria el verbo rector de la conducta, como, por ejemplo, ocultar mercaderías o emitir facturas por un importe menor al valor real de la operación.

Los actos que podrían ser típicos de defraudación fiscal se describen en el artículo 172 de la ley N° 125/91, los cuales citamos a continuación: Acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra.

Es necesario determinar el significado y el alcance de cada una de ellas:

La *acción* consiste en realizar un hecho u acto según la definición del Diccionario de la Real Academia Española. **Ejemplo:** suministrar informaciones inexactas sobre actividades y negocios referidos a las ventas, ingresos u otros factores de carácter análogo, como indica el art. 173 Num. 5 de la Ley N° 125/91.

La *aserción* consiste en afirmar o dar por cierto algo. **Ejemplo:** Presentar declaraciones juradas con datos falsos, como prescribe el art. 173 Num. 3 de la Ley N° 125/91.

La *omisión* consiste en la “omisión de una determinada acción que el sujeto tenía obligación de realizar y que podía realizar. Siempre consiste en la infracción de un deber jurídico” (González, 2003, p. 48). En la omisión se reúnen los siguientes elementos “un acto voluntario, una conducta inactiva y un deber jurídico de obrar” (Folco, 2000, p. 284). Las fuentes de la posición de garante son la ley y el contrato.

Ejemplo: No lleva los libros impositivos. Omitir la expedición de las facturas por las ventas que realicen o no conservan copia de los mismos hasta el plazo de prescripción, como establece el art. 174 Num. 10 de la Ley N° 125/91.

La *simulación* consiste en la “alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato”, según la definición del Diccionario de la Real Academia Española. Ahora bien, para el autor Ríos (1999) la simulación en los actos jurídicos consiste:

coordinación con la Superintendencia de Bancos, conforme al reglamento a ser dictado conjuntamente por el Ministro de Hacienda y el Banco Central del Paraguay.”



“...en una declaración que representa a una voluntad total o parcialmente falsa e irreal de las partes, que se encuentra en forma ostensible en el acto, realizada con intención de engañar a terceros, y otra declaración de voluntad real destinada a mantener en reserva” (p. 360).

Ejemplo: Declarar ante la administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, como señala el art. 174 Num. 12 de la Ley N° 125/91.

La *ocultación*² consiste en esconder lo que puede o debe manifestarse, según la definición del diccionario de la Real Academia Española. **Ejemplo:** Ocultar mercaderías o efectos gravados sin perjuicio que el hecho comporte la violación a las leyes aduaneras, indicado en el art. 174 Num. 8 de la Ley N° 125/91.

La *maniobra*³ se refiere a todo artificio en el manejo de los negocios. **Ejemplo:** Exclusión de bienes que impliquen una declaración incompleta de la materia imponible y afecte al monto del tributo, como prescribe el art. 174 Num. 4 de la Ley N° 125/91.

En los artículos 173 y 174 de la ley N° 125/91, bajo los títulos de Presunción de la intención de defraudar y presunciones de defraudación se enuncian las conductas, las cuales deben interpretarse conjuntamente con los demás elementos. La aplicación literal de las conductas descriptas como presunción de la intención de defraudar y presunciones de defraudar sin acompañar los demás elementos, violaría el principio de presunción de inocencia y de debido proceso establecidos en la Constitución de la República del Paraguay (Artículos 16 y 17).

Las conductas descriptas en los artículos 173 y 174 de la citada ley, no restringen otras constitutivas que configurarían defraudación.

Idoneidad de la conducta: ¿Es exigida por la ley o necesaria la idoneidad de la conducta?

Antes de responder a la pregunta, es necesario definir el acto idóneo, el cual se entiende por aquel que es adecuado y apropiado para el fin asignado.

Si bien la ley no exige de manera expresa que la conducta defraudatoria sea idónea, considero prudente que al momento de analizar la conducta la misma debe ser idónea para perjudicar al Fisco. Ejemplo: no cualquier contradicción entre los libros y los datos de las declaraciones juradas, puede considerarse como defraudación, debe constatarse una evidente contradicción.

