

IMPLICANCIAS DE LA GARANTÍA DE NE BIS IN IDEM EN EL PROCEDIMIENTO FISCAL Y PENAL TRIBUTARIO

Sebastián Andrés Macchi¹

I. Planteo introductorio

Me propongo dilucidar si se produce en el campo de acción del derecho tributario un doble juzgamiento, con la posibilidad de una duplicidad de reproches, por una misma conducta. Esto tiene como punto de partidas la coexistencia de la ley 11.683 y el Régimen Penal Tributario, en cuyos ámbitos está previsto la posibilidad de participar de dos procesos en simultáneo y en virtud de legislación que admite dicha circunstancia, con ciertas características específicas y mecanismos para la interacción entre un proceso y el otro.

Debemos despejar, para poder concluir si ello es válido constitucionalmente, si las infracciones de la ley 11.683 y los delitos del Régimen Penal aludido participan de la misma naturaleza y si, en consecuencia, es posible aplicar las mismas garantías que rigen en el proceso penal para el procedimiento tributario.

Finalmente, veremos qué solución han adoptado los tribunales nacionales y qué ha dicho un tribunal internacional al resolver un caso particularmente llamativo para la materia de esta ponencia.

II. La garantía en la Constitución Nacional y los tratados

Mucho se ha escrito sobre esta garantía penal, y la intención de este trabajo es, en forma somera, delimitar su contenido y ubicación normativa.

En ese sentido, destaco que, hasta la incorporación a la Constitución Nacional de los tratados de derechos humanos, con simultánea jerarquía, se consideraba a esta garantía como implícita² y como un desprendimiento natural de la inviolabilidad de la defensa³: la idea es sencilla y puede resumirse en la siguiente premisa: si yo me defendí en una oportunidad, ofrecí y produje prueba tendiente a demostrar mi inocencia, y obtuve de un tribunal imparcial e independiente una sentencia fundada en ley, que se encuentra firme, una posterior reedición de ese juicio, con el fin de volver a juzgar los mismos hechos es capaz de poner en riesgo de afectación la defensa ya ejercida⁴. Del mismo modo, también se vería afectada la seguridad jurídica, si una misma conducta puede estar constante o sucesivamente en revisión

¹ Abogado con orientación en derecho tributario de la Universidad de Buenos Aires. Cursante de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario de la UBA (trabajo final pendiente). Oficial, y actualmente secretario de fiscalía (int.) en Fiscalía Contencioso, Administrativo y Tributario del Ministerio Público Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires.

² Es decir, no negada por los derechos, deberes y garantías reconocidos en la parte dogmática de la Constitución; art. 33 de la Constitución Nacional.

³ Art. 18 de la Constitución Nacional; ver CARRIÓ, Alejandro D., *Garantías Constitucionales en el proceso penal*, 6° edición actualizada y ampliada, Hammurabi, Buenos Aires, 2015, p. 607.

⁴ Con esto no pretendo objetar la posibilidad de revisar una sentencia considerada írrita (art. 479 del Código Procesal Penal de la Nación), derecho que le asiste al condenado, sino poner de manifiesto el contenido dogmático de la garantía comentada.

permanente sin solución definitiva. Asimismo, también se ha reconocido que esta garantía se encuentra ligada a la cosa juzgada⁵.

En este sentido, se ha dicho que *“el principio de seguridad jurídica se encuentra formado sustancialmente por el ne bis in idem, con lo que debería el ciudadano y contribuyente poder confiar en que si algunos hechos realizados por ellos son castigados respetando las prescripciones legalmente establecidas y vigentes respecto del proceso en que se sustanciaron los mismos, recayendo una resolución judicial que quedó firme, dichos hechos no van a volver a ser tratados por otro juez en una nueva causa”*⁶.

Resulta muy ilustrativo lo indicado por el juez Maqueda en el precedente “Videla”, antes citado, en cuanto a que *“No es posible permitir que el Estado, con todos sus recursos y poder, lleve a cabo esfuerzos repetidos para condenar a un individuo por un supuesto delito, sometándolo así a molestias, gastos y sufrimientos, y obligándolo a vivir en un continuo estado de ansiedad e inseguridad, y a aumentar, también, la posibilidad de que, aun siendo inocente, sea hallado culpable”*⁷.

No estamos hablando sólo de la posibilidad de ser condenado nuevamente, sino *“la exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quién ya lo ha sufrido por el mismo hecho”*⁸.

Dicho ello, en cuanto a su ubicación constitucional a partir de 1994⁹, la garantía se encuentra explícita en la Convención Americana de Derechos Humanos, norma que predica, entre sus garantías judiciales que *“El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”*¹⁰; y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que dispone que *“Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país”*¹¹.

En ese orden de ideas, cabe predicar, entonces, un aspecto de interdicción formal — conformado por la imposibilidad de llevar adelante contra un mismo sujeto dos procesos, ya sea en forma simultánea o sucesiva, sobre los mismos hechos—, y otro material —constituido por la prohibición de aplicar una segunda condena por esos mismos antecedentes fácticos—

Tres aclaraciones importantes caben añadir a dichos textos. La primera es que donde el Pacto Internacional dice *“por un delito”* debe interpretarse que dice *“por un hecho”*, dado que mal podría ceñirse este principio penal a una calificación. Por otro lado, si bien en la Convención se habla de garantías “judiciales”, dicha circunstancia ha sido motivo de interpretación por parte de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, tribunal que concluyó que *“Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se*

⁵ CSJN, “Videla, Jorge Rafael s/incidente de excepción de cosa juzgada y falta de jurisdicción”, 21/08/2003, Fallos: 326:2805, voto del juez Maqueda. Del mismo modo, ver Fallos: 308:84. Del mismo modo lo entiende el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la causa que se comentará más adelante.

⁶ HADDAD, Jorge E., *Ley Penal Tributaria* Comentada, séptima edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2013, p. 279.

⁷ Causa “Videla”, ya citada, voto del juez Maqueda.

⁸ CSJN, “Taussig, Jorge F. s/ art. 109 y 110 del CP. -causa N° 6946-”, 30/04/1991, Fallos: 314:377.

⁹ Art. 75, inc. 22.

¹⁰ Art. 8°, pto. 4°, aprobada por ley 23.054.

¹¹ Art. 14, pto. 7°, aprobado por ley 23.313.

limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal. (...) La Corte observa que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la Convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden ‘civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter’. Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1 y 8.2, tanto en materia penal como en todos estos otros órdenes. (...) En cualquier materia, inclusive en la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados”¹². En este punto, no es ocioso añadir que la Corte Suprema estimó la interpretación que de la Convención haga dicho tribunal internacional debe ser guía interpretativa para los tribunales locales¹³.

En ese orden, recuerdo que la Corte Interamericana de Derechos Humanos interpretó, con relación a la garantía prevista en la Convención, que *“lo que resulta violatorio de la Convención Americana es la imposición de una pluralidad de punitivos por la misma acción u omisión, lo que presupone, como garantía judicial, que una única acción u omisión no sea sometida a una pluralidad de procesos”¹⁴.*

La última aclaración es que la redacción de la norma en la Convención luce más limitada, dado que prohíbe el reinicio del juicio cuando la persona es absuelta, en cambio el Pacto efectúa la interdicción aún si fue condenado, circunstancia que evita el agravamiento de penas o el exceso punitivo, en resguardo —entiendo— del principio de proporcionalidad.

En cuanto a su contenido sustantivo, se ha indicado que se compone de tres identidades: persona, objeto y causa.

Al respecto, se ha predicado que *“idem personam significa que esta garantía sólo puede invocarla la misma persona física que ya fuera objeto de una primera persecución. El requisito del idem re se refiere a la identidad entre el contenido esencial (mismo hecho, art. 8.4, CADH)*

¹² Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Baena Ricardo y otros Vs. Panamá”, 2 de febrero de 2001, puntos 124 a 126.

¹³ Fallos: 330:3640; 330:1427 —disidencia de Fayt y Zaffaroni—; 325:292; 324:3143; 321:3630; 321:1328; y 318:514, entre otros.

¹⁴ CIDH, “Rosadio Villavicencio vs. Perú”, 14/10/2019, en cuyo marco ha votado Eugenio Raúl Zaffaroni. En ese caso, vinculado con la doble persecución penal y administrativa-militar, se agregó que *“considerar que hay tantos delitos como normas violadas, significa punir conforme al número de sus mandatos incumplidos, o sea, atender al número de ‘desobediencias’ y no de las acciones ilícitas de sus habitantes, por lo que los delitos no serían acciones, sino omisiones de cumplimiento de los mandatos estatales. Por esta vía, se suele llegar —en las versiones más autoritarias y totalitarias del derecho penal material- a la supresión de la exigencia de afectación de bien jurídico, pues pasa a primer plano la “desobediencia” al mandato estatal. Esto no impide que una acción resulte pluralmente tipificada como en el caso, en la ley penal ordinaria y en la ley penal militar, sino que el orden jurídico de cada Estado debe resolver, en tales supuestos, la cuestión de competencia en forma que evite el desdoblamiento del hecho único”*. La Corte consideró responsable a Perú de la violación del art. 8.4 de la Convención.

de la primera persecución penal con el de la nueva (sucesiva o simultánea). Si ella existe, rige el principio, aun cuando en la posterior persecución se afirmen nuevas circunstancias, o un modo diferente de participación, o se pretenda una calificación legal distinta. La idem causa petendi es sinónimo de identidad de pretensión ejercitada, que no existirá si la posterior persecución basada en el mismo hecho, contiene una pretensión de naturaleza jurídica no penal (v. gr., la indemnización del daño civil causado por el delito; investigación sólo de la 'verdad histórica' 220). Aquélla también requiere que las pretensiones penales ejercitadas sucesiva o simultáneamente, sean idénticas en sus alcances jurídico-procesales, es decir, iguales en su capacidad de provocar una consideración del mismo hecho que les da fundamento a ambas, bajo todos sus posibles encuadramientos penales, por parte de los tribunales que deban intervenir en ambos casos”¹⁵.

Cabe precisar, en nuestro ámbito específico, que la primera identidad se refiere a la persona que se está protegiendo con la garantía. Ahora bien, dadas las particularidades del ilícito fiscal, cabe referir, al respecto, y compartiendo con Haddad que “*debe expresarse en nuestro tema analizando si quien resultó finalmente condenado es el responsable por deuda propia o por deuda ajena o responsable solidario o sustituto que deberá ser sancionado. En efecto el régimen de autoría penal no siempre coincide con el responsable u 'obligado' que mediante ardid o engaño evadiera al Fisco Nacional, teniendo en cuenta que en general nos referimos a personas jurídicas en el marco administrativo y físicas en el penal tributario*”. En consecuencia “*solamente resulta configurada cuando estamos en presencia de un contribuyente individual o personas físicas de una sociedad de hecho. En los restantes casos el obligado penalmente será el presidente o un directivo de la empresa contribuyente y la sanción administrativa recaerá sobre la persona jurídica contribuyente*”¹⁶.

En cuanto al segundo aspecto —identidad de objeto—, aquel se refiere a los hechos investigados. Debe recordarse que hay persecución anterior por los mismos hechos cuando haya “*cualquier acto procesal dirigido contra una persona por considerársela comprometida frente a un posible hecho delictuoso. En efecto, debe haber existido con anterioridad la misma imputación ante cualquiera de las autoridades establecidas por la ley para la persecución penal*”¹⁷. Entonces, dos objetos procesales serían idénticos cuando la imputación persigue la misma acción u omisión. En lo que respecta a nuestra dogmática, ha sostenido Haddad que de un cotejo entre la ley 11.683 y la ley 24.769 —actualmente el Régimen Penal Tributario¹⁸— “*Los casos puntuales que podemos advertir en coincidencia con el requisito de identidad requerido serían los delitos previstos en los artículos 1° a 4° de la ley 24.769 y los ilícitos de la ley 11.683 en sus artículos 45 y 46*”¹⁹. Actualmente, debemos hablar de los arts. 46²⁰, art.

¹⁵ CAFFERATA NORES, Nestor, *Proceso Penal y derechos humanos*, Editorial del Puerto, Buenos Aires, 2000, ps. 102.

¹⁶ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria...*, ya citado, p. 281/282.

