

Un fallo del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires que causa perplejidad (*)

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe¹

I. INTRODUCCIÓN.

En esta oportunidad voy a ocuparme de hacer algunas breves reflexiones sobre el fallo dictado el pasado 7 de abril por el Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la causa “*Rodo Hogar S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en “Rodo Hogar S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos”*”.

Creo que es importante destacar que se trata de un fallo que viene a contradecir la doctrina jurisprudencial elaborada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de sanciones tributarias, concretamente en materia de las llamadas infracciones y sanciones administrativas.

Pero, además de ello, es una sentencia que como he dicho al titular, causa perplejidad, y se constituye en un precedente peligroso en caso de que sea seguido por otros Tribunales, pues de los considerandos de la mayoría parece surgir la posibilidad de que un decisorio administrativo que impone sanciones, una vez que se encuentra dictado por el superior en el ordenamiento del Ejecutivo de la Ciudad de Buenos Aires, sin perjuicio de los recursos que puede interponer el contribuyente y, aún cuando ejerce su derecho a que sea revisado por la justicia, pueda ejecutarse la sanción impuesta.

(*) Este trabajo encuentra fundamento en las ideas expresadas en el libro de mi autoría denominado “**Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales**”, Ed. Ad-Hoc, abril de 2.004.

¹ Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2.000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, Universidad del Salvador, UNLZ, Universidad Nacional de Rosario, entre otras). Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de varios 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: abogados@infovia.com.ar

II. LOS HECHOS.

La Dirección General de Rentas impugnó las liquidaciones practicadas por la empresa Rodó Hogar S.A. en relación con los años 1987, 1988, 1989 y 1990 y, como consecuencia de ello determinó de oficio (sobre base presunta) la materia imponible y el impuesto a los ingresos brutos debido, aplicando una multa de \$950.159,84. Pese a que la empresa impugnó la resolución en sede administrativa por medio del recurso jerárquico, el decisorio fue confirmado por el superior, por lo que el contribuyente recurrió a la vía judicial, siendo que durante el trámite de esta etapa la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires dictó una ley, la n°671 de 2001, por la cual instituyó un sistema de regularización de deudas tributarias, el que implicaba, entre otras cuestiones, y como es usual en estos casos, la condonación de sanciones.

Rodó Hogar S.A. se acogió al beneficio establecido por ley, desistiendo de las acciones judiciales incoadas y del derecho invocado. La jueza de primera instancia declaró extinguida la acción, impuso las costas en el orden causado, pero sostuvo que no le correspondía expedirse sobre la condonación de las multas.

Ambas partes apelaron el pronunciamiento. La Cámara, Sala I, revocó el pronunciamiento apelado y estableció que la multa por evasión fiscal referida a los anticipos 1° a 11° de 1987 está provisoriamente condonada pero sujeta a que se cumpla con el pago de la moratoria, señalando que la pena por los restantes períodos estaba excluida de la remisión.

La actora interpuso recurso de inconstitucionalidad que fue rechazado por la Cámara, motivo por el cual Rodó Hogar fue en queja ante el Tribunal Superior de Justicia.

Es importante destacar que la resolución administrativa definitiva había sido motivo de una medida cautelar iniciada por la actora, la cual tuvo favorable acogida y quedó firme, por lo que se decretó la suspensión de la exigibilidad de la multa por parte de la DGR.²

La norma en discusión, es decir el artículo 6° del decreto n° 2.076/01, reglamentario del régimen previsto en la ley n° 671, estableció con respecto a la condonación de sanciones que las mismas: *“[q]uedan condonadas de oficio, con excepción de las que hubieran pasado en estado de cosa juzgada administrativa, entendiéndose por tal a las firmes, es decir, líquidas y exigibles al 31 de octubre de 2001, todas las multas impuestas o que correspondiera aplicar, tanto de naturaleza formal*

como material, siempre que, con respecto de las mencionadas en último término, esto es, multas de naturaleza material, las obligaciones tributarias a las que están vinculadas se hubieran cancelado o incorporado a un plan de facilidades vigente, en ambos casos al 31 de octubre de 2001, o regularizadas de conformidad con el presente régimen. La condonación de las multas formales impuestas o que correspondiera aplicar, queda supeditada al cumplimiento del deber formal omitido hasta el 31 de marzo de 2002 salvo que a esa fecha tal deber resulte de imposible cumplimiento. En los casos de obligaciones en gestión judicial, si su regularización de conformidad con el presente régimen es total, la condonación de sanciones incluye a las firmes”.

III. FUNDAMENTOS DE LA MAYORÍA.

El juez preopinante, Dr. Julio B. Maier, en su voto, sostiene que lo sustancial, a los efectos de decidir la presente causa es la parte de la norma antes transcripta que sostiene que no quedan condonadas las sanciones pasadas en autoridad de cosa juzgada administrativa.³ Entiende que existiendo una resolución definitiva en sede administrativa, y habiendo la actora ha desistido de la acción y del derecho en sede judicial, queda expedita la vía para la exigibilidad de la multa, más

² Sentencia del 8 de abril de 1997.