Ahora bien, no debe entenderse que la conducta deba ser sofisticada, muy elaborada o planificada o de difícil descubrimiento, basta que la misma se haya realizado.

² **Ocultar:** 1. tr. Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista. U. t. c. prnl. 2. tr. Callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad. (Diccionario de la Real Academia Española)

³ **Maniobra:** 2. f. Artificio y manejo con que alguien interviene en un negocio. (Real Academia Española)



3. EL DOLO

El dolo en el ámbito penal consiste en la realización consciente y voluntaria del tipo objetivo de una infracción tributaria, en este caso la defraudación.

Los elementos del dolo son dos: el intelectual y el volitivo.

El elemento intelectual: se deben conocer los elementos objetivos del tipo de la infracción tributaria (defraudación). El conocimiento debe ser actual, pero no es necesario que tenga un conocimiento perfecto o exacto de todos los elementos del tipo. *Elemento volitivo*: el actor debe querer realizar la acción (Casañas, Gorostiaga y Vera, 1999).

Es decir, debe conocer los elementos del tipo de la infracción tributaria o en otras palabras, conocer o representar los elementos objetivos de la defraudación, su calidad de antijurídica y el resultado de su acción y se determina, en ese sentido, todo ello manifestado en el acto defraudatorio.

Ahora bien, en determinadas situaciones se encuentra sujeto a responsabilidad, por hechos de personas de su dependencia, razón por la cual los elementos intelectual y volitivo no se cumplen, pero igualmente compromete su responsabilidad por el perjuicio al Fisco.

Clases de dolo (ámbito penal): El dolo directo, cuando el sujeto activo o autor quiere realizar el resultado o la acción, en otras palabras el resultado corresponde a la intención del sujeto activo (González, 2003).

En el dolo eventual, según González (ob.cit.): “el sujeto se representa el resultado como de probable producción, y aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo su eventual realización” (pág. 77).

Por otra parte, en ámbito civil, la Ley N° 1.183/85 “Código Civil” define el dolo en su artículo 290 de la siguiente manera: “Acción dolosa para conseguir la ejecución de un acto, es toda aserción falsa o disimulación de lo verdadero, cualquier astucia, artificio o maquinación que se emplee con ese fin. Las reglas se aplicarán igualmente a las omisiones dolosas.”

En este mismo sentido se pronunció la Corte Suprema de Justicia de Chile:

“La malicia que previene la norma es de orden tributario, y consiste en la conciencia que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes u operaciones con el objeto de disminuir sus impuestos y no de la malicia o dolo penal, esto es, como elemento subjetivo del tipo que, por lo general, debe probarse”.

Clase de dolo (ámbito civil): el autor Ríos (1999) lo explica de la siguiente manera:

“Dolo principal es aquella maniobra encaminada a viciar la voluntad, sin la cual no se hubiese podido arrancar la declaración de la voluntad que se halla en discordancia con su intención, es decir, fue determinante para la realización del acto,(...). El dolo incidental, sin embargo, es aquella maniobra que versa sobre algún aspecto secundario o accesorio del acto, que no



vicia la voluntad; es decir, no fue determinante para arrancar la declaración de voluntad...” (pág. 333).

En el ámbito tributario, la ejecución de toda aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del fisco se ajusta a la definición establecida en el ámbito civil, en razón de tratarse de la rama más afín a su naturaleza en la cual la realización de las citadas conductas implica el conocimiento o conciencia de que el acto efectuado podrá beneficiar a sí u otro y en perjuicio al fisco.

Por tanto, la conducta dolosa se exterioriza y constata con la producción de algunas de las acciones descriptas en la norma en los artículos 172, 173, 174 de la Ley N° 125/91.

4. LA FINALIDAD

En este apartado analizaremos el elemento finalista de la defraudación fiscal, establecida en la ley como “la intención de obtener un beneficio indebido”.