¹⁷ Causa “Videla”, ya citada, voto de la mayoría.

¹⁸ Art. 279 de la ley 27.430.

¹⁹ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria*, ya citado, p. 283.

²⁰ Descarto así el art. 45 de la ley 11.683, porque no es una figura que se vea reflejada en el Régimen Penal Tributario. En este caso se trata de la omisión de impuestos, figura culposa únicamente presente en la ley de procedimiento tributario.

sin número a continuación del 46²¹, el segundo artículo sin número agregado en la reciente reforma²², 48; y, respecto del Régimen Penal Tributario, arts. 1º, 3º, 4º y 10.

Respecto de la tercera identidad se sostuvo que *“la pretensión punitiva o causa de persecución, que debe ser la misma. Ello implica que deben ser coincidentes en punto a la calificación de la conducta como coincidente con el mismo tipo penal y no con otro. Puede considerarse que sancionado un contribuyente por evasión la persecución punitiva en sede administrativa recaerá en el hecho de haber dejado de ingresar al Fisco nacional sumas de dinero por impuestos defraudados u omitidos. Esa coincidencia puede o no considerarse una igual calificación de conducta a los fines de la identidad analizada”*²³.

Compartimos con Hadad que no resulta de simple aplicación el principio²⁴, circunstancia que veremos más adelante.

III. ¿Los ilícitos fiscales y las infracciones de la ley 11.683 tienen naturaleza penal?

El interrogante propuesto no es sencillo y ha suscitado distintas discusiones y debates, inclusive, en el ámbito de este espacio.

Como primera cuestión, coincido con Licht en que *“toda organización debe contar con los medios aptos para activar un procedimiento sancionatorio enderezado a reprimir las conductas contrarias al orden por ella establecido. En consecuencia, puede afirmarse, sin margen de error, que la potestad sancionadora es inherente a toda comunidad organizada”*²⁵.

Dicho ello, debo decir que la discusión tiene trascendencia, dado que de ello dependerá, en gran medida, poder aplicar los postulados, principios y garantías a este ámbito del derecho, y fundamentalmente, la garantía aquí analizada. En efecto, son relevantes las consecuencias jurídicas derivadas de la postura que se adopte, y entre ellos, la elección de los principios que rigen su aplicación.

No puedo rehuir a hacer un repaso de las tres posturas más comentadas, en cuanto a la ubicación de los ilícitos fiscales, ya sea dentro del derecho administrativo, o dentro del derecho penal, o como parte de la autonomía característica del derecho tributario. No es mi idea sobreabundar sobre estas discusiones, sino, antes bien, poder despejar una posición que permita advertir al lector sobre el abordaje del trabajo.

²¹ Sustituido por art. 199 de la ley 27.430: *“El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiére, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado”*.

²² Incorporado a la ley 11.683 por la ley 27.430 que establece: *“El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló”*.

²³ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria*, ya citado, p. 284.

²⁴ HADDAD, Jorge Enrique, *Ley Penal Tributaria*, ya citado, p. 285.

²⁵ LICHT, Miguel, *“La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”*, 20/8/2001, *El Derecho*, diario, tomo 193, p. 702, cita digital: ED-DCCLXIV-708.

Cabe adelantar que estos postulados se han formulado, fundamentalmente, desde un análisis cuyo punto de partida ha sido la naturaleza de la infracción.

III.1. La naturaleza administrativa de la infracción tributaria

Quienes reivindican la teoría administrativista, estiman que existen diferencias sustanciales entre ambas categorías jurídicas. Esta posición se caracteriza por distinguir los matices entre infracciones y delitos. En ese sentido, mientras que la infracción administrativa constituye una omisión de colaborar con el fisco en aras de un bien común o público, el delito implica una lesión a bienes jurídicos protegidos por el derecho penal, cuya relación con los sujetos tutelados es directa.

Al respecto, se ha destacado a dicha tesitura el aporte de Goldschmidt. En ese sentido, según nos remite Licht, “[l]a tesis principal del jurista alemán está enderezada a demostrar que, mientras, el delito es un hecho ilícito cuya tachabilidad arraiga en la moral dominante, porque lesiona o pone en peligro derechos subjetivos u otros bienes de cultura jurídicamente protegidos, la infracción, en cambio, no se proyecta en la conciencia jurídica o moral y representa una ofensa a simples intereses administrativos declarados administrativamente; de ahí que el derecho de castigarlo compete a la autoridad administrativa. Por ello, critica con vehemencia la postura que reduce el fenómeno administrativo sancionador a la categoría de un mero derecho penal de bagatela”²⁶.

Por su parte, Villegas destaca que “no sólo hay diferencias cuantitativas, sino cualitativas o esenciales entre delitos y contravenciones. El delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común. La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, y en ese campo, los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la Administración pública. En otras palabras, diremos que será delito toda agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras que, en cambio, habrá contravención cuando se perturbe, mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos”. Por su parte, este autor también critica a quienes diferencian “delito de contravención exclusivamente por la pena, ya sea en cuanto a su cantidad o calidad. Esto no puede aceptarse científicamente, ya que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, sino que es algo externo a él, de lo cual se deduce que pueden existir contravenciones castigadas con penas privativas de la libertad y, por otra parte, delitos sancionados con leves multas, sin que ello pueda alterar la esencia delictual o contravencional de las infracciones”²⁷.

Debo destacar, a los fines didácticos de este agrupamiento conceptual, que el autor mencionado, en las obras antes referidas²⁸, indica enrolarse entre “los penalistas que aceptan diferencias sustanciales entre delito y contravención”, en cuya clasificación también incluye —pero desde la visión “administrativista”— la posición de Goldschmidt y otros autores, de

²⁶ LICHT, Miguel, “La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, ya citado.

²⁷ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, décima edición actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 2016, p. 408. Con igual alcance, ver: VILLEGAS, Héctor B., “Derecho tributario penal”, en: GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Vol. 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2009, ps. 432/433.

²⁸ Ver cita anterior.

modo que su ubicación en este apartado no es casual ni accidental, fue efectuada con discernimiento, intención y libertad.

III.2. Su inclusión dentro del Derecho Tributario

Sustentado en la autonomía del derecho tributario, en estas latitudes, Giuliani Fonrouge afirma que *“las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal, si se prefiere); ni creemos que pueden constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, simplemente, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente”*. Por ello, concluye que *“las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica -el ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales (...), sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras”*²⁹.

Comparto con mi distinguida colega Gamberg que *“[l]a consecuencia de este punto de partida es que el ilícito tributario se rige por normas propias, específicas, distintas de las del resto del derecho y admiten solamente la aplicación de los principios del derecho penal común —no del derecho administrativo— cuando la ley tributaria así lo determine, y además no sean los principios penales, aplicados subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza, características o especificidades del derecho tributario”*³⁰.

III.3. La vertiente penalista

Esta postura reconoce la identidad ontológica entre ambas categorías jurídicas, de modo que el derecho penal tributario integraría así el derecho penal. Para estos autores la identidad surge en virtud de la estructura de sendas normas represivas, o bien por la protección de idénticos bienes jurídicos.

En ese sentido se ha enrolado Sainz de Bujanda, para quien existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. Por ello, *“La conclusión lógica que puede extraerse de las teorías penalistas es que el Código Penal es de obligatoria vigencia para todo lo relativo a la infracción tributaria y su sanción, a menos que una norma expresa derogue su aplicación”*³¹.

Asimismo, se ha sostenido, al retratar esta concepción, que quienes se encuentran enrolados en esta postura entienden que *“la potestad sancionadora de la administración se encuentra sustraída del régimen del derecho administrativo; principalmente, porque no concurre a su formación el interés público que actúa como presupuesto legitimante de la intervención administrativa. Se explica, en ese orden de ideas, que la administración pública cuando impone una sanción por la infracción de una regla del ordenamiento jurídico, no lo hace en resguardo de interés público alguno; simplemente, aplica el Derecho positivo con el*

²⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, tomo II, novena edición actualizada por Susana Camila NAVARRINE y Rubén Oscar ASOREY, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 546/547.

³⁰ GAMBERG, Guillermina, “Notas sobre la prescripción en materia infraccional y las normas especiales que suspenden y/o modifican los plazos. Relación entre su naturaleza jurídica, la prescripción tributaria y penal, y el principio de irretroactividad”, *Revista Impuestos, La Ley*, 2016, citar: IMP 2016-6, 41.

³¹ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, ya citado, p. 404.

objeto de restablecer la paz jurídica quebrantada previamente por el infractor”³².

Del mismo modo, en nuestra doctrina especializada, afirma Álvarez Echagüe que “definitivamente, las sanciones administrativas pertenecen a la categoría de sanciones de naturaleza penal (...) cuya principal diferencia se advierte al analizar el órgano encargado de aplicarlas, sea la Administración Pública, en el caso de las sanciones administrativas, o los órganos del Poder Judicial, en el caso de las sanciones penales en sentido estricto. Otra diferencia que tampoco es sustancial, sino de grado o cuantitativa, es que a los delitos les corresponden penas más duras (privativas de libertad, establecidas en la Ley 24.769) que a las infracciones administrativas (desde multas hasta clausuras, reguladas en la Ley 11.683)”³³. Dicho autor ha destacado, en el trabajo reseñado, que “la conectividad entre ambos es ineludible, por lo menos, en el sistema sancionador tributario argentino, donde la infracción de defraudación tributaria establecida en el art. 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, de contenido exclusivamente doloso, tiene su correlato en el artículo 1º de la LPT, que sanciona las conductas ardidosas y/o engañosas, lo que se conoce como evasión fiscal”.

Por su parte, Díaz considera que “para desentrañar el injusto tributario criminalizado, se deben unir las culturas de los penalistas y de los tributaristas. Así lo pronosticamos a la luz del enfoque renovado de la problemática penal tributaria, donde los institutos del derecho penal aparecen después de verificada una situación tributaria tenida por desvaliosa, para conectarse a esto último y formular al unísono la referida dogmática penal tributaria, siempre que la conducta del imputado, por la dimensión de su peligrosidad, sea realmente pasible de reproche”³⁴.

Por otro lado, Corti explica que “Tanto las infracciones tributarias tipificadas en dicha ley, como las infracciones previsionales (que también son tributarias) descriptas en la ley 17.250, las infracciones aduaneras y también las legisladas en los códigos fiscales provinciales y municipales integran el derecho penal general, subdividido éste en un derecho penal infraccional (las infracciones antes nombradas) y un derecho penal delictual (los delitos de la ley 24.769 y los delitos aduaneros del Código Aduanero). La tesis fiscal de la equiparación conlleva el error de pensar en términos de un “derecho tributario penal”. Estamos, en cambio, ante un derecho penal especial, específicamente penal tributario, con las referidas dos ramas: infraccional y delictual”³⁵. En ese sentido, el autor en comentario profundiza en que “Tanto delitos como infracciones requieren de conducta típica (tipicidad objetiva y subjetiva), antijuridicidad y reprochabilidad, y están sujetas a los mismos principios consagrados por la Constitución Nacional y los Pactos Internacionales en materia de Derechos Humanos (legalidad, tipicidad, ofensividad de bienes jurídicos penalmente protegidos, irretroactividad de la ley penal más gravosa, retroactividad de la ley más benigna, culpabilidad, personalidad de la pena, proporcionalidad, “ne bis in idem”, tutela judicial efectiva y doble instancia judicial

³² LICHT, Miguel, “La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, ya citado.

³³ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “El principio ne bis in ídem en el derecho penal tributario argentino”, publicación en el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, disponible on line en el siguiente link: https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2080/PUB_ICDT_AR_ALVAREZ%20ECHAGUE%20Juan%20Manuel_El%20principio%20ne%20bis%20in%20idem%20en%20el%20derecho%20penal%20tributario%20Argentino_Revista%20ICDT%2080_Bogota_19.pdf.

³⁴ DÍAZ, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, Astrea, Buenos Aires, 2006, p. 28.

