



CONSECUENCIAS CONSTITUCIONALES DE LA ASIMILACIÓN ONTOLÓGICA (O NO) ENTRE DELITOS E INFRACCIONES TRIBUTARIAS

ANÁLISIS A PARTIR DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA ARGENTINA

Constitutional consequences of the ontological assimilation (or not) between crimes and tax offenses

Analysis based on the jurisprudence of the Supreme Court of Justice of the Argentine Republic

Juan Manuel Álvarez Echagüe^{* **}

Investigador independiente

* Doctor en Derecho (USAL, 2017). Abogado (UBA). Director del Observatorio en Derecho Penal Tributario de la Facultad de Derecho UBA. Profesor Titular Regular en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Profesor Titular en la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Salvador. Profesor Regular Adjunto en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor de posgrado en diversas universidades del país. Autor de tres libros, coautor de otros veinticinco y Director de cinco obras colectivas. Director de los Posgrado en Procedimiento Tributario, Penal Tributario y Previsional de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y en Penal Tributario y Económico de la Universidad Siglo 21. Socio titular del estudio Álvarez Echagüe y Asociados. ORCID iD: 0000-0002-9553-1984. Contacto: jmae@aeyasoc.com.ar

** El presente trabajo encuentra fundamento en el desarrollo efectuado en el Capítulo I de mi tesis doctoral realizada en la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador, defendida en diciembre de 2017 con nota diez (10) sobresaliente (2018).

Resumen:

En este trabajo continúo desarrollando, ampliando y revisando conceptos e ideas sobre la naturaleza jurídica de las infracciones y los delitos en materia tributaria, describiendo las diversas posiciones (teorías) que existen sobre el tema. Además, sosteniendo que desde mi punto de vista tienen identidad ontológica, con diferencias meramente cuantitativa, y que, como consecuencia de la asimilación, hay un único conjunto de principios que rigen, que son los principios constitucionales y legales del derecho penal, descartando la posibilidad de hablar de la existencia de un conjunto de principios propios del derecho administrativo sancionador. Todo ello con apoyo de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación Argentina.

Abstract:

In this work I continued to develop, expand and review concepts and ideas about the legal nature of infractions and crimes in tax matters, describing the various positions (theories) that exist on the subject, maintaining that from my point of view they have identity ontological, with merely quantitative differences, and that, as a consequence of assimilation, there is a single set of governing principles, which are the constitutional and legal principles of criminal law, ruling out the possibility of talking about the existence of a set of own principles of sanctioning administrative law. All this with the support of the jurisprudence of the Supreme Court of the Argentine Nation.

Palabras claves:

Derecho penal tributario – Naturaleza jurídica – Infracciones – Delitos – Principios constitucionales

Keywords:

Tax penalty law – Legal nature – Offenses – Crimes – Constitutional principles

Sumario:

1. Introducción – 2. Infracciones y delitos: su naturaleza jurídica – 3. A modo de cierre – 4. Lista de referencias.

1. INTRODUCCIÓN

Una vez más agradezco la invitación de la prestigiosa revista *Derecho & Sociedad*, llevada adelante por los estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, para escribir estas líneas, y por permitirme ser parte del Consejo Editorial.

Pretendo seguir los lineamientos y directivas que me dieron para efectuar este trabajo, sin superar los límites que me han sido (afortunadamente) impuestos, por lo cual adelanto al lector de este trabajo que el mismo intenta, antes que nada, ser esencialmente descriptivo del estado de situación en la República Argentina de un debate que parece no estar resuelto en otros países. Por ende, he elegido seguir el camino del análisis del contexto general sobre la naturaleza jurídica de las infracciones y los delitos, si tienen identidad ontológica o no, y especialmente, las consecuencias de asumir una u otra postura.

Efectuadas las aclaraciones que consideré necesarias a modo de introducción, paso a intentar cumplir con la tarea encomendada.

2. INFRACCIONES Y DELITOS: SU NATURALEZA JURÍDICA

En el conjunto de normas que rigen el sistema tributario, se distinguen dos especies de sanciones: (i) las civiles, como son los intereses por pago fuera de término de la obligación tributaria, y (ii) las sanciones penales, como son, por ejemplo, las multas, la clausura de establecimientos o las penas privativas de libertad.

Las civiles se caracterizan, como es sabido, por tender a restituir a la víctima al estado anterior al hecho ilícito; en tanto que las de tipo penal no tienen naturaleza resarcitoria, sino represiva, ya que castiga la conducta antijurídica e intentan prevenir otras transgresiones al orden jurídico (Díaz et al., 1994).

Tal como he sostenido en anteriores oportunidades, el sistema sancionador tributario debe ser pensado y analizado como un todo, en el cual los derechos y garantías constitucionales son un límite en la aplicación de las sanciones ante infracciones y delitos (Álvarez, 2018, pp. 17 y sig.).

A partir de esa idea de sistema único e integrado, aunque segmentado normativamente (en Argentina, la Ley N° 11683 de Procedimiento Tributario es donde encontramos las infracciones¹, en tanto en la Ley Penal Tributaria N°

¹ Disponible en: www.servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm

27430²³ se describen y tipifican los delitos), es tan importante como necesario abordar la naturaleza jurídica de los delitos e infracciones para plantear en forma concisa las diferentes posturas adoptadas al respecto.

Estas, básicamente, han girado en torno a si debe entenderse que existen diferencias meramente formales entre las infracciones y delitos (como es la idea de la que participo) o a si, por el contrario, como sostienen otros, las diferencias son de tipo sustancial, y arrojan conclusiones disímiles de adoptarse por una u otra de esas posturas.

Parece oportuno comenzar este análisis con las palabras del profesor costarricense Adrián Torrealba Navas (1996), quien con mucha precisión enseña:

Es claro y aceptado que el delito tributario se diferencia de la infracción administrativa por el **órgano** que establece la sanción (el Juez o Tribunal Penal, en el primer caso; la Administración o un Juzgado Contencioso Administrativo, en el segundo); por el **procedimiento** que debe seguirse (el proceso penal, en el primer caso; el administrativo o judicial administrativo, en el segundo), y por el tipo de **pena** (posibilidad de pena privativa de libertad, en el primer caso; proscripción de este tipo de pena, en el segundo). La discusión se ha planteado más bien en cuanto a si estas diferencias son suficientes para que las infracciones administrativas deban sustraerse plenamente de los principios del Derecho penal o punitivo, para ponerse así en la función plena de los objetivos recaudatorios tutelados por el Derecho Tributario, o si, por el contrario, pese a tales diferencias, su régimen jurídico constitucional debe adecuarse a tales principios (p. 706) [Énfasis agregado].

