

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.

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe¹

Sumario

I. Comentarios previos. II. Dos antecedentes fundamentales de la CSN. III. La causa Terrabusi: ¿una piedra en el camino? El beneplácito de cierta doctrina. III. a. Sobre el principio de culpabilidad, eje de la discusión. IV. La convalidación de la buena doctrina de la CSN. La causa “Fizman”. V. Conclusiones muy breves.

I. Comentarios previos.

En los últimos diez años, lamentablemente, puede fácilmente verificarse un franco retroceso en la relación de derecho fisco – contribuyente, la que viene siendo erosionada en forma permanente, pareciéndose mucho a la de principios de siglo pasado (y tiempos anteriores), donde la vinculación entre el Estado y los sujetos que debían pagar sus gravámenes, estaba basada en el poder, y no conforme elementales reglas jurídicas que imponen deberes y otorgan derecho a ambas partes, estos es, el Estado y los sujetos pasivos.

No es necesario describir o enumerar cuales son las situaciones que me permiten aseverar esto de forma tan categórica, pues es por todos

¹ Abogado (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, UNLZ y Universidad Nacional de Rosario). Profesor Titular Ordinario de la materia “Política Económica y Tributaria” en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y Adjunto Regular en la Facultad de Derecho de la UBA. Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de numerosos artículos sobre la materia tributaria y de dos libros. Socio del Estudio ÁLVAREZ ECHAGÜE & ASOC. Cualquier comentario sobre el presente trabajo puede ser dirigido a la siguiente dirección de correo electrónico: jmae@aeyasoc.com.ar

conocido el avance que sobre los derechos y garantías de los contribuyentes o responsables llevan adelante todas las Administraciones Tributarias en pos de aumentar la recaudación, el que es acompañado en muchos casos, la mayoría por cierto, por legislaciones que permiten, legalizan, esa violación de los principios constitucionales que debieran constituir valladares al accionar estatal. Piénsese, por dar un solo ejemplo, en las inconstitucionales facultades otorgadas a los Fiscos para trabar medidas cautelares en sede administrativa, o medidas que sólo formalmente pasan por ante las autoridades judiciales, pues en definitiva los jueces no pueden sino concederlas.

Por todo esto es que, en algunas jurisdicciones locales (provinciales y municipales) se viven situaciones de tal cercenamiento de las garantías constitucionales que me han llevado a describirlas como “terrorismo fiscal” practicado por el estado.

El ámbito de las infracciones y las sanciones no es ajeno a esta problemática.

Y, aunque suene increíble, en el mismo instante que estoy escribiendo estas líneas, recibido en mis manos una resolución de ARBA que me sirve de ejemplo concreto para certificar lo que acabo de sostener, ya que entre sus considerandos puede leerse lo siguiente: “En referencia Antijuridicidad y Culpabilidad argüida por la alegante; en cuanto cuestiona la aplicación de la sanción por carecer de un análisis previo de los elementos del delito, corresponde mencionar que la figura genérica de la omisión se encuentra contemplada en el art. 53 del código que rige en la materia, y describe la conducta de quién omitiere el pago de impuestos, que constituye el soporte material de cualquier acto humano y consiguientemente también, de los actos jurídicos, y se inscribe en el marco de una voluntariedad objetiva y de simple nexo causal entre el comportamiento y su resultado; **lo cual no exige ningún tipo de investigación sobre el grado de intencionalidad (culpabilidad) del sujeto**” (el destacado es agregado al original).²

La discusión respecto de la aplicación, o no, al ámbito sancionador tributario de las garantías y principios constitucionales y legales del derecho penal parecía zanjada desde hace tiempo, pese a lo cual las jurisdicciones locales, provincias y municipios, sus Administraciones Tributarias (y en muchos

² Del 27 de agosto de 2010, expediente 2360-0072379-2008, página 5.

casos, los Tribunales Fiscales provinciales) venían desconociendo esta premisa, convalidada jurisprudencialmente por nuestro Máximo Tribunal desde 1968.