³⁵ CORTI, Arístides Horacio M., “Cuando la AFIP desconoce nociones básicas de la dogmática penal”, *La Ley, Revista Impuestos*, 2009, cita: 2009-2 (enero), 104.

ordinaria). Las diferencias no son cualitativas sino cuantitativas y su rasgo diferencial consiste, en muchos casos, en que las infracciones se juzgan primeramente por la Administración en ejercicio de una función jurisdiccional constitucionalmente insatisfactoria (por falta de independencia frente a la Administración). La exigencia de doble instancia judicial ordinaria es en cambio comprensiva del Tribunal Fiscal de la Nación teniendo en cuenta que si bien constituye un tribunal administrativo se encuentra separado y reviste el carácter de independiente frente a la Administración activa”³⁶.

Vuelvo a coincidir con Gamberg en que “La consecuencia más evidente de la teoría penalista es la plena vigencia para las infracciones tributarias de las disposiciones generales del Código Penal y sus principios más básicos y fundamentales que derivan en forma expresa e implícita de la Constitución Nacional, salvo aquellas normas especiales de la materia tributaria que dispongan lo contrario”³⁷. Del mismo modo, se ha destacado la importancia de esta

En cuanto a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia nacional, dicho tribunal se ha enrolado en la tesis penalista. En ese sentido, considera —en una postura que no ha vuelto a revisar en lo inmediato— que las infracciones fiscales tienen indudable sustancia penal.

Al respecto, en el recordado precedente “Parafina Del Plata”, la Corte ha tenido oportunidad de establecer, en un caso vinculado con la retención de sumas por parte de un agente de retención³⁸, que concurre el elemento subjetivo para la configuración de la infracción tributaria en cuestión, dado que no es admisible atribuir responsabilidad al agente en forma objetiva sin considerar su culpabilidad³⁹.

Más recientemente, no dejo de recordar —más allá de jurisprudencia relevante en el tema que será analizada más adelante—, que la Corte Suprema ha dicho que “las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario”⁴⁰. No desconozco que dicha Corte ha tenido una postura oscilante en la materia antes de arribar al caso “Usandizaga”, antes comentado⁴¹. Sin embargo, como indiqué, dicho Tribunal no ha tenido oportunidad de volver a expedirse en ese sentido —o en otro— hasta el momento.

Con relación a la sanción de clausura prevista en la Ley de Procedimiento Tributario⁴² ha señalado la Corte, con acierto, que “constituye una medida de índole estrictamente penal”⁴³. Ya en un viejo precedente la Corte dijo, en forma más general, que “Revisten carácter penal las sanciones administrativas de índole intimidatoria. Es coherente, en tales

³⁶ CORTI, Arístides Horacio M., “Cuando la AFIP desconoce nociones básicas de la dogmática penal”, ya aludido.

³⁷ GAMBERG, Guillermina, “Notas sobre la prescripción en materia infraccional y las normas especiales que suspenden ...”, ya citado.

³⁸ Sanción que, actualmente, podemos encontrar en el art. 48 de la ley 11.683.

³⁹ CSJN, “Parafina Del Plata”, 2/9/1968, Fallos: 271:297

⁴⁰ CSJN, “Usandizaga, Perrone, Juliarena”, Fallos: 303:1548

⁴¹ En el año 1968 la Corte consideró en “Tricerri S.A.” que las “multas establecidas en el art. 45 de la ley 11.683, t. o. 1956, (...) son de naturaleza penal, en tanto no tienen carácter meramente reparatorio” (Fallos: 270:29). Sin embargo, unos años después —en 1977— entendió en “Belli” que “La defraudación fiscal prevista en el art. 45 de la ley 11.683 y sus modificatorias 20.024 y 20.046, es una omisión ilícita de la obligación de contribuir a la formación de las rentas públicas. Tales normas son sustancialmente penales, pero al no estar incluidas en las disposiciones del Código Penal o legislación análoga sino en una ley especial de procedimiento para la aplicación y percepción de los impuestos, no forman parte del derecho penal común; de allí se concluye que tal ilícito es de naturaleza contravencional y no delictual”.

⁴² Art. 40 de la ley 11.683.

⁴³ CSJN, “Lapiduz, Enrique c/DGI s/acción de amparo”, 28/04/1998, Fallos: 321:1043

causas, la aplicación del procedimiento penal, pues priva en ellas la consideración del acierto de la aplicación de la ley respectiva, sobre los aspectos pecuniarios de la cuestión”⁴⁴.

Más cercano en el tiempo, dicho tribunal sostuvo que *“Los principios y reglas del derecho penal resultan aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas (Fallos 290:202; 303:1548; 312:447; 327:2258; 329:3666, entre otros), siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico (doctrina de Fallos: 274:425; 296:531; 323:1620; 325:1702), y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales (doctrina de Fallos: 317:1541, entre otros)”⁴⁵*. Esta solución, si bien específicamente se hace cargo de Usandizaga, pareciera que ahora incorpora nuevos matices que le darían un contorno más definido a la cuestión: es posible predicar la aplicación de las reglas del derecho penal a la actividad administrativa sancionadora, en tanto y en cuanto no exista una previsión específica que brinde una respuesta al problema y, en segundo término, dichos principios sean compatibles.

III.4. Mi posición frente al dilema y algunas anotaciones vinculadas a las Finanzas Públicas

Hemos repasado las tres posturas clásicas sobre la materia. Se advierte que los distintos autores han efectuado su escrutinio desde el punto de vista del bien jurídico tutelado por las normas, o desde la finalidad de las infracciones y los delitos fiscales, o desde las diferentes consecuencias que cada sistema prevé, o desde su ubicación en un cuerpo normativo.

Una advertencia preliminar nos sugiere que *“Pareciera riesgoso condicionar la comprensión de un fenómeno jurídico a pautas eminentemente dogmáticas; entendidas éstas como aquellas afirmaciones que no pueden ser corroboradas por la experiencia diaria; o, como se tiene dicho, en otros términos, la sustitución de la presencia viva de lo desconocido por una creencia o conjunto de creencias que se aceptan como indiscutibles (...) Este vicio resulta ostensible, en la concreta materia en estudio, a partir de enunciados que trascienden el terreno de lo meramente doctrinario, para enquistarse en el ámbito de las decisiones judiciales”⁴⁶*. En efecto, señala Licht en su meduloso trabajo vinculado con la temática de este punto que *“cabe reflexionar, siempre con relación al tema que nos ocupa, que después de haber estado analizando y discutiendo durante más de cien años la naturaleza y la identidad o desigualdad ontológica de los delitos e infracciones administrativas, se ha llegado a concluir que todo este trabajo resulta casi inútil, por estar mal planteado, al haberlo centrado en el terreno metanormativo, que para nada vincula al Legislador, quien puede cambiar de la noche a la mañana por criterios propios y absolutamente coyunturales”*. En efecto, desde su óptica, *“la postura dominante ha procurado determinar el régimen jurídico correspondiente a la actividad administrativa sancionadora, a partir de identificar la 'sustancia' o 'esencia' de la actividad, sin dar cuenta de que la mayor parte de las proposiciones y preguntas que han sido formuladas en ese sentido, a menudo, se revelan como pseudos problemas, desprovistos de sentido”*.

⁴⁴ CSJN, Mercedes Benz, Fallos: 256:94

⁴⁵ CSJN, Comisión Nacional de Valores c/Telefónica, Fallos: 335:1089

⁴⁶ LICHT, Miguel, “La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, ya citado.

Comparto la idea de Nieto de que *“la potestad sancionadora de la Administración forma parte, junto con la potestad penal de los Tribunales, de un ius puniendi superior del Estado, que además es único, del tal manera que aquellas no son simples manifestaciones concretas de éste. El enorme éxito de tal postura —elevada ya a la categoría de dogma incuestionable— se debe en parte a razones ideológicas, ya que así se atempera el rechazo que suelen producir las actuaciones sancionadoras de la Administración de corte autoritario (...) La consecuencia de este modo de pensar ha sido el establecimiento de un sistema represivo singularmente completo y armonioso, superador de viejas contradicciones y capaz de resolver por sí mismo las dificultades teóricas y prácticas que todavía existen o que pueden ir surgiendo”*⁴⁷.

En efecto, considero que la potestad punitiva del Estado es una sola, y se manifiesta en virtud de la habilitación que de ella hizo el Constituyente al legislador⁴⁸, para que este la ejerza, sea en cuerpos unificados⁴⁹ o separados⁵⁰.

En forma concordante con esta idea Licht señala, con apoyo en Gordillo, que *“las sanciones administrativas lucen, como no puede ser de otro modo, como expresión de un auténtico poder jurídico; esto es, de un poder derivado del ordenamiento jurídico y que, como todos los demás atribuidos a la Administración, se encuentra encaminado a la gestión del bien común (...) ‘en definitiva tenemos que del orden jurídico constitucional y supraconstitucional nacen, en igualdad de situación y equilibrio jurídico necesario, los derechos de los individuos y las atribuciones del Estado; que estas últimas no tienen en ningún caso características suprajurídicas o de ‘soberanía’ o ‘imperio’: son simplemente atribuciones o derechos reconocidos por el orden jurídico y carentes de toda peculiaridad extraña o superior al derecho; si estas facultades son ejercidas con exceso, se transforman en antijurídicas, y serán dejadas sin efecto por los tribunales”*⁵¹.

Desde ese atalaya, entiendo plausible predicar que ese único legislador es quien valora los bienes jurídicos que pretende tutelar y, en dicha actividad, no puede desatender los derechos y garantías reconocidos en la Constitución que, en modo transversal, orientan la actividad del Estado. Y en ello quiero ser enfático: los derechos humanos incorporados a la constitución trascienden a toda la actividad estatal y no se limitan únicamente al ámbito judicial y, estrictamente, al proceso penal, sino todo lo contrario, es todo el Estado —como unidad— quien se encuentra sujeto a dichas directivas y el que, en definitiva, responderá internacionalmente por algún incumplimiento.

En ese orden de ideas, resulta orientador el principio “pro homine” como guía, es decir, hacer prevalecer la interpretación que mayores derechos le acuerde al ser humano frente al poder estatal⁵².

Por ello, comparto la idea de que *“la potestad sancionadora de la administración —que resulta una manifestación lógico formal de una específica categoría política y que representa una respuesta de técnica jurídica a una situación cada vez más cambiante, con profundas*

⁴⁷ NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo sancionador*, cuarta edición, Editorial Tecnos, España, 2005, p. 26.

⁴⁸ Art. 75, inc. 12, señalada doctrinariamente como la “cláusula de los códigos”.

⁴⁹ Se refiere a un código único, como puede ser el Código Penal.

⁵⁰ Puede considerarse en esta afirmación a las leyes 11.683, 23.771, 24.674, 24.769, 27.430, entre otras.

⁵¹ LICHT, Miguel, “La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, ya citado.

⁵² CSJN, “Acosta, Alejandro Esteban”, 23/04/2008, Fallos: 331:858.

*modificaciones en el orden social, económico y político y que responde, en suma, a la necesidad perenne de operatividad y eficacia que precisa la protección de los intereses públicos en determinados ámbitos— debe ser ejercida conforme a las disposiciones de la Convención*⁵³.

Por ello, resulta forzoso concluir que el Estado se encuentra vinculado por los pactos internacionales de derechos humanos y su potestad sancionatoria debe ser ejercida de acuerdo a sus postulados.

Por lógica implicancia, dichos postulados pueden predicarse respecto de toda la actividad administrativa —incluso la sancionadora—, de modo que, desde mi lógica, ya no debemos caer en la dificultad de repensar si aplicar o no a las infracciones tributarias las garantías allí establecidas, a partir de definir una naturaleza jurídica, pues estos postulados son aplicables de igual modo. En efecto, *“las Convenciones sobre Derechos Humanos se proyectan nítidamente sobre el Derecho Administrativo como Derecho de las Administraciones Públicas definiendo, estructurando el estatuto jurídico común de los derechos y libertades del ciudadano, e imponiendo límites precisos al ejercicio de las potestades públicas”*⁵⁴.

Con ello no soslayo que dicho ejercicio metódico tendrá dificultades: en efecto, no todas las garantías pueden predicarse sin ningún deslinde conceptual y delimitación específica en su aplicación, aspecto que estimo deberá ser valorado ante las específicas circunstancias que se puedan presentar. En ese sentido, no todas las garantías son compatibles con el desarrollo de la actividad administrativa sancionadora⁵⁵.