Se entiende como *beneficio indebido* a todo provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de algo de modo ilícito, injusto y falta de equidad. En nuestro caso, disminuir el monto del tributo, obtención de una franquicia fiscal o un beneficio establecido referido a una figura u operación jurídica.

El artículo 172 de la Ley N° 125/91 establece que los sujetos activos al realizar las conductas descriptas deben tener la intención de obtener un beneficio, para sí o para un tercero.

Es fundamental la comprobación que las conductas realizadas por los sujetos activos (contribuyentes, responsables o terceros) sean efectuadas con la finalidad de obtener un beneficio indebido, para sí o para otros, para que se constituya el tipo infraccional de defraudación.

En atención a que la finalidad no es coincidente con el dolo, la importancia de este elemento se revela en que, si no concurre, no se cumple la infracción de defraudación. Dicho de otra manera, debe concurrir la finalidad para calificar la conducta como defraudatoria, caso contrario sería calificada como omisión de pago.

5. EL RESULTADO

El perjuicio del Fisco: es el último elemento, de carácter objetivo que debe concurrir para que la conducta configure defraudación.



Según al autor Folco (2000) debe comprenderse el término Fisco “desde una posición dinámica, como actividad financiera del Estado, dirigida a la obtención de recursos y realización del gasto público” (p. 351).

Existe *perjuicio*, cuando por la realización de los actos establecidos en la ley se ocasione un daño o menoscabo⁴ material al Fisco. Este daño o menoscabo material en la defraudación radica en no ingresar el tributo en su medida justa.

Debo destacar que el perjuicio debe ser consecuencia de la conducta desplegada por el sujeto activo, es decir, debe existir un nexo causal o relación de causalidad entre la conducta (acción u omisión) y el resultado (perjuicio fiscal).

En la infracción tributaria de defraudación fiscal se analiza el acto dañoso que provoca un perjuicio en el caso concreto, con la intención de los autores de obtener un beneficio ya sea para sí o para terceros.

Entonces, el hecho que el contribuyente posea créditos a su favor o de la reliquidación no resulte tributo a ingresar, no constituye elemento para el análisis de la configuración de la defraudación fiscal.

Podemos observar que la ley sanciona la conducta, en cualquiera de sus manifestaciones que provoca un perjuicio al Fisco, independientemente si el resultado de la reliquidación genere saldo a favor del Fisco o no.

A esta conclusión también podemos arribar de manera indirecta, interpretando el contenido de la infracción de omisión de pago que al ser tratada como infracción culposa describe el resultado disvalioso para el Fisco, que es la disminución dolosa de los créditos tributarios o de la recaudación. Por tanto, debe analizarse cada acto tipificado como defraudación de manera independientemente a que el contribuyente tenga crédito a su favor, exponga y/o arrastre pérdidas o surja o no monto de tributo resultante de la reliquidación del tributo. La defraudación se produce ya sea con la disminución de los créditos por tributos o de la recaudación.

Sanción por la infracción de defraudación: ¿Debe aplicarse sobre el monto reliquidado o sobre el monto efectivamente defraudado?

El artículo 175 de la Ley N° 125/91 y sus modificaciones establecen que: “*La defraudación será penada con una multa de entre una (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado...*”

⁴ *Menoscabar*: Disminuir algo, quitándole una parte, acortarlo, reducirlo. (Diccionario de la Real Academia Española)



Ahora bien, pasemos a analizar cuál será la base para el cálculo de la multa. En la práctica se considera que la defraudación se configuraba cuando cumplidas las conductas tipificadas como defraudatorias existía tributo que reclamar como resultado de la reliquidación. Entonces, la base aplicable para cuantificar la multa la constituía el monto del tributo reliquidado.

Ahora bien, conforme a lo expuesto precedentemente, hemos constatado que el hecho de resultar un monto del tributo a abonar no configura elemento constitutivo de la infracción de defraudación.