Es por ello, y por alguna cabildante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia (CSN), que cobra relevancia, al menos desde mi óptica, abocarse nuevamente a tratar de clarificar el significado del derecho penal tributario, las diferencias entre delitos e infracciones, y cuáles son los principios rectores del sistema sancionador tributario en general, aunque en especial, los que rigen las infracciones fiscales.

Seguidamente intentaré, muy brevemente, plantear mi posición sobre este esencial asunto, a partir de cuatro (4) resoluciones del Máximo Tribunal, aprovechando este momento para aclarar y precisar que este trabajo se encuentra vinculado al ámbito infraccional tributario, sin tener la intención de sobrevolar o adentrarme en cuestiones vinculadas a otros ámbitos sancionadores administrativos que me son absolutamente ajenos y desconocidos, y que, además, no se encuentran vinculados a la temática de esta obra.

II. Dos antecedentes fundamentales de la CSN.

Hay 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 en esta apartado, y que describiré brevemente, transcribiendo solo sus partes estrictamente necesarias para darle hilo de continuidad y – la ansiada sistematicidad – a mi pensamiento, ya que presumo que todo quien lea este trabajo los conoce casi de memoria.

(i) “Parafina del Plata S.A.”³, en donde la CSN ha señalado que “...la 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 11.683. Los artículos 45, 46 y 51 de la Ley 11.683, consagran el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio

³ Fallos 271:297 del 2/11/68.

fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.⁴

(ii) “Uzandizaga Perrone y Juliarena”: “...no 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 sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél 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)”. (el subrayado me pertenece)⁵

El Máximo Tribunal es muy claro en estos dos fallos: en el primero determina la aplicación *sine die* de un principio elemental del derecho penal al ámbito infraccional: el de culpabilidad. En tanto, en el segundo no solo vuelve a afirmar ello, sino que va bastante más allá, expresando sin duda alguna que el derecho infraccional tributario es derecho penal especial, lo que implica, la aplicación de los principios generales del Derecho Penal.

Con este panorama, no podía sino hablarse de derecho penal tributario, en el marco del cual coexisten infracciones y delitos, aunque su diferenciación tiene que ver con cuestiones cuantitativas o formales, pero no con cuestiones ontológicas, pues ambos conceptos tienen la misma esencia, lo que conlleva, necesariamente, que ambos se encuentran regidos o limitados por los principios y garantías constitucionales y legales del derecho penal.⁶

⁴ En este mismo sentido se ha expresado el Tribunal Constitucional Español en su sentencia 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”.

⁵ Fallos 303:1548 del 15/10/81. 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)”.

⁶ Para ampliar estos conceptos puede verse mi libro “*Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*”, Ad-Hoc, 2004, Capítulo I, “Enfoque preliminar”.

Adrián de Jesús Torrealba Navas se expresa sobre las diferencias que existen entre delitos e infracciones: *“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 sí 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”*.⁷

Es claro, evidente, que existen diferencias entre los delitos y las contravenciones, las cuales han sido bien establecidas por el Dr. Adrián Torrealba en el párrafo transcrito, pero más allá de ello es de relevante importancia determinar si sólo a los primeros le son aplicables los principios constitucionales y legales del derecho penal, o bien, si los mismos 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.

Una teoría importante es la que postula la existencia de diferencias ontológicas entre los delitos y las contravenciones, aunque varían los fundamentos para arribar a esa conclusión. Y digo que es importante, pues autores de mucho prestigio se han adherido a la misma (Goldshmidt, Andreozzi y Nuñez, por ejemplo).

Andreozzi manifiesta. *“...las 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*

⁷ *“Principios constitucionales del Derecho Tributario sancionador: su articulación técnica en el nuevo sistema de ilícitos tributarios en Costa Rica”*, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario n° 3, Madrid, 1996, pág. 706.

*con el nombre de penas, aunque ésta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo”.*⁸

Como consecuencia de esta postura, existen ciertos principios del derecho penal que son inaplicables al derecho administrativo sancionador, como es el caso de la reserva de ley y el de irretroactividad, en tanto que hay otros que son aplicables pero con diferencias o matices en uno y otro campo.