Es por demás evidente que existen diferencias entre los delitos y las contravenciones, las cuales han sido bien establecidas por el profesor Torrealba Navas. Pero más allá de ello, es de relevante importancia determinar si solo a los primeros les son aplicables los principios constitucionales y legales del derecho penal, o bien, si estos irradian su fuerza también sobre las infracciones tributarias, ya que adoptar una u otra postura implica limitar o ampliar en forma sustancial los derechos del contribuyente dentro del proceso sancionador administrativo tributario.

Si bien he esbozado mi opinión, igualmente es importante reseñar brevemente las tres posiciones doctrinarias sustentadas en cuanto a la naturaleza jurídica de estas.

² LPT, de ahora en adelante. La Ley N° 27430 de 2017 derogó el régimen penal tributario anterior, regulado por la Ley N° 27469.

³ Disponible en: www.servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/texact.htm

2.1. La teoría administrativista

Quienes adhieren a esta postura sostienen que existen diferencias ontológicas entre los delitos y las contravenciones, aunque varían los fundamentos para arribar a esa conclusión. Se enrolan en esta postura prestigiosos autores; entre ellos, Goldshmidt, Núñez y Andreozzi. Este último sostiene que los ilícitos tributarios tienen naturaleza administrativa y que el bien jurídico tutelado por ellos es, ontológica y cuantitativamente, distinto del protegido por el derecho penal:

(...) [L]as contravenciones, administrativas y tributarias, no deben estar en el derecho penal, sino formar parte del Derecho Administrativo penal o Derecho Tributario penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque esta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo (1951, p. 363)⁴.

El mayor precursor de esta posición en la doctrina fue Goldshmidt, para quien el derecho penal administrativo goza de autonomía funcional dentro del Derecho, y cuya finalidad es sancionar conductas que interfirieran en el normal desarrollo de la Administración Pública (1967, p. 134). Jescheck, refiriéndose a dicha postura, señalaba lo siguiente:

(...) [É]l separaba el delito de justicia de la transgresión al orden administrativo según la calidad del injusto que tenían, puesto que consideraba que solo el primero tiene el carácter de una verdadera infracción al bien jurídico; por el contrario, a la última la concebía como una simple indiferencia del ciudadano en el cumplimiento del deber de colaboración en el funcionamiento regular de la administración (1963, p. 79).

Consecuencia inevitable de esta postura es que existen ciertos principios del derecho penal que son inaplicables al derecho administrativo sancionador; por ejemplo, los de legalidad e irretroactividad, en tanto que hay otros que son aplicables, pero con diferencias o matices en uno y otro campo.

Otros, como el profesor español Ferreiro Lapatza, participan de esta teoría administrativista, pues para ellos lo determinante es el órgano que aplica las sanciones; y siendo que el encargado de sancionar es una parte de la Administración Pública, para ellos, las infracciones tienen naturaleza administrativa (1990, p. 591).

⁴ En similar sentido, se expresó Juan C. Lubary, al sostener que las sanciones tributarias no son idénticas a los delitos, sino que tienen naturaleza jurídica propia que las diferencia de aquellos.

Según el maestro Dino Jarach, esta posición de la doctrina es errónea en todas sus formas, ya que para él:

El derecho tributario no forma parte del derecho administrativo, salvo en la parte o capítulo que hemos denominado precisamente derecho tributario administrativo o formal. De ahí que solamente las infracciones a los preceptos del derecho tributario administrativo podrían asimilarse al derecho penal administrativo si se aceptara la doctrina propugnada por James Goldschmidt y seguida también en la Argentina por diferentes autores (1969, p. 328).

2.2 La teoría tributarista

Carlos María Giuliani Fonrouge, otro de los grandes maestros del derecho tributario y financiero en nuestro país, es el mayor exponente dentro de la doctrina nacional tributarista, y ha señalado que el ilícito tributario cuenta con características especiales:

Las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, como bien se ha dicho, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscripta a la ilicitud contemplada en el Código Penal. No se rigen por este, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse **derecho penal administrativo o derecho penal económico**, cuya autonomía científica resulta inadmisibles (1993, p. 631) [Énfasis agregado].

Resulta imposible, desde esta óptica, la aplicación de los principios generales del derecho penal al sistema sancionador tributario infraccional, pues ambos derechos punitivos tienen ámbitos competenciales diferentes, salvo remisión expresa de la norma fiscal a aquellos postulados.

Giuliani Fonrouge considera que la potestad punitiva tributaria se fundamenta en el poder tributario estatal, pues:

Infringir o transgredir disposiciones fiscales, ya sea en su aspecto más grave de acciones dolosas o en cuanto se refiera a normas complementarias para asegurar su efectividad, no importa una mera desobediencia a las órdenes de la autoridad, como pretende la doctrina administrativa alemana, sino quebrantar un verdadero deber social como es el sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del Estado (...) Por esto es acertado decir que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal (...) (1993, p. 631).

Como consecuencia de ello, las provincias en ejercicio de su poder de imperio se encuentran facultadas para imponer sanciones punitivas tendientes a asegurar la recaudación tributaria (Giuliani, 1993, p. 632). Y en materia de multas, como sostiene el profesor Carlos María Folco (1997, p. 384), al negárseles naturaleza penal, procedería la apelación previo pago de estas.

Es muy crítico de esta postura José María Sferco, quien señala:

Expresamos nuestro disenso con dicho punto de vista. Del poder tributario no surge el de sancionar, como tampoco cabe involucrar la autonomía del derecho tributario material o sustantivo en todo esto, ya que su ejercicio se concreta por medio de la posibilidad legislativa de darse instituciones propias regulatorias del ámbito obligacional de la materia (2015, p. 4).

2.3 La teoría penalista

Siempre he adherido y sigo haciéndolo, sin ningún tipo de dudas, a la teoría denominada penalista, posición en la que se encolumna la gran mayoría de los autores en la Argentina, propiciada en su momento por Sebastián Soler, Dino Jarach y Horacio García Belsunce (Álvarez, 2004, p. 41). El profesor Fernando Sainz de Bujanda se presenta como el abanderado de esta postura en España.

Ellos han sostenido, junto con otros autores, al igual que lo hizo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁵, que no existen diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas⁶, y que hay entre ellas una unidad sustancial, ya que ambas especies sancionatorias tienen como finalidad reprimir conductas menoscabando un bien jurídico del infractor con fines retributivos o preventivos, y no con el objetivo de reparar el daño causado o proveer de recursos al fisco⁷.

Claro es, adherir a esta postura no implica desconocer la existencia de ciertas diferencias entre ambas figuras, pero esas diferencias bajo ningún punto de vista son sustanciales como para producir un quebrantamiento de esa unidad conceptual que constituyen las sanciones penales.

Sainz de Bujanda, con su acostumbrada claridad conceptual, afirmaba:

Corolario de lo que acabo de exponer es lo que he de decir en punto a sanciones fiscales. Pienso que el Derecho penal tributario, como parte del Derecho

⁵ CSJN, de ahora en adelante.

⁶ Fallos 192:229, 200:495 y 205:173.