Lo que postulo es la aplicabilidad de las garantías procesales penales —entre ellas el non bis in idem— a los tipos infraccionales descriptos en la 11.683, en la medida en que dicha operatividad no desvirtúe el régimen represivo específico: es decir, entiendo posible repensar las garantías con la idea de hacerlas operativas en todos los ámbitos posibles, entre ellos el de las infracciones a la ley fiscal aludida.

Esta concepción es la que mejor se concilia con la vigencia de los tratados reconocidos en el art. 75 de la Constitución Nacional.

Desde otro enfoque, creo pertinente hacer una digresión. En ese sentido, cuadra hacer una aclaración, a título personal, acerca de ciertas teorías, antes reseñadas, que intentan hacer una distinción en función de los bienes jurídicos protegidos y, en función de su resultado, atribuir naturaleza penal o administrativa a las infracciones.

⁵³ LICHT, Miguel, “La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, ya citado.

⁵⁴ LICHT, Miguel, “La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, ya citado.

⁵⁵ Pienso en la tensión que podría existir, por ejemplo, entre el principio de inocencia (art. 8°, punto 2, de la Convención Americana de Derechos Humanos) y ciertas actividades de la Administración en las cuales hay un fuerte interés estatal en la ejecutoriedad del acto: por ejemplo, en el caso de las clausuras de establecimientos por algún incumplimiento a alguna norma sanitaria. Del mismo modo, podría predicarse igual tensión entre el derecho a contar con un “traductor o intérprete” o un “defensor proporcionado por el Estado” (art. 8°, punto 2, incs. a y e de dicha Convención), cuestiones que difícilmente se puedan adaptar, por ejemplo, al trámite ante el Tribunal Fiscal de la Nación o inclusive ante el propio organismo fiscal.

En efecto, como vimos, para Goldschmidt⁵⁶, el derecho penal protege derechos subjetivos u otros bienes de cultura jurídicamente protegidos, mientras que es objeto de las sanciones administrativas proteger a simples intereses de la Administración. Con un alcance similar, ha explicado Villegas, respecto de la infracción tributaria, que “no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente los derechos de los gobernados. Si un Estado no necesitase recursos fiscales para lograr su cometido, ninguna norma ética obligaría a pagar tributos. Pero si el Estado necesita de esos fondos para cumplir sus fines, con esa falta de pago se está omitiendo prestar una ayuda requerida de manera justificada y se incurre en una ilicitud contravencional al obstruirse la función financiera estatal. Los ciudadanos tienen un interés jurídico mediato en que el gobierno cuente con recursos suficientes para defender y hacer realidad los derechos individuales y sociales sobre los cuales los ciudadanos tienen interés jurídico inmediato. Por ejemplo, un ataque directo e inmediato a la salud pública consiste en el envenenamiento de aguas reprimido por el Código Penal como delito, mientras que la salud pública sería indirectamente atacada si mediante la falta de pago de los tributos correspondientes no se permite que el Estado instale los hospitales necesarios para atender de forma satisfactoria la salud general de la población. En conclusión, pensamos que las infracciones tributarias, en cuanto obstrucciones ilícitas a la formación de las rentas públicas, tiene carácter contravencional y no delictual”⁵⁷.

En ese sentido, un breve repaso de los bienes jurídicos tutelados por la ley 11.683, permite advertir que dicha norma contiene la descripción de infracciones fiscales formales y materiales. Los primeros protegen la administración tributaria en sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. Los segundos, inicialmente se podía predicar que protegían a la “renta fiscal”, aunque a partir de la reciente reforma⁵⁸ podemos hablar de la “hacienda pública”⁵⁹ o, en un léxico más específico, la “actividad financiera del

⁵⁶ De quien es muy ilustrativa y pertinente, para esta parte, la crítica efectuada por ZAFFARONI. En efecto, ha sostenido el autor que “Creo que el Código de Faltas es inconstitucional. La Constitución Nacional es clara cuando dice que el Ejecutivo no puede juzgar, y si el Poder Ejecutivo no puede juzgar, un funcionario que depende de él tampoco puede hacerlo, como el caso de un comisario. Eso es lógica elemental. Yo sé que acá en Córdoba se teorizó eso cuando llegó Goldschmidt, y se empezó a desarrollar una teoría rara del derecho penal administrativo o derecho administrativo penal muy propio del Imperio Alemán, que no tiene nada que ver con nosotros, y acá hubo unos teóricos que se prendieron en eso y comenzaron a legitimarlo. Pero no tiene nada que ver con la Argentina ni con la forma terminante que se expresa la Constitución Nacional. Esta posición administrativista legitimó la tradicional arbitrariedad policial en la materia y consagró, de hecho, un derecho de peligrosidad sin delito, en manos de comisarios, a los que se concedieron funciones judiciales por esta vía” (Crisafulli, Lucas, *Derechos humanos y poder: conversaciones con Zaffaroni*, primera edición, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 2016, disponible en el link: <https://ansenuza.unc.edu.ar/comunidades/bitstream/handle/11086.1/1274/Derechos%20Humanos%20y%20Poder.%20Versi%C3%B3n%20final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>).

⁵⁷ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, ya citado, p. 409. Del mismo modo, ver: VILLEGAS, Héctor B., “Derecho tributario penal”, en: GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Tratado de Tributación*, ya citado, ps. 433.

⁵⁸ Ley 27.430, BORA n° 33781 del 29/12/2017. Dicha norma incorporó un artículo sin número al art. 46, ya comentado, mediante el cual se sanciona, mediante multa, a quien mediante ardid o engaño se aproveche de “reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria”, es decir, gasto público. Por ello, si bien antes se decía que la ley 11.683 protegía, con su sistema infraccional, a la actividad recaudatoria únicamente (la “renta fiscal”), en la actualidad, incluida la faz erogatoria, podemos hablar sin temor a equivocarnos de la protección a la “actividad financiera”.

⁵⁹ Ver, entre otros: DAMARCO, Jorge H., “Los bienes jurídicos protegidos por las leyes 11.683 y 24.730”, *La Ley*, 2019, supl. Práctica Profesional, cita: IMP - Práctica Profesional 2019-LIV, 11; y GAMBERG, Guillermina y RUETTI,

Estado”. En ese sentido, Damarco ha aclarado que *“Son ilícitos que sancionan el incumplimiento de los deberes formales establecidos por la legislación como colaboraciones con la Administración Federal de Ingresos Públicos. Su incumplimiento implica falta de colaboración con el organismo recaudador y no requieren de un resultado para su configuración. Son ilícitos de pura omisión. El aspecto objetivo del ilícito consiste en omitir el deber formal”*⁶⁰. Con relación a los segundos, se indicó que *“en cambio, siempre requieren de un resultado. Su configuración requiere de una afectación a la renta fiscal. Son delitos de daño. Siempre habrá un perjuicio total o parcial a la renta fiscal”*⁶¹.

Esto que digo no es en vano, a poco que se repare en que en la última reforma a la ley 11.683⁶² se agregó un artículo sin número, a continuación del 46 —defraudación dolosa—, que describe la misma actividad —una conducta ardida o engañosa— pero para aprovecharse o utilizar indebidamente *“reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria”*⁶³, es decir, gasto del Estado. Coincidimos con Damarco en que esta modificación normativa *“no puede originar ninguna duda acerca de que tanto la ley 11.683, como la ley 24.730 protegen la Hacienda Pública Nacional. En efecto, la redacción de la norma pone en evidencia que, a la protección de la renta fiscal, se agrega ahora, en la ley 11.683 la protección de los gastos públicos, razón por la cual, sin hesitación, puede afirmarse que la ley 11.683, con la norma incorporada por la ley 27.430, protege la ‘Hacienda Pública Nacional’”*⁶⁴.

Desde este punto de partida, aún analizada la cuestión desde la óptica de los bienes jurídicos tutelados, soy de los que consideran que las infracciones contenidas en la ley 11683 participan de la misma naturaleza que los delitos de la leyes 24.769, dado que, a mi juicio, y más allá de la ubicación normativa, resulta nítida la intención del legislador de reprochar ciertas conductas socialmente disvaliosas, reprimirlas y sancionarlas, con el fin de resguardar un cierto orden social y la armonía del sistema. Como se puede extraer de un pronunciamiento que comentaré más adelante, cuyas conclusiones entiendo valorables en el ámbito de la ley 11.683, el propósito de las infracciones materiales allí descriptas *“no solo (es) compensatorio sino también disuasorio y punitivo”*.

Ahora bien, dicho ello, corresponde profundizar un poco más acerca de esa conducta perjudicial y su relevancia. Ello dado que se ha distinguido según inmediatez en la lesión al bien jurídico, y se ha destacado la existencia de intereses subjetivos protegidos de manera directa por las leyes penales. Comienzo preguntándome si es disvalioso robarle una pertenencia a una persona, con la natural respuesta afirmativa. Ahora, no puedo evitar decir que más perjudicial es aun, desde mi punto de vista, sustraerse de una obligación fiscal, respecto de quien está llamado por la ley a contribuir —por sus condiciones oportunamente

Germán J., “Perfiles actuales de las defraudaciones tributarias en el ordenamiento tributario nacional”, La Ley, 2019, supl. Práctica Profesional, cita: IMP - Práctica Profesional 2018-XXIV, 53.

⁶⁰ DAMARCO, Jorge H., “Los bienes jurídicos protegidos por las leyes 11.683 y 24.730”, La Ley, 2019, supl. Práctica Profesional, cita: IMP - Práctica Profesional 2019-LIV, 11.

⁶¹ DAMARCO, Jorge H., “Los bienes jurídicos protegidos por las leyes 11.683 y 24.730”, ya citado.

⁶² Ley 27.430.

⁶³ La norma textualmente prescribe: *“Artículo ...- El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiére, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado”*.

⁶⁴ DAMARCO, Jorge H., “Los bienes jurídicos protegidos por las leyes 11.683 y 24.730”, ya citado.

valoradas por el legislador— y, aun así, no lo hace, con el sólo fin de maximizar sus ingresos o bien por el hecho de no colaborar con la sociedad en la que vive.

La Constitución reconoce derechos, deberes y garantías. En ese ámbito, el Estado tiene diversas obligaciones que surgen de la Constitución Nacional y de los tratados internacionales de igual jerarquía. Para el cumplimiento de dichas obligaciones el Estado se ha organizado con un aspecto central para dicho cometido: el financiamiento. Se ha llamado “Constitución financiera” a la actividad estatal tendiente a dinamizar los recursos y los gastos, en forma solidaria, equitativa y justa para satisfacer, en forma cada vez más progresiva, los derechos constitucionales.

En efecto, no dejo de compartir con nuestro titular de cátedra que existe una *“idea fuerza de que el derecho financiero es una ‘piedra angular’ del derecho constitucional. Es decir, él es una parte central de la arquitectura del Estado social y democrático de Derecho contemporáneo”*, de modo que la función de aquella “Constitución financiera” es disponer *“cómo se deben financiar los derechos y la organización del poder”*⁶⁵. Profundizando dicha idea, podemos añadir que es posible *“reconocer que todos los derechos implican algún tipo de obligación estatal positiva correlativa (es decir, donde el contenido consiste en dar o hacer algo). Obligación positiva que supone, a su vez, algún nivel de asignación de recursos financieros”*, de modo que *“En otros términos: no hay derechos que de acuerdo con su naturaleza (esto es: su contenido normativo) sean causalmente independientes de los recursos”*⁶⁶

Dado que dicha actividad del Estado es esencial para la existencia y materialización del resto de los derechos constitucionales, debe existir un mecanismo de protección idóneo, que tienda a asegurar el normal desempeño de ese cometido, con el fin de lograr el objetivo. En consecuencia, será menester contar con una legislación acorde, que permita compeler a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones, y reprimirlos en caso de falta de cumplimiento o inobservancia, dado que sin un normal funcionamiento de esa fundamental actividad estatal es difícil pensar la realización de un programa constitucional.