Para Dino Jarach esta posición doctrinal es errónea en todos 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”.*⁹

Como he dicho anteriormente, creo que la teoría válida es la denominada penalista (avalada por Sebastián Soler, Dino Jarach, Horacio García Belsunce, Arístides Corti, José María Sferco, entre muchos otros), que considera, siguiendo los lineamientos de la jurisprudencia de la CSN, que no existen diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas,¹⁰ habiendo entre ellas una unidad sustancial, ya que ambas tienen como finalidad sancionar 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 Fisco.¹¹

En este momento no puedo dejar de traer a colación las palabras que sobre la cuestión vertiera el Profesor Español Fernando Sainz de Bujanda, quien afirma con su acostumbrada claridad conceptual que: *“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 punitivo*

⁸ Andreozzi Manuel, “Derecho Tributario Argentino”, T.E.A., 1951, Tomo II, pág. 363. 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 (*“Evolución del concepto de penalidad en la nomenclatura administrativa fiscal a través de la jurisprudencia de los tribunales superiores argentinos”*, L.L. 65-825).

⁹ “Curso Superior de Derecho Tributario”, Edición Actualizada, Liceo Profesional Cima, 1969, pág.328.

¹⁰ Fallos 192:229, 200: 495 y 205:173.

¹¹ Ver Díaz Sieiro H., y otros, “Procedimiento Tributario” cit, pág. 319. En este mismo sentido, Fallos 267:457.

*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”.*¹²

Arístides Horacio Corti como es habitual en él, arroja luz sobre el tema: *“Es que no existen diferencias esenciales, ontológicas, entre las contravenciones y los delitos. Sebastián Soler, hace ya muchos años, decía que las contravenciones eran delito en pequeño, y en definitiva quizás la razón la tengan los españoles o, en la Argentina, Villegas Basavilbaso, cuando dicen que la diferencia sólo reside en la autoridad jurisdiccional que es la sustancia el sumario y aplica la sanción (en los delitos el poder judicial; en las contravenciones la administración, sin perjuicio del control judicial suficiente con efectos suspensivos).*¹³

Como consecuencia de esta asimilación de ambos tipos de sanciones, y más allá de las diferencias que ya hemos señalado, es que deviene necesario aplicar a las sanciones tributarias los principios emanados de la Constitución Nacional que rigen el ordenamiento penal, siendo los mismos los rectores del sistema represivo tributario. Asimismo, también le son aplicables a las normas que tipifican sanciones tributarias los principios generales del Derecho Penal,¹⁴ salvo que aquellas modifiquen alguno de esos principios,¹⁵ pero como valla infranqueable se encuentran los principios constitucionales, los cuales siempre deben ser respetados por toda la normativa inferior.

¹² “Hacienda y Derecho”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1975, Volumen I, pág. 460.

¹³ Cfr. exposición del autor en el “Seminario intensivo de régimen penal tributario y previsional de la AAEF”, PET n° 74 de 1994.

¹⁴ Fallos 170:149, 217:258 y 237:704, ente otros. Idéntica postura adopta la Dra. Graciela Telerman de Wurcel, quien señala que: *“No habiendo diferencias entre el bien jurídicamente protegido, ni entre la actividad sancionadora del Estado en uno y otro caso, no hay entonces porque establecer diferencias en cuanto al marco en que estos dos derechos se desenvuelven. Si coincidimos en este punto tendremos que convenir también, que las garantías constitucionales son enteramente aplicables a las sanciones”,* conforme exposición de la autora en el “Seminario intensivo de régimen penal tributario y previsional de la AAEF”, PET n° 98 de 1995.

¹⁵ Cfr. art. 4° del Código Penal de la República Argentina, el cual dice: *“Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”.*

Las palabras del Dr. Adrián Torrealba Navas pueden ser utilizadas a modo de resumen y conclusión de este apartado: *“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”*.¹⁶

III. La causa Terrabusi: ¿una piedra en el camino? El beneplácito de cierta doctrina.

Sin perjuicio de la claridad y contundencia de los antecedentes mencionados, la CSN emite un fallo en el que hace suyo el dictamen de la Procuración General de la Nación, en el que parece apartarse de lo que había venido sosteniendo. O dicho de otro modo, lo decidido parece atenuar la doctrina que surgía de los antecedentes reseñados en el apartado anterior.