⁷ Para mayor información, ver (Díaz, 1994). En este mismo sentido, Fallos 267:457.

punitivo general, habrá de absorber la teoría de la infracción, elaborada, tras muchos esfuerzos, en esta rama del Derecho público. Corresponde a los penalistas extender al campo tributario, con las acomodaciones pertinentes, la doctrina de la antijuridicidad, de la culpabilidad y de los restantes elementos del delito. Todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produzca al margen de la doctrina jurídico penal y de los principios generales sobre ilicitud civil o administrativa ha de ser forzosamente irracional y arbitrario (1975, p. 460).

En ese mismo sentido, el profesor español Pérez Royo sostuvo:

(...) [T]omando como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, parece claro que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter claramente represivo o punitivo, que hace a estas infracciones idénticas sustancialmente a las de índole penal en sentido estricto (1986, p. 263).

Tampoco es óbice para sostener la teoría penalista que, aprovechando esas diferencias insustanciales, las que son aplicadas por un órgano administrativo las denominemos **sanciones administrativas**, al solo efecto de diferenciarlas de los delitos, con objetivos exclusivamente pedagógicos o académicos.

Sucede que, definitivamente, las sanciones administrativas pertenecen a la categoría de sanciones de naturaleza penal⁸, 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 (García, 1985, p. 61)⁹.

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 N° 27430) que a las infracciones administrativas (desde multas hasta clausuras, reguladas en la Ley N° 11683).

El profesor Arístides Corti arrojaba luz sobre el tema al señalar:

Ello, en tanto unos y otros participan de una idéntica estructura, integrada por tipicidad (objetiva y subjetiva), antijuridicidad y culpabilidad (capacidad de motivación de la norma). La distinción resulta meramente cuantitativa y en razón del órgano que aplica la sanción en primera instancia. En materia infraccional, no delictual, la misma suele ser aplicada por un órgano administrativo, sujeto a control judicial suficiente ulterior. En cambio, en materia delictual, el proceso se sustancia de inicio en sede judicial. Cabe añadir a lo dicho que

⁸ Dentro de las cuales encontramos las sanciones administrativas y las sanciones penales en sentido estricto, en Pérez, R. (1988).

⁹ En este mismo sentido, se ha expresado Héctor Villegas (2005, p. 530)

infracciones y delitos se encuentran gobernados por principios constitucionales comunes (...) (1994, p. 38).

La asimilación de ambos tipos de sanciones, más allá de las diferencias antes señaladas, que no infieren en que posean la misma naturaleza jurídica, tiene como consecuencia directa e inmediata que se aplican a ambas las garantías y principios de la Constitución Nacional que rigen el ordenamiento penal, que son, a su vez, rectores del sistema represivo tributario.

Asimismo, también les son aplicables a las normas que tipifican sanciones tributarias los principios generales del derecho penal¹⁰, salvo que aquellas modifiquen alguno de esos principios en virtud de lo establecido en el artículo 4 del Código Penal¹¹, pero como valla infranqueable se encuentran los principios constitucionales, los cuales siempre deben ser respetados por toda la normativa inferior.

Las palabras de Adrián Torrealba Navas pueden ser utilizadas a modo de resumen:

La consecuencia fundamental de lo anterior es que también en el caso de las infracciones no criminalizadas deben regir los principios constitucionales del derecho penal: principio de inocencia, responsabilidad subjetiva, *non bis in idem*, debido proceso y proporcionalidad de las penas (1996, p. 707).

En ese sentido, el Tribunal Constitucional Español¹² ha señalado: “(...) los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho sancionador, dado que ambas son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución¹³¹⁴”.

Volveré sobre esta sentencia más adelante, pues considero que la frase “con matices” no puede ser admitida atento a que podría esconderse en ella un vaciamiento del contenido de esos derechos y garantías.

Ramírez Gómez sigue esa línea trazada por el TCE, y sostiene:

En la actualidad, pues, el debate sobre la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones tributarias y su identidad sustancial con el delito y la pena puede

¹⁰ Fallos 170:149, 217:258 y 237:704, ente otros.

¹¹ De ahora en más, C.P.

El artículo 4 del CP argentino establece: “Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”.

¹² TCE, de acá en más.

¹³ Sentencia N° 18/1981, ratificada por la N° 77/1983, N° 76/1990 y N° 197/1995, entre otras.

¹⁴ En el mismo sentido, Morillo (1996, p. 50).

considerarse superado, debiendo concluirse, como hace Sainz de Bujanda, que en ambos núcleos de infracciones concurren idénticos rasgos definidores y son también las mismas las razones que pueden invocarse como fundamento de su existencia, y refiriéndose a las sanciones tributarias, que ambos tipos de sanciones, las administrativas y las penales, tienen una misma finalidad, castigar al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción entraña, imponiéndole una pena, esto es, infligiéndole un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatoria (2000, p. 67).

Esta posición es la que asumen países europeos, tales como Francia, Alemania, España e Italia, y hasta la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹⁵.

La CSJN se enrola en esta postura, habiendo señalado en reiteradas causas que las clausuras¹⁶ y las multas¹⁷ revisten carácter penal, más allá del interés fiscal en juego y, en este mismo sentido, se ha expresado el Tribunal Fiscal de la Nación¹⁸.

Hay, básicamente, dos fallos de conocimiento ineludible para quien pretende adentrarse en el estudio del derecho sancionador tributario, que son los pilares jurisprudenciales de las ideas que pretendo desarrollar, y que describiré brevemente, transcribiendo solo sus partes estrictamente necesarias para darle hilo de continuidad —y la ansiada sistematicidad— a mi pensamiento:

i. Parafina del Plata S.A.¹⁹, en el que la Corte sostuvo:

(...) [L]a mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos a los réditos, no basta para configurar la infracción prevista por el artículo 45, segunda parte, de la Ley N° 11683. Los artículos 45, 46 y 51 de la Ley N° 11683 consagran el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable,

¹⁵ Compárese con la Sentencia del 21 de febrero de 1984 en el caso “Ozturk”.

¹⁶ Causas como “Morillas, Juan Simón” y “Buombicci, Nélica”. En esta última causa, señaló: “... si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede encuadrarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente” (considerando 5), de lo cual surge claramente el carácter penal de las infracciones tributarias, pues el mencionado considerando no hace más que aplicarles a estas el sistema penal todo.

¹⁷ Fallos 192:229 del año 1942; 200:340, 212:240, entre muchas otras.

¹⁸ Causa “Maggi, Juan E.”, Sentencia del 29 de marzo de 1961.

¹⁹ Fallos 271:297, del 2 de noviembre de 1968.

es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente²⁰.

ii. “Uzandizaga Perrone y Juliarena”, en el que se refiere:

(...) [N]o basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo [en relación con] (...) el principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente; [para luego agregar:] Que de ello es así toda vez 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 (Fallos: 287:74)²¹. [Énfasis agregado].