Por ello considero que las teorías que ponen la lesión a la actividad financiera del Estado como un daño mediato, únicamente producido contra la Administración, yerran el enfoque, dado que la lesión de dicho bien jurídico repercute directamente en nuestra vida diaria. Esta circunstancia se puede ver más patente en el contexto de la actual pandemia, en donde el Estado requirió contar con una cantidad extraordinaria de recursos para atender a cuestiones tales como fortalecer el sistema de salud pública, adquirir insumos y vacunas, o bien subsidiar a quienes en virtud del aislamiento debieron cesar en sus actividades económicas diarias. No

⁶⁵ CORTI, Horacio Guillermo A., “Los principios comunes del derecho constitucional presupuestario, el gasto público justo y la Teoría General de la Constitución Financiera”, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Colombia, Mayo de 2018. At. 423, disponible en el link: https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB_ICDT_ART_ANIBAL%20CORTI%20Horacio%20Guillermo_Los%20principios%20comunes%20del%20derecho%20constitucional%20presupuestario%20el%20gasto%20publico%20justo%20y%20la%20teoria%20general%20de%20la%20constitucion_Revista%20ICDT%2078_Bogota_18.pdf

⁶⁶ CORTI, Horacio Guillermo A., “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, en Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ministerio Público de la Defensa de la Ciudad, núm. 9, febrero de 2019, p. 160, disponible en link: https://www.mpdefensa.gob.ar/sites/default/files/revista_17.pdf.

es posible pensar la realización normal de un Estado sin la satisfacción de la actividad financiera que le permita realizar el resto de los derechos reconocidos.

Me permito agregar que si se tratase de inmediatez, el incumplimiento de las obligaciones fiscales debe tener la misma inmediatez que postula el autor. En efecto, puede repararse que el celo en el cumplimiento de las cargas fiscales tiene directa implicancia en la actividad financiera antes relatada. Acudo al caso de las medidas cautelares en materia tributaria: mal podría haberse hilvanado, desde la CSJN, una construcción restrictiva acerca del otorgamiento de dicha tutela preventiva⁶⁷, si el eventual perjuicio que ocasionaría su concesión no fuese inmediato. Dicho de otro modo: si el otorgamiento de una medida cautelar no tendría entidad directa y suficiente para afectar la recaudación del Estado, no tendría – entonces- asidero considerar que el otorgamiento de medidas cautelares que impidan la recaudación fiscal debe analizarse con particular estrictez.

Desde ese eje, se puede ver lo reprochable que puede resultar una actitud remisa, poco colaborativa o evasiva de las obligaciones impuestas por la ley, en el marco de esa actividad esencial que lleva el Estado.

En definitiva, y para concluir, más allá de lo dicho por la CSJN en Usandizaga —aspecto que ha sido conversado en el encuentro anterior—, entiendo que a las infracciones contenidas en la ley 11.683 se les pueden aplicar —con la debida adecuación y formulación— las garantías y principios del derecho penal. Asimismo, coincido con Gamberg y Ruetti en que *“constituye un planteamiento ya superado que las infracciones tributarias son sustancialmente penales y reflejan las mismas características que los delitos, de lo que se deriva que resultan de aplicación, a su respecto, sus principios rectores. Por ende, en los ilícitos tributarios puede predicarse su formulación jurídica bajo los lineamientos de la teoría dogmática del delito”*⁶⁸.

Finalmente, recuerdo que *“aun cuando en ciertos casos, la administración se encuentre facultada para dirimir un conflicto o aplicar una sanción, ninguna circunstancia justifica que la decisión alcanzada pueda quedar sustraída del control judicial, si el administrado afectado por el obrar de la administración insta su revisión en tiempo y forma”*⁶⁹, de modo que en dicho ámbito podrá invocarse y someter ante un tribunal imparcial el juzgamiento de las transgresiones a las garantías constitucionales en comentario.

Por último, podría dudarse acerca de la posibilidad de que las legislaturas locales puedan reprimir, del mismo modo, los incumplimientos a sus normas fiscales, dada la unidad del derecho penal que las provincias atribuyeron al Congreso Nacional. Sin embargo, dicha discusión sería aparente, dado que se ha sostenido que *“No existe obligación alguna por parte de las provincias de definir las infracciones tributarias locales de acuerdo a los tipos*

⁶⁷ Someramente, recuerdo que se sostuvo que *“el régimen de medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez (...), pues la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado”* (CSJN, “Buenos Aires Catering c/Fisco Nacional”, 02/04/1998, Fallos: 321:695, y sus citas, y en el mismo sentido, Fallos: 325:669, ente muchos otros).

⁶⁸ GAMBERG, Guillermina y RUETTI, Germán J., “Perfiles actuales de las defraudaciones tributarias en el ordenamiento tributario nacional”, ya citado.

⁶⁹ LICHT, Miguel, “La potestad sancionatoria de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa”, ya citado.

*legales previstos en el Código Penal de la Nación, en tanto su represión no lesione los derechos y garantías enumerados en la Constitución Nacional*⁷⁰.

IV. Un posible caso de doble juzgamiento: integración de procedimientos que persiguen sancionar al Contribuyente, desde la ley 11.683, y a partir de la ley 23.771. Los cambios de la ley 24.769 y el nuevo Régimen Penal Tributario

Ahora corresponde que me refiera al particular sistema que existe a partir de la ley 23.771. En efecto, dicha norma creo el primer régimen penal tributario, cuya expresión actual, cambios normativos mediante, la vemos en el régimen de la ley 27.430, ya aludida en pasajes anteriores. Me concentro en las normas indicadas en el título, y dejo afuera otras previsiones que son susceptibles de considerarse con alcance sancionatorio, como las leyes 17.250⁷¹ y 24.674⁷².

El tópico a considerar es el siguiente: tanto el Régimen Penal Tributario como la ley de procedimiento tributario prevén sanciones para los contribuyentes por las conductas tipificadas en cada uno de estos ordenamientos. Pero tienen diversas previsiones que permiten la coexistencia de dos procedimientos seguidos contra un mismo sujeto respecto de hechos que podrían dar lugar a un doble juzgamiento. Ello dado que sería posible que tanto el juez penal como el juez administrativo deban conocer sobre una misma situación que pueda encuadrar en sendos regímenes.

Cabe observar que mediante la ley 21.858⁷³ se incorporaron a la ley 11.683 la defraudación fiscal, la insolvencia patrimonial intencionada y la apropiación indebida de tributos. Ha comentado la doctrina que no se lograron condenas, dado que el régimen que preveía la norma exigía una instancia de 'prejudicialidad' constituida por la presencia de una determinación de oficio que debía encontrarse firme —es decir, agotadas todas las vías recursivas previstas en el ordenamiento, tanto en sede administrativa como, posteriormente, judicial— y con autoridad de cosa juzgada, y sólo allí se podían aplicar las penas de prisión⁷⁴.

⁷⁰ CSJN, Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada c/ Provincia de Buenos Aires (Tribunal Fiscal de Apelación) s/ demanda contencioso – administrativa, 14/02/1989, Fallos: 312:149

⁷¹ Cfr. arts. 3°, 7° y 15.

⁷² Ver el art. sin número a continuación del 20.

⁷³ BORA del 23 de agosto de 1978. No debe perderse de vista al reflexionar sobre la política punitiva de la época, el contexto vivido en aquel momento signado por una dictadura cívico-militar. Creo que la creciente tipificación de conductas o, siendo más adecuado, el recurso de la "solución penal" a los problemas es un fenómeno creciente y que denota una deficiente respuesta ante la desigualdad acentuada a partir de los años 70. Es notable como ante diversas situaciones que trascienden en la sociedad, y se masifican a través de los medios de comunicación, vemos la respuesta punitiva —ya sea con la creación de tipos o el incremento de penas— como solución a problemas que muchas veces requieren otro tipo de respuestas más complejas.

⁷⁴ Ver en DAMARCO, Jorge H., "La modificación del texto del artículo 20 de la ley 24.769", publicado en el Suplemento Especial "Nuevo Régimen Penal Tributario 2012", La Ley, enero-febrero 2012, pag. 16 y ss.

A partir de la ley 23.771⁷⁵ se estableció un régimen penal tributario en una ley especial, por fuera de la ley 11.683 y con distinta técnica legislativa. Dicha norma, en un plano formal, derogó diversos artículos de la ley de procedimiento fiscal y el término “prisión” de su texto⁷⁶.

El nuevo régimen contenía, en lo que interesa a este trabajo, dos premisas: ya no habría prejudicialidad, sino que el organismo fiscal podía efectuar una denuncia penal al advertir una situación susceptible de encuadrar en alguno de los tipos penales allí descriptos, sólo con la formulación de un informe técnico⁷⁷ y, por otro lado, se establecía —en forma inaugural, solución que se mantiene hasta la actualidad— un sistema con caracteres ‘subsidiariedad’⁷⁸ y accesoriedad, en el campo de lo infraccional, en el cual se podía sustanciar un procedimiento administrativo relacionado con los mismos hechos, pero no se podía aplicar una sanción hasta que no exista sentencia firme en sede penal, la cual hará “cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos”⁷⁹.

Ha comentado Damarco que este sistema “constituyó un enorme fracaso y originó la práctica malsana de efectuar denuncias penales sin sustento en hechos que pudieran sostenerlas. La inexistencia de una determinación de oficio del tributo, de carácter previo, no permitía a los jueces penales investigar la comisión del delito porque no estaban en condiciones de conocer los hechos ciertos con relevancia en el ámbito tributario y penal”⁸⁰.

Un tiempo después se sancionó la ley 24.769⁸¹, norma que derogó la ley 23.771 e introdujo diversos cambios relevantes, los cuales se mantienen, en sustancia, en el régimen actual⁸².

En ese sentido, la norma prescribía que el organismo recaudador formula una denuncia penal una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. Asimismo, se establece que en casos en que no sea necesaria una determinación de deuda, corresponderá una denuncia una vez formada la convicción administrativa⁸³, circunstancia que, cuanto menos, presupone la existencia de un acto administrativo.

Asimismo, se dispone que dicha denuncia “no impedirá” la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, “pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. (...) Una vez firme la

⁷⁵ BORA n° 26832 del 27/2/1990.

⁷⁶ Art. 19.

⁷⁷ El art. 16 establecía que: “La determinación de deuda tributaria o respecto de las obligaciones con los organismos nacionales de seguridad social, conforme a lo previsto en el art. 3º, o la aplicación de sanciones por los organismos administrativos, no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga. La promoción de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos”.

⁷⁸ FRIDENBERG, Juan Pablo, “La reforma al régimen penal tributario desde la perspectiva del principio *ne bis in idem*”, en URRESTI, Estéban J. [dir.], *Dogmática Tributaria*, primera edición, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2013, p. 423.

⁷⁹ Ver cita 77.

⁸⁰ DAMARCO, Jorge H., “La modificación del texto del artículo 20 de la ley 24.769”, ya citado.

⁸¹ BORA n° 28564 del 15/1/1997.

⁸² Actualmente en el art. 279 de la ley 27.430.

⁸³ Art. 18 de la ley 24.769. Cabe destacar que dicha solución se mantiene en el art. 18 de la ley 27.430.

*sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial*⁸⁴. Sin embargo, cabe indicar que a partir de la ley 26.735⁸⁵ la redacción que se mantiene vigente hasta la actualidad⁸⁶ establece que la denuncia penal “no suspende ni impide” la “sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos”. Sigue incólume la última parte de la norma que, como se dijo, viene desde el año 1990, y mantiene la previsión que dispone la aplicación de las sanciones administrativas una vez que haya sentencia firme en sede penal y sin alterar “las declaraciones de hechos” efectuadas en dicha instancia.

Tenemos así que, desde el año 2011, el legislador consideró que el hecho del inicio de una causa penal no suspende ni impide la tramitación de las vías recursivas contra la determinación de oficio de impuestos, ni sus vías recursivas, pero lo que no puede ocurrir es que se apliquen sanciones cuando exista una causa penal, hasta que aquella se resuelva y cuente con sentencia firme. Una vez producida esta circunstancia, la autoridad —el juez administrativo⁸⁷— aplicará las sanciones que correspondan.

Asimismo, cabe tener presente que dicho régimen previó que “[l]as penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales”⁸⁸.

Advertida la posibilidad de esta dualidad de procedimientos, se ha indicado que dicho sistema implementado por el legislador “supone la prevalencia de la tramitación de la causa penal, suspendiéndose la aplicación de sanciones en sede administrativa hasta tanto recaiga resolución definitiva en la primera. Es decir que, si bien coexisten ambos órdenes sancionatorios, ello se implementa mediante un sistema de prejudicialidad penal, de forma tal que lo allí sentenciado haga cosa juzgada a los fines infraccionales”⁸⁹.