Debo señalar que este fallo no tiene que ver con el sistema sancionador tributario, sino que en la causa se ventilan supuestas infracciones a las reglamentaciones dictadas por la Comisión Nacional de Valores, pero que es necesario darlo a conocer, pues ha servido a muchos para sostener que la CSN varió su antigua y firme doctrina en la materia.

Concretamente, en la parte pertinente, y de manera muy breve, el Máximo Tribunal dice: “En primer término corresponde precisar que la violación a reglamentaciones dictadas por la CNV constituyen 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) lo cual se ve reafirmado por la naturaleza preventiva del derecho administrativo sancionador, por contraposición con la represiva del derecho penal”.¹⁷

Debe aclararse con respecto a este fallo, que la CSN hace suyo el dictamen de la Procuración General de la Nación suscripto por la Dra. Marta Beiro el 5 de 2005, es decir, sin realizar argumentación alguna, y que

¹⁶ *“Principios constitucionales...”* cit., pág. 707.

¹⁷ CSN, “Comisión Nacional de Valores c/ Establecimiento Modelo Terrabusi S.A”, 24/4/2007.

solamente fue suscripto por cuatro (4) ministros (Dres. Lorenzetti, Highton de Nolasco, Petracchi y Maqueda).

Aclaraciones al margen, es claro que este fallo ha servido de disparador para que algunos autores se hicieran eco del mismo 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, parece estar poniendo a ambos en esferas diversas y no vinculadas.

Así, el Dr. Alfredo S. Gusman ha sostenido lo siguiente: "...las 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".¹⁸

Posteriormente, y metiéndose de lleno en el principio de culpabilidad, Gusman 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".

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".¹⁹

Y finaliza con bombos y platillos: "La administración, al producirse los hechos descriptos 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". Y al referirse a cuestiones tributarias estrictamente

¹⁸ "El principio de culpabilidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador", Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal n° 100, página 50.

¹⁹ Obra citada, página 51.

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”.²⁰

Lo dicho por el Dr. Gusman, que resume el pensamiento de muchos, especialmente de los especialistas en derecho administrativo, merece algunas reflexiones.

➤ Cuando hace referencia a los matices con que debe darse la ecuación sanción/garantías, me viene a la mente, casi en forma de pesadilla, la sentencia del Tribunal Constitucional Español en la que ha señalado que: “... 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 Constitución”.²¹

Siempre he criticado esta postura del TCE, pues no se entiende cuales 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 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. 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

²⁰ Ibídem, página 52.

hace, es directamente, vaciar de contenido al marco que rige la aplicación de esas sanciones.

➤ Y dicha circunstancia, digo, la de vaciar de contenido a 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 CSN también (al 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 Guzman, 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...”, 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 grado de culpabilidad, es porque para aplicar una sanción, debe acreditarse el elemento subjetivo.

➤ Las contradicciones no se agotan allí, ya que la referencia que hace a los fallos “Wortman”²² 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” se sostuvo “... la Corte ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.²³

²¹ Sentencia 18/1981, ratificadas por la 77/1983, 76/1990 y 197/1995 entre otras.

²² Impuestos LI-B-1516.

²³ Impuestos LI-B-1510, sentencia del 8-6-93. Posteriormente, en la causa “Pfizer SACI” agregó que “... 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 sólo 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.

Lo afirmado por la Corte es muy claro, y avala lo dicho anteriormente sobre el yerro de Gusman a citarlos en su trabajo como aval de su postura.

Volviendo a la causa “Terrabusi”, en los considerandos de la sentencia se hace referencia expresa al precedente “Recurso de Hecho – Ayersa Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario”,²⁴ el que me parece relevante traer a colación aunque más no sea brevemente, pues al resolverlo el voto de la mayoría remite a una sentencia anterior, “Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones - Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. Ley 19.359”, sentencia del 6 de mayo de 1997, sosteniendo que: “...se dejó de lado la doctrina anterior y se sostuvo que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no se aplica en aquellos casos en los que la norma que tipifica el delito mantiene su vigor y sólo varían los reglamentos a los que remite el tipo penal”.