La CSJN se expresa con suma contundencia y precisión en ambas sentencias: en la primera de ellas, sobre la aplicación sine die de un principio elemental del derecho penal al ámbito infraccional: el de culpabilidad; en el segundo, reafirma lo anterior y señala que, sin duda alguna, el derecho infraccional tributario es derecho penal especial, lo que implica la aplicación de los principios constitucionales y generales del derecho penal.

La teoría penalista es la que la Corte Suprema Argentina hace suya, sin ambigüedades ni matices, por lo que, con este panorama, solo puede predicarse la existencia de un derecho penal tributario que conjuga infracciones y delitos, que, más allá de diferencias cuantitativas (formales), son ontológicamente idénticas, pues son conceptos que tienen la misma esencia, lo que conlleva, necesariamente, a que ambos se encuentran regidos o limitados por los principios y garantías constitucionales y legales del derecho penal²².

Nótese que de los fallos de la CSJN surge con claridad algo que he venido sosteniendo, en cuanto a que las infracciones y sanciones reguladas en la Ley

²⁰ En este mismo sentido, se ha expresado el Tribunal Constitucional Español en su sentencia N° 76/1990: “El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables ‘incluso a título de simple negligencia’, lo que con todo y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”.

²¹ Fallos 303:1548, del 15 de octubre de 1981. Es más, en el considerando 8 se agregan algunas cuestiones de suma relevancia interpretativa: “Que, por último, cabe recordar que es concepto indudablemente recibido por el art. 18 de la Constitución Nacional que el derecho penal —en cualquiera de sus ramas— es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley” (Fallos: 301:395).

²² Estos conceptos han sido desarrollados en extenso en mi libro “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”, ya citado. En especial, el capítulo I, “Enfoque preliminar”.

N° 11683 son derecho penal especial y que, como consecuencia de ello, a ese sistema le son aplicables, con las excepciones que pueden resultar del artículo 4 del C.P., los principios generales de ese Código²³.

Ahora bien, algunos entendieron que la Corte Suprema de Justicia de mi país había dejado de lado esta clarísima posición con fundamento en el fallo “Terrabusi”, cuando emite un fallo en el que hace suyo el dictamen de la Procuración General de la Nación, y en él parece apartarse o atenuar la doctrina penalista que venía sosteniendo, aunque vale aclarar que es una causa no tributaria, en la que se ventilaban supuestas infracciones a las reglamentaciones dictadas por la Comisión Nacional de Valores, pero que es necesario tratarlo, así como sus presuntas consecuencias y repercusiones (muy escasas) en la doctrina, pues se llegó incluso a sostener que la Corte varió su antigua y firme doctrina en la materia. Concretamente, en la parte pertinente, y de manera muy breve, el Máximo Tribunal argentino dice:

En primer término corresponde precisar que la violación a reglamentaciones dictadas por la CNV constituye infracciones administrativas, y al respecto la Corte Suprema no ha convalidado la aplicación indiscriminada de los principios que rigen en materia penal respecto de ellas, teniendo en cuenta las particularidades del bien jurídico protegido por la ley específica (Fallos 321:824),

Esto se ve reafirmado por la naturaleza preventiva del derecho administrativo sancionador, por contraposición con la represiva del derecho penal²⁴.

²³ “En lo concerniente al derecho penal tributario, es la jurisprudencia de la CSJN que desde la *leading case* ‘Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Gobierno Nacional-DGI’ (sentencia del 15 de octubre de 1981, considerando 5) coloca una referencia clave con arreglo a 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” (Fallos: 287:74). La Corte formula así dos consideraciones relevantes: que el régimen infraccional tributario es derecho penal, más precisamente derecho penal especial, y que en razón de lo anterior le son aplicables las reglas generales del Código Penal, salvo disposición expresa divergente. Entonces, tanto los delitos como las infracciones fiscales se conectan **en y con** el Código Penal por intermedio del precitado artículo 4 y de allí, por reenvío, la aplicación complementaria y subsidiaria, en su caso, de la parte general de su Libro Primero, en lo no expresamente contemplado por el ordenamiento especial. Y agrega más adelante: “En síntesis, el art. 4º de marras hace las veces de autorización legal para la elaboración de una teoría general del delito de derecho penal especial, esto es, de una ‘Parte General’ adaptada a los ‘particularismos’ del derecho penal especial.

Es pues la especialidad del derecho penal tributario la que da cabida a los mentados particularismos” [Énfasis agregado].

²⁴ CSJN, “Comisión Nacional de Valores c/ Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.”, del 24 de abril de 2007.

Reitero que la CSJN hace suyo el dictamen de la Procuración General de la Nación²⁵, es decir, sin que los ministros realizaran argumentación alguna, a lo que se suma como dato no menor que fue suscripto por solo cuatro ministros²⁶. A pesar de ello, este fallo ha servido de disparador para que algunos autores se hicieran eco de él y volvieran a la carga con la existencia de un derecho administrativo sancionador, al que le adjudican principios y criterios propios, desvinculados del derecho los que rigen al derecho penal. Es que al diferenciar la Corte Suprema entre el carácter preventivo del derecho sancionador administrativo y el represivo del penal pareciera ponerlos en esferas diversas y no vinculadas. En este sentido, Alfredo S. Gusman ha sido uno de los que comentaron de forma alabadora este fallo, y ha señalado entre otras cuestiones:

(...) [L]as sanciones penales tienen carácter represivo; en cambio, el derecho administrativo sancionador tiene naturaleza preventiva. Pero siempre debe existir una ecuación sanción/garantías que, con matices, debe ser observada tanto en el ámbito penal como en la esfera del derecho administrativo sancionador. [Posteriormente, y metiéndose de lleno en el principio de culpabilidad, agrega:] Se ha considerado que el principio de culpabilidad, **al menos como se concibe el dolo o la culpa en el derecho penal, es extraño a las infracciones administrativas, en donde imperan pautas más propias de la responsabilidad objetiva, del riesgo creado y la solidaridad.** Se admite entonces, en ciertas circunstancias, una responsabilidad objetiva por extensión, que se encuentra vedada en materia estrictamente penal (2006, p. 50) [Énfasis agregado].

También afirma:

La responsabilidad nace por la mera infracción al orden jurídico o por la simple desobediencia a las normas que lesionan intereses de la administración (...). En las sanciones administrativas, el principio de culpabilidad se vincula con la **diligencia exigible** en el conocimiento de las normas y su cumplimiento (2006, p. 51).

Y finaliza con bombos y platillos:

La administración, al producirse los hechos descritos en la norma, no está obligada a probar el elemento subjetivo de la conducta del autor (...). Para ello basta comprobar que el hecho acreditado sea consecuencia normal de negligencia o de falta de previsión por parte de los responsables (2006, p. 51).