Entonces, la cuantificación de la defraudación debe efectuarse independiente de la determinación del tributo, porque la ley sanciona la conducta defraudatoria y si aplicáramos la sanción sobre el monto del tributo reliquidado dicha conducta en algunos casos se vería beneficiada por los créditos fiscales o gastos deducibles ajustados a la norma legal declarados por el contribuyente, que sirven de base para la determinación del tributo pero no se aplican para la aplicación de la sanción por la infracción de defraudación.

En este sentido, Bonet ha expuesto en ocasión de la IX Jornada Tributaria DGI 2016, citando lo expuesto en la Revista Tributaria N° 228 por el autor *Lafluf*, cuanto sigue:

“El hecho entonces de que sistemáticamente se cierre el proceso de sanción de la defraudación sin un análisis de la defraudación imputable y se cierren consecuentemente los expedientes de defraudación simplemente indicándose las “veces” con las que se multará la infracción y tomándose “lo reliquidado” como parámetro para cuantificar esas “veces”, es, a mi juicio, injusto e ilegal”. (Bonet, 2016).

Seguidamente el citado autor, transcribe la Sentencia N° 256/013:

“el crédito "reliquidado" en el caso al término de la fiscalización no puede coincidir exactamente con aquel que se intentó defraudar, que es el que debe ser considerado a efectos de la multa; es menester hallar cuál es el monto de los tributos que el imputado de la infracción defraudó o pretendió defraudar, y aislarlo del monto generado por otras observaciones, que se derivan meramente de diferencias sobre criterios técnicos con la Administración Fiscal, pero no se relacionan con la defraudación...” (Bonet, 2016).

Por tanto, el monto de la sanción por defraudación no puede coincidir con la determinación del tributo realizado, debiendo efectuarse su cuantificación sobre el monto efectivamente defraudado.



CONCLUSIÓN

El dolo establecido en el artículo 172 de la ley N° 125/91 y siguientes se circunscribe, por sus características expresadas, al alcance dado en el ámbito civil. Por lo que actúa con dolo quien efectúa toda conducta con el fin de perjudicar al fisco a fin de obtener un beneficio no debido, ya sea realizando las conductas descritas en los artículos 173 y 174 u otras que abarquen la propia definición de la infracción de defraudación, independientemente si el resultado de la reliquidación genere saldo a favor del Fisco o no.

La cuantificación de la sanción por defraudación debe efectuarse independiente de la determinación del tributo.



REFERENCIAS

Bonet, Juan (2016). Algunos temas respecto de la infracción fiscal de defraudación a la luz de la jurisprudencia reciente del TCA. IX JORNADAS TRIBUTARIAS DGI 2016.

Uruguay. Recuperado de <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,dgi--institucional--eventos-academicos--jornadas-tributarias-2016,O,es,0>,

Casañas, José; y Gorostiaga, Gustavo; y Vera, Helio (1999). *Lecciones Preliminares de Derecho Penal. Principios básicos y Teoría del hecho punible, sobre la base del nuevo Código Penal*. Asunción: Edición de los Autores.

Constitución Nacional de la República del Paraguay año 1992.

Diccionario de la Real Academia Española.

Elizeche, Marco Antonio (2009). *Las instituciones tributarias. El sistema legal vigente y el Régimen Procesal Tributario*. Asunción: Editora LITOCOLOR.

Folco, Carlos María (2000). *Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura*. Sante Fé: Rubinzal-Culzoni Editores.

Muñoz Conde, Francisco (2003). *Introducción a la Teoría General del Delito*. Adaptada al Código Penal Paraguayo por José Ignacio González Macchi. Asunción: Ediciones Jurídicas Catena S.A.

Ríos Avalos, Bonifacio (1999). *Introducción al Estudio de los Hechos y Actos Jurídicos*. 4ta. Edición Ampliada y actualizada. Asunción: Ediciones EDIPAR SRL.

Leyes citadas:

Ley N° 1183/85 Código Civil.

Ley N° 125/91 Que establece el nuevo régimen tributario.

Ley N° 2421/04 De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal.

Ley N° 1160/97 Código Penal.