La disidencia, por su parte, conformada por Boggiano, Fayt y Bossert, se expresa en sentido contrario, afirmando: “Que este criterio debe ser revisado a la luz de nuevas reflexiones. En efecto, no existen razones para excluir a las leyes penales en blanco, del principio de aplicación de la ley penal más benigna consagrado en los pactos que hoy gozan de jerarquía constitucional. En esta clase de leyes penales se da la posibilidad de que, sin una variación formal aparente del tipo penal, su contenido resulte modificado por el cambio sufrido por la norma extrapenal. Ello en razón de que no es posible concebir como completa la norma en estudio sin la normativa de complemento, pues ésta resulta una parte esencial de la ley sin la cual se tornaría inoperante. Por ello, ante las modificaciones favorables, experimentadas por las leyes penales en blanco a consecuencia de variaciones de la norma extrapenal, el reo debe beneficiarse con ellas”.

Con absoluta convicción entiendo que esta sería la postura en estos tiempos de la Corte Nacional conforme su nueva conformación, ya que

Un criterio similar asume la Cámara Federal de Córdoba en la causa “Micron Fresar SRL s/ inf. ley 24.769”, sentencia del 15/11/02, aunque en el caso se trataba de una supuesta violación al art. 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 (PET recopilación 2002, pág. 567).

²⁴ Fallos 321:824.

ello se condice con lo que se ha sostenido en la causa que seguidamente comentaré.

III.a Sobre el principio de culpabilidad, eje de la discusión.

Como se ha visto más arriba, tal vez la principal discusión en torno a los principios del derecho penal y las infracciones discurre en relación con la culpabilidad y la necesidad, o no, de su verificación, para aplicar sanciones. Muchos se pronuncian, como lo ha hecho el Dr. Gusman, por la objetivización de las infracciones, esto es, la posibilidad de sancionar ante la simple verificación fáctica de la conducta típica sin entrar a analizar los restantes elementos del delito, es decir, su antijuridicidad, aunque especialmente, la constatación de que se trató de una conducta que puede serle atribuida a título de culpa a ese sujeto.

Enrique Bacigalupo²⁵ sostiene que el principio de culpabilidad encuentra fundamento en el derecho al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad de la persona, aunque también en los derechos a la seguridad jurídica²⁶ y a la igualdad y, por supuesto, en el principio de razonabilidad, por lo cual puede predicarse su calidad de principio constitucional del derecho sancionador, y no sólo del derecho penal. Por ende, no se trata de un derecho que encuentre recepción expresa en la Constitución Nacional, pero sí puede ubicarse dentro de los derechos implícitos del art. 33.

La frase *nullum crime nulla poena sine culpa* resume el principio, lo que significa, ni más ni menos, que para imputar a un sujeto la comisión de un ilícito debe haber actuado voluntariamente y, por supuesto, lesionado o puesto en peligro el bien jurídico protegido.

El Profesor Creus, sostiene sobre este principio constitucional que: *“El fundamento de la responsabilidad radica en que responde porque la acción se le puede reprochar por haber actuado con voluntad de desconocer el mandato protector del bien jurídico, sea porque directamente ha querido*

²⁵ “Derecho Penal”. Parte General, 2da. ed., Hammurabi, 1999, pág. 168.

²⁶ De ello surge que el ciudadano puede saber que si su accionar es ajustado a derecho no será sancionado. En este mismo sentido Altamirano, *“Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”*, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 3, pág. 597 y Mir Puig Santiago, “Derecho Penal” Parte general, Barcelona, 1998, 5ta. ed., pág. 97, apartado 66.

*violarlo o por haber aceptado violarlo, sea por no haber atendido como debió hacerlo, a la posibilidad de violarlo”.*²⁷

Para el español Morillo Méndez, *“Es un elemento que relaciona al sujeto dotado de capacidad cognoscitiva y motivadora con la prohibición legal, de modo que pueda imputársele la contravención de la misma”.*²⁸

Por ello, sólo quien ha obrado culpablemente puede ser sancionado, y siempre en la medida de su culpa. Nadie puede ser penado por el mero resultado obtenido y, por ende, cualquier pena que pretenda imponerse en desacuerdo con este principio, será inconstitucional.