²⁵ Suscripto por la Dra. Marta Beiro, el 5 abril de 2005.

²⁶ Dres. Lorenzetti, Highton de Nolasco, Petracchi y Maqueda.

Y al referirse a cuestiones tributarias estrictamente, dice:

Incumbe entonces al supuesto autor la demostración de la concurrencia, como factor determinante en la configuración de la infracción otras circunstancias ajenas a su voluntad y que no pudo controlar. Este es el temperamento que adoptó la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por ejemplo, en materia de sanciones tributarias, entre otros en los casos “Wortman” y “Morillas” (2006, p. 52).

Lo dicho por Gusman resume el pensamiento de muchos especialistas en Derecho administrativo, por lo que merecen realizarse algunas reflexiones sumamente críticas sobre lo que afirmó.

Cuando hace referencia a los matices con que debe darse la ecuación sanción/garantías, me viene a la mente la sentencia del TCE más arriba referenciada en la que se sostuvo:

(...) [L]os principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho sancionador, dado que ambas son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución²⁷.

Siempre he criticado esta postura del TCE, pues no se entiende cuáles son los matices a los que hace referencia, ya que por **matices** infiero una aplicación aminorada de los principios rectores del derecho penal, por lo que necesariamente me pregunto: ¿cómo se entiende el principio de legalidad con matices? ¿Acaso se permitirá la extensión analógica de las conductas típicas? ¿Será que la conducta típica podrá ser descripta en la norma de forma imprecisa o ambigua? ¿Cuál será la forma de aplicar aminoradamente los principios de culpabilidad y personalidad de las penas? ¿Cuál es el matiz en el derecho a la defensa en juicio? ¿Acaso podrá ejercerse solo la contestación a la acusación sin ofrecer pruebas o limitándola a la testimonial?

No creo en estos matices, no existen esos matices. Es una frase que puede sonar atractiva para algunos, pero es ambigua y sumamente peligrosa, pues solo arroja indefiniciones. De una buena vez, quienes quieren sostener que al ámbito sancionador administrativo no se les aplican lisa y llanamente los principios del derecho penal deben construir los criterios bajo los cuales, entienden, deben desarrollarse los procedimientos sancionadores, pues, de lo contrario, lo que se hace es directamente vaciar de contenido el marco general (principios

²⁷ Sentencia N° 18/1981, ratificada por la N° 77/1983, N° 76/1990 y N° 197/1995, entre otras.

constitucionales y generales del derecho penal) que rige la aplicación de esas sanciones tributarias²⁸.

Esa circunstancia, la de vaciar de contenido los principios, se advierte claramente cuando el autor antes reseñado se refiere al principio de culpabilidad, pues, como se advierte de una simple lectura de sus dichos, este elemental y fundamental principio del derecho penal carece de relevancia para Gusman, y parece ser que para la CSJN también (por lo menos de lo que se desprende del fallo “Terrabusi”), ya que se lo considera “extraño a las infracciones administrativas”. Hay una franca contradicción en lo sostenido por Gusman, ya que luego de afirmar, sin margen de dudas, que: “La administración, al producirse los hechos descritos en la norma, no está obligada a probar el elemento subjetivo de la conducta del autor (...)” (2006, p. 51), inmediatamente admite que basta comprobar que el hecho es consecuencia normal de un accionar negligente. Es evidente que la negligencia es un grado —mínimo— de la culpa, y que, si debe acreditarse, al menos ese estado de culpabilidad, es porque para aplicar una sanción, debe configurarse el elemento subjetivo.

Las contradicciones no se agotan allí, ya que la referencia que hace a los fallos “Wortman”²⁹ y “Morillas”, ambos de estricta índole tributaria, van en sentido opuesto a lo que intenta validar, pues, en ambos casos, la Corte Nacional aborda la temática del error, pero a partir de la vigencia plena del principio de culpabilidad. De hecho, en la causa “Morillas” sostuvo:

(...) [L]a Corte ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente³⁰.

²⁸ Incluso reconocidos administrativistas como García Pullés, F. (2020) exponen la necesidad de aplicar sin cortapisas los principios de derecho penal al ámbito sancionador administrativo (y tributario por consecuencia) hasta tanto se delineen estructuras propias.

²⁹ Impuestos, LI-B-1516.

³⁰ Impuestos, LI-B-1510, sentencia del 8 de junio de 1993. Posteriormente, en la causa “Pfizer SACI” agregó: “(...) si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede encuadrarse en la concreta y razonada aplicación de alguna causa admitida por el sistema penal vigente”, sentencia del 2 de julio de 1993, Impuestos, LI-B-2117. Un criterio similar asume la Cámara Federal de Córdoba en la causa “Micron Fresar SRL s/ inf. Ley N° 24769”, sentencia del 15 de noviembre de 2002, aunque en el caso se trataba de una supuesta violación al artículo 9 de la Ley Penal Tributaria, donde el Tribunal ordenó revocar la sentencia de primera instancia que rechazaba el sobreseimiento solicitado, pues entendió que no se pudo acreditar el elemento subjetivo exigido para el caso, es decir, el dolo.

Poco tiempo después del fallo “Terrabusi”, que denominé en otro trabajo como “una piedra en el camino” (2010, p.1283), la Corte Nacional reivindicó su vieja y buena doctrina en la causa “Fizman”³¹. Este expediente tramitó veintisiete años ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en el cual se discutió una determinación de oficio y la multa por defraudación. Finalmente, luego de casi veintitún años se dictó una resolución después de que se pusieran los autos para sentencia. En los recursos de apelación³², la actora sostuvo que se había vulnerado el derecho a la defensa en juicio al transcurrir tanto tiempo sin que se hubiera dictado una sentencia, teniendo en cuenta, especialmente, el contenido penal de la multa.

La CSJN admitió ese argumento, y sostuvo:

Ello, toda vez que la prosecución de un pleito inusualmente prolongado —**máxime si tiene naturaleza penal**— conculcaría el derecho de defensa del recurrente en tanto “debe reputarse incluido en la garantía de defensa en juicio consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional el derecho de todo imputado a obtener —después de un juicio tramitado en legal forma— un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible a la situación de incertidumbre de innegable restricción que comporta el enjuiciamiento penal” (*in re* “Mattei”, Fallos: 272:188). No debe olvidarse, asimismo, que idéntica doctrina se aplicó en un proceso respecto de la decisión de la autoridad aduanera que había impuesto la pena de multa, un supuesto semejante al que se plantea en el *sub lite* (“Sudamericana de Intercambio SACI y F c. Administración General de Puertos”, Fallos: 312:2075, caso en el que también lo que se recurría era una decisión de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal). [Énfasis agregado].

Añadió luego:

Cabe recordar que este principio no solo es un *corolario* del derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional —derivado del “*speedy trial*” de la enmienda VI de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica—), sino que se encuentra también previsto expresamente en los Tratados Internacionales incorporados a la Constitución Nacional (arts. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en función del art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional).