No escapa a mi conocimiento las críticas, por inconstitucional, de la situación creada por el legislador. En efecto, ha dicho Spisso que se ve conculcada la garantía de *non bis in ídem*. En ese sentido, considera que “[l]a violación a los derechos individuales se agrava cuando la ley, además de instituir un doble juzgamiento, circunscribe el alcance de la cosa juzgada, emergente de la sentencia penal, a la sola materialidad de los hechos. A estar a la literalidad de tal disposición, el sobreseimiento del procesado, en orden a los delitos establecidos en la ley 24.769, por ausencia de culpabilidad, no impediría que se lo considerase incurso en defraudación fiscal, a tenor de la figura del art. 46 de la ley 11.683. Si la intención tenida en cuenta por el legislador era la de posibilitar la aplicación de las penas de prisión y de multa, debió atribuirle exclusiva competencia para al juzgamiento de los ilícitos tributarios a una

⁸⁴ Art. 20 de la ley 24.769.

⁸⁵ BORA n° 32305 del 28/12/2011.

⁸⁶ Art. 20 del Régimen Penal Tributario, ley 27.430.

⁸⁷ Ver los arts. 16 y ccdtes. de la ley 11.683 y el art. 9° del decreto n° 618/1997.

⁸⁸ Art. 17, previsión que subsiste hasta la actualidad; cfr. art. 17 del actual Régimen, antes aludido.

⁸⁹ FRIDENBERG, Juan Pablo, “La reforma al régimen penal tributario desde la perspectiva del principio *ne bis in ídem*”, ya citado, p. 423.

*única jurisdicción, y no crear un sistema de doble juzgamiento respecto de una única acción, conculcando así principios constitucionales*⁹⁰.

Y es que, como bien señala el autor aludido, tanto la ley 11.683 —en art. 46— y el Régimen Penal Tributario —art. 1°— sancionan la defraudación o la evasión, según la terminología empleada en uno u otro ordenamiento, respectivamente, mediante una descripción prácticamente idéntica del tipo, con la diferencia de que en la primera norma se prevé una sanción de multa, mientras que en la segunda una pena de prisión. El único elemento diferenciador, además del tipo de pena, es que la previsión del régimen penal especial incluye una condición objetiva de punibilidad⁹¹.

Del mismo modo, tampoco existen diferencias sustanciales entre la sanción de multa prevista en la ley 11.683 para los agentes de retención o percepción que *“mantengan en su poder”* los importes retenidos *“después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo”*⁹², y la pena de prisión respecto del agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que *“no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido”*⁹³. Nuevamente el elemento diferenciador sustantivo es el diferente tipo de pena y la condición objetiva de punibilidad.

Finalmente, como se indicó, se ha incorporado a la ley 11.683 una sanción de multa para quien *“mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiere, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria”*⁹⁴, previsión que no difiere del art. 3° del Régimen Penal Tributario, que sanciona con prisión al *“el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria”*, en la medida en que se supere la condición objetiva allí prevista.

Desde allí se advierte la dualidad de previsiones sobre un mismo tipo infraccional o delictual, y un sistema de integración establecido por el legislador en el cual, como se señaló, la administración participa en la determinación del hecho imponible y en la investigación de las conductas susceptibles de punición, y una vez formulada una denuncia penal, este proceso prevalece y se lleva adelante hasta lograr una sentencia firme, oportunidad en la cual la Administración puede, sin alterar la materialidad de los hechos, aplicar las sanciones que correspondan.

Ha precisado Haddad, con relación a este punto, que *“[!]a determinación de oficio tiene su sustento en hechos o situaciones fácticas, el derecho aplicable, que es el tributario, los principios especiales de interpretación del derecho tributario, la aplicación que de todo ello*

⁹⁰ SPISO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, quinta edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 600; consideraciones que se mantienen en la séptima edición de dicha obra, del año 2019, versión digital, p. 541/542. Con similares conclusiones, ver: Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, segunda edición, Editorial del Puerto, Buenos Aires, 2007, pág. 257.

⁹¹ Término que generó debates en la doctrina y en la jurisprudencia y que, felizmente, así fue considerado en el art. 1° del actual Régimen Penal Tributario.

⁹² Art. 48.

⁹³ Art. 4° del Régimen Penal aludido.

⁹⁴ Art. sin número a continuación del 46, incorporado por el art. 199 de la ley 27.430.

realiza el contribuyente y la que el Fisco entiende que el contribuyente debió realizar. Si el contribuyente comete ardid o engaños —previstos en casi todos los delitos de esta ley— y el Fisco los advierte, lo que está descubriendo son hechos o actos realizados por el contribuyente para perjudicarlo. Esos hechos son el sustento de la determinación de oficio que efectúa el Fisco y con la cual formula su denuncia. Ahora bien, si durante el proceso el imputado demuestra que los hechos o actos en los cuales sustentó la determinación de oficio no son ciertos, sino que otros, que aporta y acredita en el proceso penal, son los reales, la sentencia que haga lugar a sus pruebas y dichos estará modificando la determinación de oficio realizada, ya que es la base de la denuncia. De allí la necesidad de suspender la aplicación de sanciones administrativas hasta que recaiga la sentencia en sede penal, pues los hechos que deben tomarse en cuenta son los mismos”⁹⁵.

Cuadraría preguntarse sobre la solución que han propiciado los tribunales ante situaciones semejantes, para luego abordar, en las conclusiones —más allá de la doctrina que se adelantó—, acerca de la adecuación constitucional de la posibilidad de ser sometido a dos procesos sancionatorios sobre —eventualmente— los mismos hechos. Ello dado que esencialmente, tanto el juez penal como la Administración deberán expedirse y valorar no solo hechos y actos del contribuyente, sino la presencia de —en la mayoría de los casos— el ardid o engaño.

V. Soluciones jurisprudenciales

En efecto, tal como se indicó, correspondería mencionar algunos precedentes jurisprudenciales que trataron distintos planteos sustentados en la transgresión a la cosa juzgada o bien al *non bis in ídem*.

Dos consideraciones me caben efectuar, en forma preliminar. La primera es que los casos comentados se dieron en el marco de decisiones del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional de apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, ello como consecuencia del sistema implementado por el legislador, y los planteos efectuados por los contribuyentes en función del resultado obtenido en sede penal.

Por otra parte, podría dudarse acerca de si las infracciones por incumplimientos formales a las previsiones de la ley 11.683⁹⁶, cuya conducta dificulta las tareas de verificación y fiscalización, se tratan de sanciones penales⁹⁷. Desde mi perspectiva, más allá del carácter que se les atribuya, considero que un planteo semejante no podría motivar la lesión a la garantía de *non bis in ídem* dado que las infracciones materiales protegen bienes jurídicos diferentes, de modo que nada obsta a la aplicación de las sanciones por infracciones formales y materiales. Sólo algunas de estas últimas se ven reflejadas, como se vio, en el Régimen Penal Tributario. A mayor abundamiento, advierto que en los casos aquí reseñados no se han efectuado planteos en ese sentido.

⁹⁵ HADDAD, Jorge E., *Ley Penal Tributaria Comentada*, ya citada, p. 325/326.

⁹⁶ Me refiero a los arts. 38, 38.1, 39, 39.1, 39.2, 39.3

⁹⁷ No incluyo a la sanción de clausura pues, como se indicó con anterioridad, la Corte Suprema le atribuyó el carácter penal.

Dicho ello, advierto que se han tomado distintas posturas a seguir con relación a lo ocurrido en sede penal.

V.1 Evitar el escándalo jurídico: no avanzar con la resolución en sede administrativa

Algunas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal entendieron que si existe una causa penal en trámite por un delito de la ley penal tributaria, no corresponde que el Tribunal Fiscal de la Nación ni la aludida Cámara se expidan sobre la determinación de oficio del impuesto, hasta que lo hagan los tribunales penales.

En ese sentido, en la causa “Almeida”, el Fisco apeló la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, que había revocado una determinación de deuda —motivada por la falta de declaración de un préstamo— con sustento en lo resuelto en sede penal. El Fisco planteaba que el efecto de la cosa juzgada de la sentencia penal queda circunscrito a la existencia o no de delito que se le imputa al responsable, aspecto que no puede ser revisado si se absuelve o se dispone el sobreseimiento del mismo en dicha sede. Se había sustanciado el proceso penal —y la actora obtuvo un sobreseimiento— y sus resultados se acompañaron a la instancia recursiva del Tribunal Fiscal de la Nación. La Sala V de la Cámara Contenciosoadministrativo Federal rechazó el recurso, y precisó, con relación al art. 20 de la Ley Penal Tributaria, que dicha norma “*establece un claro límite al disponer que no se podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos. La finalidad de ello es evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho. Asimismo, el último párrafo del art. 20 establece otra limitación a la causa administrativa: la resolución en la cual la autoridad administrativa imponga las sanciones que correspondan no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Ello tiende a evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia judicial*”⁹⁸. Cabe aclarar que en esta causa no se discutió una multa.

Con posterioridad, la misma Sala V entendió en una causa similar. En dicho marco, se había valorado especialmente que, en el marco del proceso penal, se ordenó efectuar una pericia, cuyo resultado redujo el monto consignado en la determinación de oficio y determinó el sobreseimiento de los imputados. En consecuencia, la cámara agregó que “*resulta imposible admitir que, por vía administrativa, pueda determinarse un monto que, contrariamente a lo resuelto en sede penal, implicaría la existencia de delito*”. Finalmente, estimó que “*resulta imposible desatender declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Una solución contraria a la aquí propiciada transformaría el efecto de la sentencia penal tributaria en una expresión meramente declarativa; en claro desmedro de la garantía constitucional del ‘non bis in idem’, y en franca violación a la intención preclara del legislador de mantener la coherencia respecto de la plataforma fáctica común al proceso penal tributario y al procedimiento administrativo de determinación del tributo. Atento, entonces, que la*

⁹⁸ CNContenciosoadministrativo Federal, Sala V, “Almeida, Nora”, 15/03/2006, publicado en La Ley, versión online: AR/JUR/4361/2006.

*contradicción de marras remite a una cuestión fáctica, que ha sido debidamente analizada por el juez penal, corresponde dejar sin efecto el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en lo referente al impuesto al valor agregado, debiendo devolverse las presentes actuaciones, a fin de que se practique una nueva determinación con arreglo a los parámetros establecidos en la presente*⁹⁹. Sin embargo, y en lo que aquí interesa, dicha Sala confirmó la imposición de una multa, por encontrar a los demandados incurso en la infracción del art. 46 de la ley 11.683, sin ninguna consideración acerca de la garantía penal en tratamiento¹⁰⁰.

Esta posición podría tener consecuencias disvaliosas en la normal percepción de las rentas públicas, dado que el legislador no ha querido que las determinaciones de oficio queden suspendidas hasta que se resuelva la causa penal¹⁰¹.

Cabe reiterar que, en el año 2011, mediante la ley 26.735 se modificó el art. 20 de la ley penal tributaria y se dispuso, en posible respuesta a esta situación, que la causa penal “no suspende ni impide la sustanciación y resolución” de las determinaciones de deuda.

V.2 Acotamiento de las consecuencias de la causa penal: la no afectación del encuadre fiscal y el deslinde de competencias

Existe un criterio que sostiene que la sentencia recaída en sede penal carece de influencia respecto de la aplicación de sanciones en el ámbito administrativo, ya que es competencia exclusiva de aquella justicia el decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, en tanto la competencia para determinar el encuadre fiscal sólo es del organismo recaudador y de sus instancias revisoras.

En la causa “Mascardi” el Fisco había determinado de oficio al contribuyente, y había dejado en suspenso la aplicación de multa en virtud de lo dispuesto en el art. 20 de la ley 24.769. Recurrida la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación vinculada con la determinación de deuda, en virtud del agravio del actor relacionado con ciertos hechos reconocidos en sede penal y aplicados en la instancia administrativa, la Sala I de la Cámara confirmó la sentencia anterior, y sostuvo que “*la decisión que se dicte en sede penal no significa vedar al Fisco la posibilidad de dictar aquellos actos determinativos, y, antes bien, lo que en realidad la norma está evitando es la aplicación de multas hasta que recaiga sentencia definitiva en sede penal*”. El tribunal aludido añadió que “*el juez penal sólo debe decir si hubo o no ilícito, porque es su competencia específica y no la de la AFIP o del Tribunal Fiscal. No puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación del encuadre fiscal, que sólo es competencia administrativa, del Tribunal Fiscal y, eventualmente, de este Fuero. En todo caso, la determinación que el juez penal pueda hacer sólo quedará limitada para establecer el grado de culpabilidad que pueda caber al imputado cuando trata de eludir mediante maniobras fraudulentas el cumplimiento de sus obligaciones*”¹⁰².