Contrariamente a lo sostenido por Gusman, de este principio se deriva claramente que ningún sujeto puede ser sancionado basándose en la responsabilidad objetiva, sino que debe indagarse y acreditarse que actuó con culpa, ya que como sostiene el Profesor Maier, *“La inocencia o culpabilidad se mide, sin embargo, según lo que el imputado ha hecho o ha dejado de hacer en el momento del hecho que le es atribuido: es inocente si no desobedeció ningún mandato o no infringió ninguna prohibición si, comportándose, de esa manera, lo hizo al amparo de una regla permisiva que eliminaba la antijuridicidad de ese comportamiento, o bien concurrió alguna causa que eliminaba su culpabilidad, o, en fin, se arriba al mismo resultado práctico ante la existencia de una de las causas que excluyen la punibilidad; culpable es, por el contrario, quien se comportó contraviniendo un mandato o una prohibición, de manera antijurídica, culpable y punible”.*²⁹

Del principio de culpabilidad surge el de personalidad de la pena, es decir, que no puede castigarse a un sujeto por el hecho llevado a cabo por otro, ni aplicarse una sanción al autor de un hecho ilícito que no reúna ciertas condiciones psíquicas que le permitan entender los alcances de su accionar, como sucede con los inimputables.³⁰

Solamente puede ser sancionado quien es culpable, es decir, responsable objetiva y subjetivamente, aunque existe cierta doctrina tributaria que ha señalado que la comisión del resultado previsto por la norma como

²⁷ “Derecho Penal Parte General”, pág. 232.

²⁸ “Las sanciones tributarias”, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996., pág. 53.

²⁹ “Derecho Procesal Penal”, Tomo I, Fundamentos, Ediciones del Puerto, 1999, pág. 491.

³⁰ Este principio es conocido como el de *imputación personal*.

sancionable origina la configuración de la infracción tributaria,³¹ independientemente de que se verifique el elemento subjetivo. Giannini³² en Italia, Fernández Cuevas³³, César Albiñana³⁴ y Zornoza Pérez³⁵ en España y, entre nosotros Giuliani Fonrouge, han sostenido esta postura.

Giuliani Fonrouge concretamente dijo, *“...la dificultad para determinar el elemento subjetivo en el acto delictual financiero, haría ilusorias muchas normas represivas, de modo que es preciso sancionar –como principio general- que basta la objetividad de la transgresión, para que exista infracción punible, sin excluir la necesidad de apreciar la conducta del sujeto en ciertas ocasiones especiales”, como se desprendía de lo expuesto en páginas anteriores*”,³⁶ para luego continuar diciendo que: *“Por análogas razones, compartimos en tesis general, la doctrina de la Corte Suprema de que en materia represiva fiscal no se aplican las reglas comunes de responsabilidad, ya que la delictuosidad del acto se juzga en su solo aspecto formal, sin considerar intenciones, y también la materialidad de la infracción a las leyes fiscales constituye, en principio, la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia, lo que impide admitir, por excepción, la ignorancia de las leyes como eximente”*. Finaliza su exposición de la siguiente forma: *“Aún en aquellos casos en que corresponda apreciar el grado de imputabilidad del infractor, no es menester ajustarse estrictamente a las enseñanzas de la doctrina penalista, pudiendo existir un concepto fiscal de dolo con caracteres propios y que no siempre exige la prueba de la intención de defraudar”*.

Jarach se pronunció contra esa postura, que era asumida por la jurisprudencia dominante hasta ese momento,³⁷ expresándose de forma contundente: *“El principio general también en materia tributaria penal, es el del requisito subjetivo de culpa, en sentido amplio, pudiendo existir casos*

³¹ Es digno destacar que esta teoría tiene sentido dentro del sistema de infracciones tributarias, pero no en materia de delitos tributarios.

³² Giannini A. D., “Instituciones de Derecho Tributario”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, traducción de Sainz de Bujanda.

³³ Pare este autor uno de los criterios que diferencian a la infracción administrativa y el delito penal es del principio de culpabilidad, en *“Comentarios a las Leyes financieras y tributarias”*, EDERSA, Tomo I, 1982, pág. 676.