³¹ CSJN, “Fizman y Compañía S.C.A. c. Dirección General Impositiva”, del 23 de junio de 2009, Fallos: 332:1492.

³² Ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y en el extraordinario ante la Corte Nacional.

Esta constelación normativa guio, entre otros, la fundamentación de los casos de esta Corte *in re* “Amadeo de Roth” (Fallos: 323:982), “Barra” (Fallos: 327:327) y “Egea” (Fallos: 327:4815) [para luego agregar:] Precisamente fue en la causa “Egea” donde se afirmó que cualquiera que sea el criterio que se adopte respecto de la suspensión del curso de la prescripción “la duración del proceso penal por [en el caso] casi dos décadas, viola ostensiblemente las garantías del plazo razonable de proceso y del derecho de defensa”.

A diferencia de lo acontecido al fallar en “Terrabusi”, en esta sentencia la CSJN no hace una mera remisión a los fundamentos del Procurador General de la Nación, sino que en ella se emiten sólidos argumentos, y votan cinco ministros³³. Es evidente que la Corte Suprema se ha expresado de un modo más que contundente, dejando atrás lo que tal vez ha constituido un desliz, un error involuntario, tal vez una sentencia firmada a las apuradas y sin detenerse a estudiar ese párrafo que diferenciaba entre el carácter represivo del derecho penal y el preventivo del derecho administrativo sancionador.

La sentencia es importante, pues se revalida la vieja y buena doctrina que entiende que el ámbito infraccional tributario es parte integrante del derecho penal al que, por ende, deben aplicársele los principios y garantías que rigen esa rama del derecho. Nótese que para resolver la cuestión que se le plantea se recurre a un criterio típico del derecho penal, tal como es el del plazo razonable de juzgamiento, el que, de no respetarse, violenta de forma directa el debido proceso legal, garantía troncal de cualquier proceso o procedimiento sancionador.

El Máximo Tribunal reafirma, con meridiana claridad, su postura en pos de un derecho penal tributario regido por todos los principios del derecho penal, sin matices, tanto cuando de infracciones o delitos se trata. Y digo que reafirma, y no que regresa, pues lo resuelto en “Terrabusi” nunca pudo entenderse aplicable a la materia sancionatoria fiscal, atento a que nuestro Superior Tribunal de Justicia federal lo emitió en el marco de una cuestión totalmente distinta de la tributaria.

Magistralmente Zaffaroni (2009) nos dice:

El orden contravencional no es más que un orden penal de menor gravedad y toda confusión con la falta administrativa es producto de un “barullo” teórico de comienzos del siglo pasado, gestando en el derecho del imperio guillermino alemán, con el cual nada tiene ni nunca tuvo que ver nuestro orden jurídico,

³³ Ricardo Luis Lorenzetti, Carlos Santiago Fayt, Enrique Santiago Petracchi, Juan Carlos Maqueda y Carmen María Argibay —por su voto—.

pero cuya introducción en nuestra doctrina sirvió para racionalizar la atribución de funciones judiciales a las policías e incluso para legitimar el ejercicio de funciones judiciales en sede militar, entre otras confusiones y avances de la Administración sobre la judicatura.

La responsabilidad penal por contravención debe fundarse en la culpabilidad, en tanto que la de la falta suele surgir de responsabilidad *in eligendo* o *in vigilando*. Cuando se pierde de vista esta frontera, caemos en un pantano sin fondo (citado en Corvalán 2009, s.p.).

Ahora bien, pese a lo claro de la postura de la Corte Suprema de nuestro país, aparecen aún opiniones que pretenden, sin éxito por cierto, poner en crisis esta idea denominada “teoría penalista”.

Así, Orce y Trovato sostienen:

La infracción administrativa y el proceso de atribución de una sanción por ella no alcanzan a demostrar, de manera inequívoca, que el autor desafía la configuración social, [y agregan luego:] (...) las sanciones previstas por la Ley N° 11683 no presentan, debido a la relación de cercanía que demuestran en sus montos con el perjuicio irrogado por la transgresión de las normas, una naturaleza verdaderamente penal (2008, p. 280).

Visca, por su parte, plantea que, más allá de la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia existente en el tema, existen ámbitos donde esa teoría no ha sido receptada en materia de infracciones tributarias, donde no se aplican con toda su potencia los principios y garantías del derecho penal y procesal penal; esto le permite señalar que existen diferencias cualitativas y sustanciales entre los delitos y las infracciones.

Concretamente señala el autor:

Se puso de manifiesto que la interpretación del tópico es abordada desde dos planos de discusión diferentes, vale decir, desde la dogmática (deber ser) y desde la pragmática (ser). También se puso al descubierto las inconsistencias entre ambos planos.

Suele afirmarse implacablemente desde el punto de vista teórico que las infracciones tributarias tienen naturaleza penal, y que no existen diferencias ontológicas entre estas y los delitos penales.

Sin embargo, se ha pasado revista a numerosos casos de garantías penales y principios del derecho penal no aplicados a las infracciones tributarias.

El dilema es de hierro: o se sostiene la tesis relativa a la naturaleza penal de las infracciones y se le aplican consecuentemente todos los principios y garantías propios del derecho penal; o se sincera la teoría y se reconoce que sí existen

diferencias cualitativas y sustanciales entre los delitos y las infracciones, otorgándole coherencia a la verificada praxis jurídica (2015, p. 69).

Más allá de coincidir en la conclusión, entiendo que Visca parte de un error conceptual, esto es, considerar que, porque existen ámbitos o reductos donde, efectivamente, se verifican colisiones entre los mecanismos de aplicación y análisis de las infracciones tributarias y los derechos y garantías del derecho penal constitucionalmente tutelados, basta para poner en crisis la idea de que la naturaleza jurídica de infracciones y delitos sea idéntica.

Creo que el punto de partida es otro: sabiendo que existen circunstancias en las que no hay un respeto a la jurisprudencia de la CSJN, desvirtuándose la naturaleza penal de las infracciones tributarias, lo que debe hacerse es criticar esa situación a partir de esa doctrina y exigir que se la reconozca a través de la corrección de esas situaciones que la afectan³⁴.

Mario Laporta refrenda esta teoría al sostener:

(...) [E]l sistema penal tributario y el denominado infraccional, tomados desde esa óptica, deben ser entendidos como uno solo. Naturalmente habrá diferencias esenciales en la aplicación de uno y otro, pero ello no obedece a ningún tipo de diferenciación lógica, normativa, ni como tantas veces se ha entendido, ‘ontológica’ (2013, p. 69).

Coincido absolutamente con lo que hasta allí señala el autor, aunque disiento de lo que continúa diciendo: “Más bien, como adelanté, la única diferencia es la intensidad en el funcionamiento de los principios” (2013, pp. 69-70).