⁹⁹ CNContenciosoadministrativo Federal, Sala V, “Agroferia S.R.L.”, 15/07/2008, publicado en Errepar, versión online: EOLJU117245A. En sentido similar, Sala IV, “Rossini, Carlos Alberto (TF 26.4721)”, 21/04/2015, publicado en La Ley, versión online: AR/JUR/8677/2015.

¹⁰⁰ CNContenciosoadministrativo Federal, Sala V, “Agroferia S.R.L.”, ya citado, considerandos XX a XXIV.

¹⁰¹ Art. 20 del Regimen Penal Tributario.

¹⁰² CNContenciosoadministrativo Federal, Sala I, “Mascardi, Carlos G.”, 30/11/2004, voto del juez Coviello, que en lo sustancial fue compartido, publicado en La Ley, versión online: 70014981.

Por su parte, en la causa “Domínguez” el actor había acompañado una copia de la sentencia penal en la cual había sido sobreseído. La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación consideró que *“una recta interpretación tanto del art. 16 de la ley 23.771 como del vigente art. 20 de la ley 24.769, es la de establecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal el decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que equivale a decir que en dicha sede solo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que la competencia para determinar el encuadre fiscal solo es competencia del organismo recaudador, de este Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Así por otra parte, lo ha establecido la sala I de este fuero in re ‘Mascardi Carlos Gustavo’ el 30/11/04. Ello, claro está, sin dejar de considerar aquellos aspectos que conforme a disposiciones expresas de tales normas, deban ser tenidas en cuenta por este Tribunal al momento de dictar sentencia”*. Asimismo, dicho tribunal consideró que el sobreseimiento sólo tenía que ver con los hechos relacionados con la tipificación en el delito de evasión de la ley penal tributaria, aspecto que, según se consideró, *“carece de influencia en la presente Litis”*¹⁰³.

En lo que aquí importa, con relación a la sanción de multa por omisión, dicho Tribunal Fiscal entendió que *“el pronunciamiento judicial en sede penal tampoco luce como una valla que impida encuadrar la conducta vinculada a las impugnaciones que aquí se mantienen en las previsiones del mentado art. 45 de la ley procedimental vigente”*.

Por otro lado, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó un planteo vinculado con la afectación de la garantía de doble juzgamiento, con sustento en que *“la circunstancia de que para la justicia penal un hecho pueda no constituir delito en los términos de la ley penal tributaria, no afecta la pretensión fiscal respecto del tributo reclamado, como así tampoco sobre las sanciones que correspondan aplicar al caso bajo las previsiones de la ley de procedimiento tributario”*. Sin embargo, en dicha causa declaró la nulidad de la resolución administrativa, dado que para la aplicación de una multa se había apartado de los hechos probados y acreditados en sede penal. En ese sentido, aclaró que *“en aquellos casos donde el juez penal se haya pronunciado sobre los hechos que llevaron al Fisco a efectuar la denuncia penal y que son los mismos que sirven de sustento para la determinación del tributo, la Administración Federal no podrá en oportunidad de imponer una de las sanciones previstas por la ley de procedimiento tributario, insistir respecto de la existencia de cuestiones fácticas que han sido desvirtuadas mediante una sentencia judicial firme”*¹⁰⁴.

Más cerca en el tiempo, en la causa “Mutual 7 de Noviembre” se discutía la imposición de una multa por omisión de impuestos, cuando en la causa penal seguida contra los responsables de la firma se los había sobreseído por el delito de evasión. En dicha causa la firma había cuestionado la sanción por afectación del principio de *non bis in ídem*. Si bien sería difícil que proceda la defensa articulada dado que no se daría el requisito de identidad de la persona, la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso administrativo estimó que *“ni la circunstancia de que la determinación de oficio se encuentre apelada impide la promoción de la denuncia penal, ni esta última obsta a su vez la prosecución de los procedimientos*

¹⁰³ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, "Domínguez, Ariel Gonzalo", 20/11/2006, publicado en La Ley, versión online: AR/JUR/9382/2006.

¹⁰⁴ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, " Innovación S.A.", 11/06/2012, publicado en La Ley, versión online: AR/JUR/41791/2012.

administrativos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda impositiva. Ambos procedimientos —penal y administrativo— están llamados a avanzar en paralelo”. A su vez, precisó, con relación a los alcances de lo decidido en sede penal, que “no se observa que las resoluciones cuestionadas hayan alterado las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal, especialmente respecto de las conclusiones referidas a que no había existido conducta ‘ardidosa’ por parte de los imputados. En ese sentido, se debe hacer notar que el sobreseimiento resuelto en sede penal por no haberse demostrado ardid o engaño respecto de los responsables de la Mutual 7 de Noviembre, no tiene incidencia en la presente causa en la que se la juzga por la figura infraccional de omisión en los términos del art. 45 de la ley 11.683, que prevé, básicamente, que quienes omiten pagar, retener o percibir tributos, mediante declaraciones juradas o informaciones inexactas, son pasibles de ser sancionados con multa”, de modo que, se podía concluir en que “el sobreseimiento en sede penal no tiene incidencia en la presente causa en la que se juzga a la actora por la figura infraccional de omisión en los términos del art. 45”¹⁰⁵.

Por su parte, en la actuaciones “Hai Port” la Sala V consideró, ante un planteo sobre vulneración de la garantía en comentario, que “es necesario establecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso-administrativa, y que es de competencia exclusiva de la justicia penal establecer si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, pero como regla la competencia para determinar la subsunción de los hechos en la legislación fiscal corresponde al organismo administrativo recaudador, al Tribunal Fiscal de la Nación y, a esta Cámara”. Por ello, “lo establecido en el artículo 17 de la Ley 24.769 en cuanto dispone que ‘[l]as penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales’ no vulnera el principio del ‘non bis in ídem’. Ello, ya que la evaluación de los mismos hechos en sede penal y a la luz de la legislación fiscal se corresponde con la existencia de una doble faz de represión; una, vinculada con la determinación de la responsabilidad que le cabe al sujeto por la eventual comisión del delito de evasión fiscal reprimido en la Ley 24.769 y; otra, que consiste en la determinación de la responsabilidad que le puede ser reclamada al mismo sujeto, al que se le impone una multa, sobre la base de haber ingresado impuestos en menor medida a la debida”¹⁰⁶.

Estas posiciones podrían dar lugar al avance de dos procedimientos y la obtención de una sanción de multa, además de una condena en sede penal, dado que admiten la posibilidad del encuadre fiscal, que le corresponde al Fisco, con independencia de lo decidido por el juez penal.

V.3. La accesoriadad de las multas

Una particular valoración ha hecho la Corte Suprema de Justicia nacional, aunque en un caso vinculado con delitos aduaneros. En el precedente “Mazal”, dicho tribunal —reiterando una doctrina que había expuesto en “De la Rosa Vallejos”¹⁰⁷— consideró la denominada doble jurisdicción en materia de contrabando. En ese sentido, entendió que la Aduana tenía

¹⁰⁵ CNContenciosoadministrativo Federal, Sala IV, “Mutual 7 de Noviembre”, 12/11/2019, publicado en La Ley, versión online AR/JUR/59429/2019.

¹⁰⁶ CNContenciosoadministrativo Federal, Sala V, “Hai Port S.R.L.”, 19/11/2019, publicado en La Ley, versión online AR/JUR/59049/2019.

¹⁰⁷ CSJN, “De la Rosa Vallejos, Ramón”, 10/3/1983, Fallos: 305:246

una facultad administrativa de imponer ciertas consecuencias “*accesorias de la condena penal*”¹⁰⁸. Cabe recordar que en la aludida causa “De La Rosa” —aunque regía la entonces vigente ley 21.898 de Aduanas, la Corte entendió que “*existen dos géneros de ilicitudes, agrupados en las infracciones y los delitos aduaneros; los últimos no pueden ser considerados al mismo tiempo delitos e infracción, basándose en la distinción de las penas y sanciones que la ley prevé para los mismos. De tal manera, las sanciones del art. 196, a aplicar por la autoridad administrativa, son accesorias de la privativa de la libertad, a aplicar por los jueces, y en consecuencia dependientes de la existencia de ésta*”¹⁰⁹.

V.4. La interpretación de un tribunal internacional: el caso “Ruotsalainen”

Corresponde comentar la sentencia del Tribunal Europeo Derechos Humanos en la causa “Ruotsalainen vs. Finlandia”¹¹⁰. Se trata de un precedente de notable relevancia para los interrogantes aquí planteados. Como advertencia previa al lector, destaco que la traducción corre por mi cuenta y en función de los recursos con los que pude contar en el marco de las actuales restricciones.

En la causa comentada, el accionante demandó a la República de Finlandia, dado que el 17 de enero de 2001, mientras conducía su camioneta, la policía lo detuvo en el marco de un control en la ruta. En ese contexto, se descubrió que el actor utilizaba un combustible en el tanque de su vehículo con un tratamiento impositivo menor que el combustible diésel que le correspondía utilizar, cuando existía una obligación de declararlo ante la Administración¹¹¹. En consecuencia, el 26 de febrero de 2001, el demandante fue multado en un procedimiento penal, por “fraude fiscal menor” —conducta tipificada en el Código Penal de aquel país¹¹²— y, un tiempo después, en el marco de un procedimiento administrativo, el 17 de septiembre de 2001, se le impuso un cargo (denominado “tasa sobre combustibles”¹¹³), por el cual debió

¹⁰⁸ CSJN, “Mazal, Carlos Isaac por apelación demanda c/ A.N.A.”, 11/07/2002, Fallos: 325:1731

¹⁰⁹ CSJN, “De la Rosa Vallejos, Ramón”, ya citado.

¹¹⁰ Corte Europea de Derechos Humanos, “Case of Ruotsalainen v. Finland” (Application no. 13079/03), 16/6/2009, versión digital (en inglés): <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-92961>

¹¹¹ La norma dispone que “Si en un vehículo mencionado en la sección 1 se utiliza un combustible con impuestos más moderados que el gasóleo, el propietario o el titular del vehículo estará obligado a notificar a la Administración del Vehículo dicho uso antes de utilizarlo. Por lo que respecta a un vehículo importado a Finlandia, la notificación también podrá hacerse llegar a las autoridades aduaneras”. El texto original es “Section 3 - Notification obligation: If a more leniently taxed fuel than diesel oil is used in a vehicle referred to in section 1, the owner or holder of the vehicle shall be obliged to notify the Vehicle Administration of such use before using it. In respect of a vehicle imported to Finland, the notification may also be given to the customs authorities” (section 1 of the Fuel Fee Act as amended by Act no. 234/1998).

¹¹² La disposición penal establece que “Si el fraude fiscal, evaluado en su conjunto, teniendo debidamente en cuenta el importe de la prestación económica solicitada y las demás circunstancias relacionadas con el delito, se considerara leve, el infractor será condenado por fraude fiscal a una multa” (Article 3 - Petty tax fraud (Act no. 769/1990, traducción).

¹¹³ La norma establecía que: “Se cobrará una tasa por el número de días en que, según una notificación, se utilice en un vehículo de motor un combustible con impuestos más moderados que el gasóleo. Si en un vehículo se descubre la utilización de un combustible con impuestos más moderados que el gasóleo durante un período respecto del cual no se ha efectuado notificación previa, se cobrará una tasa por el número de días en que el vehículo haya estado continuamente situado en Finlandia antes de su utilización, pero no durante más de 20 días seguidos”. El texto original es “Section 4 - Imposition of a fuel fee: A fuel fee shall be collected for the number of days on which, according to a notification, a more leniently taxed fuel than diesel oil is used in a motor vehicle. If the use of a more leniently taxed fuel than diesel oil is discovered in a vehicle during a time in

abonar una multa pecuniaria equivalente a tres veces el monto que le hubiese correspondido tributar¹¹⁴.