³⁴ *“Tipificación de las infracciones tributarias”*, La Ley, vol. III, 1986.

³⁵ “El sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)”, Civitas, Madrid, 1992.

³⁶ “Procedimiento Tributario”, Depalma, 1999, págs. 648 y 649.

especiales, en que se prescindía de ese requisito".³⁸ Esta idea es la que asumió la CSN en la causa "Parafina del Plata" antes referenciada y transcripta parcialmente.

Para que pueda a un sujeto señalarse como culpable, aún en materia de infracciones tributarias, debe reunirse los elementos objetivo y subjetivos, pues que estando ausente alguno de ellos no podrá sancionárselo; por lo cual, ante la imposibilidad de imputarle subjetivamente a título de dolo, culpa o simple negligencia el hecho acaecido, la aplicación de una sanción será inconstitucional. Esta es la posición de la Corte Nacional y de la doctrina mayoritaria, a la que adhiero sin matiz alguno.

Para la determinación del elemento subjetivo deben tomarse en cuenta aquellos datos, circunstancias o elementos objetivos que acompañan a la conducta típica, los cuales, una vez acreditados, serán suficientes para probar la existencia de la infracción, aunque, como señala Zornoza Pérez, *"...siempre con la cautela necesaria para evitar la penetración de cualquier forma de responsabilidad puramente objetiva, incompatible, como hemos señalado, con el derecho fundamental a la presunción de inocencia"*,³⁹ y no, establecer la existencia del dolo, la culpa o la negligencia a través de la indagación de los motivos subyacentes del individuo que lo llevaron a realizar una conducta como la desplegada.

Arístides Horacio Corti y Rubén Calvo han sido muy severos y concisos al criticar un dictamen que en materia previsional emitió la División

³⁷ Fallos 175:5, 200:149, 216:397.

³⁸ "Curso Superior de Derecho Tributario", Edición Actualizada, Liceo Profesional Cima, 1969, pág. 341. Refiriéndose concretamente a la posición de Giuliani Fonrouge expresada en el Modelo de Código Tributario para América Latina, coincidente por cierto con lo transcripto anteriormente en el sentido de que la configuración de la infracción puede realizarse sin que sea esencial la exigencia de culpa o dolo, dijo que la misma es contraria no sólo a su pensamiento, sino a lo que ha venido sosteniendo la doctrina, jurisprudencia y legislación dominante en el derecho tributario universal (página 376).

En el mismo se ha expresado García Belsunce al sostener que *"... en materia penal tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia, y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado..."* ("Derecho Penal Tributario", Depalma, 1985, pág. 207).

En España, Fernando Sainz de Bujanda adhiere a esta postura, expresando que: *"En todo caso, y sin duda, es criticable que la Ley General no haya recogido con toda claridad, en la definición de la infracción, la necesidad de que ocurra la actuación voluntaria en la comisión de infracciones"* ("Lecciones de Derecho financiero", Servicios de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 10ma. ed., 1993, pág.405).

Jurídica de la Dirección Regional Centro, en el que se sostiene que, “Las sanciones se aplican por la contradicción entre la conducta y la norma que impone el deber cumplido, sin atención a la subjetividad de la infracción”. Los autores mencionados categóricamente se manifiestan diciendo que: “Esta posición se muestra en abierta pugna con los principios constitucionales de culpabilidad, personalidad de la pena, razonabilidad y debido proceso. Los aludidos principios fueron receptados por la Corte Nacional en materia penal tributaria desde la década del ´60 (caso rector “Parafina del Plata”, Fallos 271:297) con alcance – incluso – al derecho disciplinario (Fallos 323:2351). Con más razón tratándose de infracciones previsionales que integran el derecho penal especial (Fallos 303:1548) con la consiguiente aplicación de los principios constitucionales que gobiernan la materia penal”.⁴⁰

IV. La convalidación de la buena doctrina de la CSN. La causa “Fizman”.

La Corte Nacional, recientemente, ha reivindicado su vieja y buena doctrina en “Fizman”.⁴¹ Esta es una causa que tramitó ante el Tribunal Fiscal de la Nación veintisiete años (sí, leyó bien, 27 años), en el marco de la cual se discutía una determinación de oficio y la multa por defraudación, en la que se dictó resolución luego de casi veintiún (21) años de que se pusieran los autos para sentencia.