En una posición que se asimila bastante, casi podría decir que le sirve de inspiración, a la adoptada en varias sentencias por el Tribunal Constitucional Español³⁵, la cual antes ya ha sido objeto de críticas, por lo que a ellas me remito.

Agrega luego el autor:

(...) [H]oy está fuera de duda que, sin diferenciar artificiosamente entre delitos e infracciones, y aun en el campo puramente delictivo, si la sanción es más leve y la conducta menos perturbadora socialmente, entonces puede existir (y de hecho existe) un relajamiento de las garantías penales, tal como suele

³⁴ En este sentido, puede verse mi trabajo “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales” (2004), donde realizo un detalle de todas aquellas circunstancias de la praxis administrativa y judicial de revisión de las infracciones tributarias que violentan la teoría penalista, es decir, aquella que, siguiendo los lineamientos de la CSJN, asimilan delitos e infracciones en cuanto a su naturaleza jurídica.

³⁵ Sentencia N° 18/1981, ratificada por la N° 77/1983, N° 76/1990 y N° 197/1995, entre otras.

plantearse para todos los casos de la denominada **administrativización** del Derecho penal.

Ergo, si el problema son los principios, no hay que perder el tiempo en buscar entidades detrás de los enunciados normativos, sino intentar delimitar con qué intensidad deben aplicarse los principios penales y sus derivaciones, teniendo en cuenta, sobre todo que estos, por definición, admiten —a diferencia de las reglas— una aplicación gradual (2013, p. 78).

Repasando lo que sostiene Laporta, no puedo más que reafirmar lo que he venido señalando. Antes que nada, rechazo absolutamente la **administrativización** del sistema penal. Esto sucede no solo por la existencia de innumerables leyes penales en blanco (de las que el derecho tributario penal es un ejemplo más que claro), sino porque en los últimos tiempos conductas que hasta hace poco tiempo eran meramente infraccionales las han transformado en delitos, que muchos denominamos también **inflacionismo** penal, que es en esencia poco respetuoso de los principios básicos de necesidad y de *ultima ratio* de la intervención penal.

No puede concebirse un relajamiento de las garantías penales porque se trate de infracciones y no de delitos los que se juzgan. Como se vio más arriba, existen diferencias cuantitativas mas no cualitativas entre unos y otros, pero lo que los amalgama es, precisamente, un conjunto de principios que los rigen indistintamente y ellos suceden porque tienen idéntica ontología.

Por otro lado, debe reiterarse que, hasta el momento, quienes sostienen que los principios que rigen a delitos e infracciones no son los mismos, o que rigen más atenuadamente con matices, dice la jurisprudencia española del TCE: “distintas velocidades”, afirma Laporta (2013, p. 79); no han detallado cómo serían esos principios, sean nuevos o atenuados, por lo que la crítica puede llegar hasta esta etapa. Como sostuve más arriba, una vez que los construyan o delineen **amortiguadamente**, podrá continuarse la discusión, ya que, para quienes predicamos la postura de la CSJN, las cosas (principios constitucionales) están muy claras, especialmente porque nuestra Constitución Nacional no establece matices o velocidades en la aplicación de los principios que rigen el derecho penal³⁶.

³⁶ No dejo de pensar en estas teorías y, a la vez, estudiarlas, lo que me lleva permanentemente a preguntarme cuáles y cómo serían aplicables de forma más leve, por ejemplo, los principios de defensa en juicio, legalidad y culpabilidad, y realmente no encuentro una respuesta razonable a ello.

Coincido con Vargas, M. cuando, al comentar un fallo vinculado a la materia penal cambiaria, afirma: “(...) creo que los principios constitucionales, tanto de carácter sustantivo como procesal,

3. A MODO DE CIERRE

Definitivamente es importante esta cuestión de naturaleza jurídica de las infracciones y delitos, pues la conectividad entre ambos es ineludible, por lo menos, en nuestro sistema sancionador tributario: la infracción de defraudación tributaria establecida en el artículo 46 de la LPT, de contenido exclusivamente doloso, tiene su correlato en el artículo 1 de la LPT, que sanciona las conductas ardidosas y/o engañosas, lo que se conoce como evasión fiscal.

Se advierte con facilidad que la misma conducta, por ejemplo, utilizar facturas apócrifas para incrementar ficticiamente el crédito fiscal en el IVA puede ser encuadrada en ambas normas, pues los dos casos se perfecciona la evasión. Lo que la distingue como infraccional o delictual es el monto de la defraudación al Fisco, es decir, si supera la condición objetiva de punibilidad del artículo 1 de la LPT, estaremos en presencia de una conducta reprimida con pena privativa de libertad; si no lo hace, será pasible de una pena pecuniaria³⁷.

Como bien señalan Virgolini y Silvestroni, en nuestro país hay diferentes leyes que regulan la determinación, recaudación y aplicación de los tributos, y en cuanto al régimen sancionador:

Un grupo de irregularidades y defraudaciones está reglado por la Ley N° 11683, principalmente en los arts. 45 y 46: se trata de comportamientos que se desenvuelven en el interior del espacio de la relación jurídico-tributaria; constituyen formas típicas de incumplimiento de los deberes específicos impuestos por la ley a los particulares, a partir (fundamentalmente, pero no solo) de haber sido convertidos en agentes de autoliquidación de sus impuestos. Por otro lado, la LPT tipifica los clásicos delitos tributarios cuya interpretación usual, refugiada en la literalidad de las descripciones, considera que están constituidos por comportamientos idénticos a los atrapados por los arts. 45 y 46 de la Ley N° 11683, consistentes en la declaración falsa

deben ser reconocidos por igual a toda persona que se encuentre sometida a la persecución punitiva del Estado, más allá del tipo de transgresión cometida. Nuestra ley constitucional no distingue diferentes grados de garantías en lo que a la materia penal se refiere; por ello, cualquier discriminación que se realice sería contrario a ella” (2011, p. 269).

Y es muy clarificante Sferco cuando sostiene: “En tales condiciones, debe ser firme la resistencia a cualquier gesto público que flexibilice la interpretación de las garantías constitucionales, sea cual fuere el ámbito de aplicación. Cuadra resistir que en sede administrativa resulte plausible el detrimento de las garantías con la especulación de la existencia de la sede judicial para sanear lo que mal accione el poder administrador” (2015, p. 40).

³⁷ Corvalán critica fuertemente esta posición, pues sostiene que los montos previstos en la LPT son elementos integrantes del tipo (2009, p. 521).

de los hechos relevantes para la determinación del hecho imponible y en el consecuente no pago de los tributos. Este abordaje dual, sumado a la interpretación literal de las normas y al apego incondicional a la presunta voluntad legislativa, genera una profunda inseguridad jurídica y superposiciones normativas que vulneran los principios de razonabilidad, *ultima ratio* y *ne bis in idem* (2012, p. 121).