En dicho caso, el Tribunal Europeo debió decidir acerca de la validez de aplicar una sanción administrativa, la cual asimiló a una multa, luego de que, respecto de los mismos hechos, se hubiera condenado a la persona con multa por la comisión de un delito fiscal previsto en el Código Penal. En concreto, el escrutinio del Tribunal transitó por la prohibición de repetición de procesos penales concluidos con sentencia definitiva¹¹⁵.

En ese sentido, el tribunal se planteó un primer interrogante: si la segunda sanción tiene naturaleza criminal¹¹⁶. Al respecto, recordó una regla establecida en otros precedentes: “Es suficiente que la infracción en cuestión pueda ser considerada por su naturaleza penal, o que la infracción haga que la persona esté sujeta a una pena, que por su naturaleza y grado de severidad pertenece a la esfera criminal general”¹¹⁷.

Por ello, puntualizó: “El Tribunal observa que la disposición pertinente de la Ley de Tasas de Combustible estaba dirigida a todos los ciudadanos y no a un grupo que poseía un estatus especial. El demandante era responsable en su calidad de propietario o usuario de un vehículo con motor diésel. En cuanto al argumento del Gobierno de que el débito de la tasa de combustible estaba destinado a una indemnización pecuniaria por daños, el Tribunal, sin embargo, no está tan convencido en las circunstancias del presente caso. Bien puede ser que la tasa de combustible impuesta corresponda al daño causado, es decir, la pérdida de ingresos. Sin embargo, cabe señalar que se triplicó la tarifa de combustible cobrada. En opinión de la Corte, esto debe verse como un castigo para disuadir de la reincidencia, reconocido como un rasgo característico de las sanciones penales (ver Ezeh, §§ 102 y 105). Por lo tanto, se puede concluir que el débito de la tasa de combustible fue impuesto por una norma cuyo propósito no solo era resarcitorio sino también disuasorio y punitivo. La Corte considera que esto establece el carácter penal del delito”¹¹⁸.

En consecuencia: “A la luz de las consideraciones anteriores, la Corte concluye que la

respect of which no prior notification has been given, a fuel fee shall be collected for the number of days on which the vehicle has been continuously located in Finland prior to the use, but not for more than 20 days at a time” (section 1 of the Fuel Fee Act as amended by Act no. 234/1998).

¹¹⁴ La norma prescribía que “Si se descubre la utilización de un combustible con impuestos más moderados que el gasóleo en un vehículo respecto del cual no se haya efectuado ninguna notificación previa con arreglo a la sección 3, la tasa por combustible recaudada será el triple de la cantidad normal”. El texto original es: “Section 6 - Increase of the fuel fee: If the use of a more leniently taxed fuel than diesel oil is discovered in a vehicle in respect of which no prior notification under section 3 has been given, the fuel fee collected shall be three times the normal amount” (section 1 of the Fuel Fee Act as amended by Act no. 234/1998).

¹¹⁵ La norma analizada establece que: “Nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales del mismo Estado, por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado” (art. 4, punto 1 del Protocolo n° 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, disponible en el link: https://www.echr.coe.int/documents/convention_spa.pdf).

¹¹⁶ El texto original reza: “Whether the sanctions were criminal in nature”.

¹¹⁷ Punto 43 de la sentencia comentada.

¹¹⁸ Punto 46 de la sentencia comentada. Cabe recordar que, en el ámbito local, la propia Corte Suprema ha considerado, en el contexto de analizar un recurso ordinario de apelación, que hay un interés secundario en la percepción de ingresos provenientes de la aplicación de sanciones administrativas pecuniarias —sean estas disciplinarias o represivas— “cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario” (CSJN, “IBM Argentina S.R.L. TF 24518-I c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, 12/04/2016, Fallos: 339:444. Dicho caso se trató de la aplicación de la multa por omisión del art. 45 de la ley 11.683).

naturaleza del delito fue tal que la emisión del débito de la tasa de combustible el 17 de septiembre de 2001 se inscribió en el ámbito del 'procedimiento penal' a los efectos del artículo 4 del Protocolo. No. 7¹¹⁹.

Por otro lado, dicho Tribunal se planteó, como segundo interrogante, si la última sanción se debió a los mismos hechos que la primera y si hubo duplicación de procedimientos¹²⁰. Al respecto, consignó que *"En suma, los hechos que dieron lugar a la orden penal sumaria contra el demandante se relacionaron con el hecho de que en su camioneta había utilizado combustible con menor carga fiscal que el gasoil sin haber pagado un impuesto adicional por el uso. El débito de la tarifa de combustible se impuso porque la camioneta pickup del demandante había funcionado con un combustible con impuestos más leves que el diesel y luego se triplicó porque no había dado aviso previo de este hecho. Se ha considerado anteriormente que este último factor equivalía a un castigo para disuadir de la reincidencia. Por lo tanto, los hechos en las dos series de procedimientos apenas difieren, aunque existía el requisito de intención en la primera serie de procedimientos. Los hechos de los dos delitos deben, considera la Corte, ser considerados sustancialmente iguales a los efectos del artículo 4 del Protocolo No. 7. Como ha sostenido la Corte, los hechos de los dos delitos sirven como su único punto de comparación"*¹²¹.

Finalmente, el tribunal consideró admisible la demanda por violación del Convenio de Derechos Humanos, e indemnizó al actor con un importe en concepto de daño moral, dado que no demostró haber pagado la segunda sanción aplicada.

Dicho precedente ha sido valorado por Scoconi, quien entendió que debería tener influencia decisiva en nuestro sistema¹²².

De mi parte, no huyo los interesantes planteamientos de Rosenkratz sobre la consideración de este tipo de precedentes¹²³, las cuales no comparto en su totalidad, pero si es útil conocer el caso dado que se dio en el marco de un procedimiento penal y un procedimiento fiscal, si bien seguido en otro país, que guarda notables analogías con nuestra práctica diaria.

Dicha utilidad se enerva si se advierte que, como he mencionado, no ha llegado hasta el momento un planteamiento similar a nuestro último intérprete de la Constitución Nacional, la Corte Suprema.

VI. Conclusiones

Soy de la idea, tal como expresé, de que el *ius puniendi* del Estado es una atribución unificada¹²⁴, concentrada en un legislador, cuyas manifestaciones represivas no puede quedar exentas de las limitaciones que surgen de la Constitución y de los tratados

¹¹⁹ Punto 47 de la sentencia comentada.

¹²⁰ El texto original dice: "Whether the latter sanction arose from the same facts as the former and whether there was a duplication of proceedings".

¹²¹ Punto 56 de la sentencia comentada.

¹²² SCOPONI, Cristian Fernando y PERETTI, Mariano, "El non bis in ídem en el ámbito penal tributario: comentarios a la luz de un fallo del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", publicado en La Ley, Periódico Económico Tributario, 2011, cita online: PET 2011 (diciembre-481), 1.

¹²³ ROSENKRATZ, Carlos F., "En contra de los 'Préstamos' y de otros usos 'no autoritativos' del derecho extranjero", ver en el link: https://www.palermo.edu/derecho/publicaciones/pdfs/revista_juridica/n6N1-October2005/061Juridica04.pdf

¹²⁴ En sentido coincidente, ver: NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo sancionador*, ya citado, p. 168.

internacionales.

Coincido con Nieto en que si es una dificultad discernir que principios del derecho penal se aplican al derecho administrativo sancionador, una mayor es hasta qué punto y en qué medida¹²⁵. Considero que no cualquier principio de los conocidos es aplicable, sin más, al procedimiento fiscal, y creo que, a la luz de lo leído, es un debate abierto y no acabado. Sin perjuicio de ello, la jurisprudencia del punto V permite ver que la garantía del *non bis in idem* puede ser aplicable al procedimiento fiscal, y eventualmente los planteos en ese sentido deberán ser tratados por los tribunales, más allá de lo que en definitiva se decida en cada caso.

Sin perjuicio de las oscilantes definiciones del Máximo Tribunal en materia de infracciones administrativas, y especialmente las del procedimiento fiscal, se ha mantenido hasta la actualidad el criterio de la causa "Usandizaga"¹²⁶, el cual es compartido por numerosa doctrina de nuestra materia.

El derecho penal protege bienes jurídicos considerados por el legislador y, en definitiva, custodia el goce de derechos humanos. En ese sentido, el derecho penal también custodia la actividad financiera del Estado, destinada a cumplir con un programa constitucional. Ese es el cometido de esa entidad creada por la sociedad para vivir en una comunidad organizada. En ese marco, comparto plenamente la visión de la cátedra acerca de que sin esta esencial actividad el resto de los derechos perdería concreción suficiente y se tornarían ilusorios.

Dicho ello, estimo que el sistema establecido en el Régimen Penal Tributario ha ido evolucionando en su técnica legislativa¹²⁷, con el fin de evitar la paralización de las determinaciones de deuda, en detrimento de la recaudación y, como se dijo, el funcionamiento regular del Estado. En forma concomitante, se ha establecido la posibilidad de aplicar sanciones administrativas sin perjuicio de las penas del Régimen Penal Tributario, pero hasta que no haya una sentencia definitiva la Administración no podrá aplicar dichas sanciones, circunstancia que denota un esquema de accesoriedad y sucesión¹²⁸.

Se impone, en consecuencia, la sujeción a los hechos determinados en sede penal, los cuales no pueden ser alterados.

La circunstancia de haber sido absuelto en sede penal puede tener diversas consecuencias según los alcances de la sentencia penal, pero de ningún modo han impedido que el Fisco aplique sanciones en virtud del encuadre en la ley 11.683.

No puedo dejar de decir que la casuística es y será muy nutrida y variable, dado que dependerá de los alcances de la sentencia del juez penal muchas de las consecuencias del procedimiento infraccional.

No se me escapa que esta circunstancia ha sido fuertemente criticada, en sentido constitucional, por la doctrina especializada¹²⁹, pero tengo mis dudas acerca de la procedencia de la garantía en este tipo de cuestiones. En ese sentido, podría decirse que la 'identidad de causa' difiere entre el Régimen Penal Tributario y la ley 11.683, o que el propio

¹²⁵ NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo sancionador*, ya citado, p. 166.

¹²⁶ Ver la cita 40.

¹²⁷ Originalmente criticada por la doctrina y la jurisprudencia de la Cámara Nacional de apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (causa "Agroferia S.R.L.", ya aludida, ver cita 99).

¹²⁸ FRIDENBERG, JUAN PABLO, "La reforma al régimen penal tributario desde la perspectiva del principio ne bis in idem", ya citado, p. 423.

¹²⁹ SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, ya citado, ver nota 89 de este trabajo.

Código Penal admite sanciones de prisión y multa en forma concomitante¹³⁰. Sin embargo, resulta nítido que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo estas consideraciones bien podrían pasar a un segundo plano, dado que si un Contribuyente resulta sometido a un proceso penal y luego recibe una multa cuya naturaleza sea punitiva, entonces esta segunda sanción entraría en contradicción con la garantía.

Comparto con Scoponi y Peretti¹³¹ que esta situación podría ser evitada por intermedio de una reforma legislativa que establezca la posibilidad de que, ante el juzgamiento de un delito, sea el juez penal el que asuma la posibilidad de imponer, juntamente con la pena privativa de libertad, la sanción prevista, por ejemplo, en el art. 46 de la ley 11.683. Sin perjuicio de ello, debo precisar que si una conducta no queda dentro de la esfera de tipificación del Regimen Penal Tributario, nada impedirá que la Administración aplique las sanciones que correspondan.

Finalmente, no debe perderse de vista que siempre existe la posibilidad de control judicial suficiente de la actividad administrativa, de modo que, más allá de lo reprochable del sometimiento a un segundo juzgamiento, como bien se señaló, es posible anular y —eventualmente— reparar el daño ocasionado al Contribuyente.

¹³⁰ Cfr. arts. 5°, 56, 76 bis, 94, 306, y 307, entre muchos otros, del Código Penal de la Nación.

¹³¹ SCOPONI, Cristian Fernando y PERETTI, Mariano, “El *non bis in idem* en el ámbito penal tributario: comentarios a la luz de un fallo del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, ya citado.