En el recurso de apelación ante la Cámara Nacional en Contencioso Administrativo Federal y en extraordinario, la actora sostuvo que se había vulnerado el derecho a la defensa en juicio al transcurrir tanto tiempo sin que se dictara sentencia, teniendo en cuenta, especialmente, el contenido penal de la multa.

La CSN admite ese argumento articulado por la defensa, sosteniendo que: “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

³⁹ “El sistema de Infracciones y Sanciones...” cit., pág. 139.

⁴⁰ “Evasión Tributaria (Causas y consecuencias)”, diario La Ley del 21 de agosto de .003.

⁴¹ CSN, “Fizman y Compañía S.C.A. c. Dirección General Impositiva”, 23/06/2009, IMP 2009-17 (setiembre), 1370, Fallos: 332:1492.

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 a 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)" (el destacado en negrita ha sido agregado al original).

Posteriormente, para aportar mayor claridad, agrega: "Que cabe recordar que este principio no sólo 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).

Esta constelación normativa guió, 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) y más recientemente sus tributarios: las causas S.2491.XLI. "Santángelo, José María y otros s/defraudación por administración fraudulenta" del 8 de mayo de 2007; C.2625.XL. "Cabaña Blanca S.A. s/infracción a la ley 23.771 —causa n° 7621—" del 7 de agosto de 2007; A.2554.XL. "Acerbo, Néstor Horacio s/contrabando —causa n° 51.221—" del 21 de agosto de 2007 y "Cuatrin, Gladys María y otros s/contrabando —causa n° 146/91 B—" (Fallos: 331:600).

Precisamente fue en la causa "Egea" donde se afirmó que cualquiera 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".

Es evidente que la Corte Nacional se ha expresado de modo más que contundente, dejando atrás, lo que tal vez constituyera un desliz, un error involuntario, tal vez una sentencia firmada a las apuradas y sin detenerse en estudiar ese párrafo que diferenciaba entre el carácter represivo del derecho penal y el preventivo del derecho administrativo sancionador.

Este fallo no constituye una mera remisión a los argumentos del Procurador, sino que en la sentencia se emiten sólidos argumentos, y en el que votan cinco ministros (Ricardo Luis Lorenzetti, Carlos S. Fayt., Enrique Santiago Petracchi, Juan Carlos Maqueda y Carmen M. Argibay -por su voto-).

La sentencia es importante pues revalida la vieja y buena doctrina por la cual la CSN entiende que el ámbito infraccional tributario es parte integrante del derecho penal, al que, por ende, deben aplicársele las 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 que la Corte lo emitió en el marco de una cuestión totalmente distinta a la tributaria

V. Conclusiones muy breves.

De lo analizado surge claramente que la doctrina mayoritaria, y la jurisprudencia de nuestra Corte Nacional, surge que las infracciones y sanciones fiscales tienen naturaleza penal y forman parte, junto con los delitos de la Ley Penal Tributaria y Previsional, del denominado derecho penal tributario (o derecho sancionador tributario), el que se encuentra regido por los

principios del derecho penal, tanto los que surgen de la Constitución misma, como aquellos que provienen de la legislación penal propiamente dicha.

Las jurisdicciones locales, provinciales y municipales, su legislación tienen severos déficits en la materia, por lo que es sumamente necesario que se hagan eco de esta postura de la CSN, respetando los principios y garantías del derecho penal tanto al determinar las sanciones que aplicarán ante los incumplimientos formales o sustanciales, así como al fijar los procedimientos de aplicación de las mismas.

Asimismo, es imprescindible que la jurisprudencia de los tribunales inferiores y de las administraciones tributarias (incluyo aquí los Tribunales Fiscales) acatan esta terminante doctrina jurisprudencial de nuestra Corte Nacional, pues en muchos casos los tribunales inferiores (inclusive la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y la Cámara Nacional de la Seguridad) dictan fallos en la materia que no respetan esos lineamientos tan claramente establecidos.

Son estas, importantes tareas pendientes.