Los mencionados autores tienen una perspectiva particular sobre la vinculación entre el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario y el artículo 1 de la Ley N° 27430, pues entienden que el delito de evasión debe tener un rol netamente subsidiario, como debe ser la característica de toda norma penal, y que la acción dolosa tipificada por la LPT se configura con posterioridad al momento de presentación de las declaraciones juradas o del pago del tributo, sino que ello acontece cuando el ardid o el engaño se extiende cuando el fisco despliega sus facultades inspectoras para verificar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria³⁸. Disiento de esta posición, pero no por ello deja de ser interesante de señalar y repensar.

Se advierte con lo dicho que el asunto de la naturaleza jurídica (u ontológica) de las infracciones y los delitos no es un asunto menor cuando analizamos el derecho penal tributario, debiendo revitalizarse la posición que los equipara, más allá de algunas diferencias, pues ello implica permitir que los principios constitucionales y legales del derecho penal se apliquen, sin matices, al ámbito infraccional tributario.

Es que, en definitiva, el derecho penal tributario (infracciones y delitos) no puede ser pensado sino en clave constitucional, esto es, el derecho penal es, antes que nada, derecho constitucional. Dicho de otro modo, el análisis del

³⁸ Virgolini y Silvestroni señalan expresamente lo siguiente: “De este modo, el alcance ya establecido del art. 46 permite otorgar al tipo del art. 1º de la LPT su verdadero rol subsidiario, como debería tenerlo toda norma de naturaleza penal. Sobre todo, cuando se trata de una norma que prevé una consecuente sumamente gravosa y no hay dudas de que una pena de dos a seis años de prisión para la evasión simple y de tres años y seis meses a diez años para la evasión agravada indudablemente lo es si tomamos nota de que en ambos modos casos el bien jurídico afectado (mediante diferentes modalidades) es el patrimonio y que la esencia de los hechos imputados es el incumplimiento de obligaciones de carácter civil.

Partiendo de esta tesitura, el ardid o el engaño del tipo del art. 1º no lo constituye el ocultamiento o la falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o del pago de un tributo. En cambio, la conducta que este tipo penal describe es la que se lleva a cabo generalmente con posterioridad, en el momento de la actuación fiscalizadora del órgano recaudador dirigida a establecer la veracidad de una declaración jurada ya presentada y/o la regularidad del pago practicado” (2012, p. 121).

mismo debe efectuarse a partir de la Constitución Nacional y de los principios, derechos y garantías que dimanen de esta³⁹.

4. LISTA DE REFERENCIAS

- Álvarez, J. (2004). *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Ad-Hoc.
- Álvarez, J. (2010). Las garantías y principios del Derecho Penal y su proyección al ámbito infraccional local, conforme la vieja y reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia. En J. Álvarez (dir.), *Tributación Local. Provincial y Municipal*. Ad-Hoc.
- Álvarez, J. (2018). *La extinción de la acción penal tributaria*. Ad-Hoc.
- Andreozzi, M. (1951). *Derecho Tributario Argentino*. Tipográfica Editora Argentina.
- Corvalán, J. G. (2009). *Condiciones objetivas de punibilidad*. Astrea.
- Díaz, H., Bergroth, L. y Veljanovich, R. (1994). *Procedimiento tributario*. Nueva Técnica / Errepar.
- Ferreiro, J. J. (1990). *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons.
- Folco, C. (1997). *El delito de evasión fiscal*. Rubinzal Culzoni.
- García, F. (2020, agosto). *Principios del Derecho Administrativo Sancionador*. Abeledo Perrot.
- García, H. (1985). *Derecho Penal Tributario*. Depalma.
- Giuliani, C. (1993). *Derecho Financiero*. Depalma.

³⁹ Esta primera idea surge con mucha preponderancia en mi libro “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”, ya que en él analizo el sistema sancionador tributario como un todo que tiene su origen (y límites, por ende), en los principios y garantías constitucionales del derecho penal. En el capítulo introductorio me adherí, y lo sigo haciendo, a aquella postura que entiende que los principios constitucionales que rigen el derecho penal son los mismos que limitan el sistema de sanciones tributarias, tanto las denominadas infracciones que se hallan incorporadas en la Ley N° 11683 de Procedimiento Tributario, así como los delitos determinados por la Ley N° 24769 Penal Tributaria y Previsional. La idea del presente trabajo es, partiendo del desarrollo de esa postura, realizar un estudio exhaustivo de todos los principios constitucionales penales que rigen el sistema sancionador tributario. Esta tarea implicará definirlos, establecer sus distintos alcances, determinar su proyección sobre las normas que tipifican infracciones y delitos tributarios y regulan los procedimientos administrativos y judiciales para su aplicación, con el objetivo de establecer en qué casos esas normas afectan aquellos principios, motivo por el cual pueden ser tachadas de inconstitucionales (2004, p. 24).

- Goldschmidt, W. (1967). *Introducción filosófica al derecho - La teoría trialista del mundo jurídico y sus horizontes*. Depalma.
- Gusman, A. (2006). El principio de culpabilidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador. *Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal*, 50.
- Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Edición actualizada. Liceo Profesional Cima.
- Jescheck, H. (1963). El derecho penal económico alemán. *Cuadernos en los Institutos*, 74.
- Laporta, M. (2013). *Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*. BdeF.
- Morillo, A. (1996). *Las sanciones tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa*. Tirant lo Blanch.
- Orce, G. & Trovato, G. (2008). Delitos Tributarios. Estudio analítico a partir del Régimen Penal de la ley 24.769, Abeledo Perrot.
- Pérez, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Pérez, F. (1988). *Infracciones Tributarias*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia.
- Ramírez, S. (2000). *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario. (Aspectos sustantivos y procedimentales)*. Marcial Pons.
- Sainz, F. (1975). *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos.
- Sferco, J. (2015, marzo). Perfiles de Derecho Penal Tributario a partir de sus particularismos. (Un emblema de Derecho Penal especial). *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, 35, 7-80.
- Silvestroni, M. & Virgolini, J. (2012). Ley penal tributaria: un derecho penal inconstitucional. *Revista Pensamiento Penal*, 8, 171-190. <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2013/05/doctrina36262.pdf>
- Torrealba, A. (1996). Principios constitucionales del Derecho Tributario sancionador: su articulación técnica en el nuevo sistema de ilícitos tributarios en Costa Rica. *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, 3, 703-744.
- Vargas, M. (2011). El régimen penal cambiario: ¿un Derecho Penal de segunda velocidad? *Revista de Derecho Penal – Derecho Penal Económico*, 2011-1, 253-270.
- Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Novena Edición actualizada*. Astrea.
- Visca, J. (2015). Aplicabilidad de las garantías penales a las infracciones tributarias. Entre el dicho y el hecho hay un largo trecho. *Revista Impuestos*, 10.