³ En el considerando 3° de su voto señala que: *“En este simple relato de la actora se observa claramente que su discrepancia se centra en la interpretación que la Cámara efectuó del art. 6° del decreto n° 2076/01, reglamentario de la ley n° 671. La norma, en lo que interesa, establece: “(q)uedan condonadas de oficio, con excepción de las que hubieran pasado en estado de cosa juzgada administrativa, entendiéndose por tal a las firmes, es decir, líquidas y exigibles al 31 de octubre de 2001, todas las multas impuestas o que correspondiera aplicar...”.* La recurrente se centra en discutir la interpretación del término “exigible” utilizado en la norma, pero no rebate que la disposición exceptúa en forma expresa de la condonación a las sanciones que “hubieran pasado en estado de cosa juzgada administrativa entendiéndose por tal a las firmes”.

En suma: la actora pretende que el Tribunal resuelva que la interpretación del artículo debe afirmarse en la nota de “exigibilidad” —como ella lo postula—, y que, en consecuencia, descalifique la sentencia que puso énfasis en el carácter “firme” de la sanción.

Con independencia de su acierto o error en la interpretación del derecho infraconstitucional (cuestión sobre lo que no cabe pronunciarse), la sentencia impugnada trató las cuestiones sometidas a su consideración y las resolvió con fundamentos suficientes. Además, la solución a la que arriba no se aparta del texto expreso de la norma.

Adviértase que la recurrente no ha cuestionado la constitucionalidad o validez de la regla local que condiciona la condonación de las multas al cumplimiento de ciertos requisitos. Tampoco ha demostrado por qué razón la sentencia adversa a su pretensión vulnera el principio de razonabilidad, afecta el derecho de defensa o le priva del derecho a la protección judicial efectiva. Adviértase, por lo demás, que la actora parte de su propio desistimiento a impugnar la pretensión administrativa, provocada por las facilidades concedidas para la regularización de sus obligaciones tributarias, razón por la cual debe soportar las consecuencias implícitas de su propio acto”.

allá de la medida cautelar decretada que determinó la suspensión de la exigibilidad de las multas.

Entiendo que la cautelar decretada es elemento determinante suficiente para considerar que las sanciones impuestas no eran exigibles, motivo por el cual debían ser condonadas al adherirse el contribuyente al régimen de pagos.

Sin perjuicio de ello, es preocupante, o más que ello, es sumamente peligrosa la afirmación que hace el Dr. Maier sobre la falta de invocación de precedentes jurisprudenciales, pues concretamente señala en el considerando 4° que: *“La supuesta omisión de la alzada en considerar lo dispuesto por este Tribunal en la causa “Buenos Aires Container Services SA”, no fue un agravio planteado por la recurrente en el recurso de inconstitucionalidad. Se trata de un argumento tardíamente incorporado al proceso, al deducir la queja”*.

Es evidente que, en virtud del principio *jura curia novit* no hace falta hacer referencia expresa a un antecedente jurisprudencial o a la doctrina del Tribunal para que pueda ser aplicado por éste, por lo cual se presente como absurdo entender que la viabilidad de la queja quede sometida a invocar un fallo emitido por el mismo órgano que debe decidir sobre la suerte del recurso.

Precisamente en ese antecedente, “Buenos Aires Container Services S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: “Buenos Aires Container Services S.A. c/ GCBA s/ otros procesos incidentales”,⁴ el TSJ entendió que una multa se entiende ejecutoriada cuando hay resolución administrativa definitiva (es decir, no impugnada ante los órganos judiciales) o bien, cuando habiendo sido recurrida ante la justicia ordinaria se encuentra pasada en autoridad de cosa juzgada.

En este sentido es importante señalar que el art. 450 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires establece que sólo las multas ejecutoriadas pueden ser objeto de ejecución fiscal, siendo idéntico al temperamento adoptado por el art. 92 de la ley 11.683.

La Dra. Ruiz adhiere en forma completa al voto del Juez preopinante, mientras que la Dra. Conde señala que la interpretación efectuada por la Cámara sobre la normativa en discusión no puede ser considerada arbitraria pues es razonable, más allá de que sea acertada.

⁴ Sentencia del 13/11/02.

IV. LA DISIDENCIA.

El meduloso voto del Dr. José Osvaldo Casás me permite mantener la esperanza de que este pronunciamiento se trate de un caso aislado y que prontamente sea dejado de lado por el TSJ, volviendo a la doctrina sentada en “Buenos Aires Container Services S.A.”.

En primer medida señala que el mero hecho de haberse decretado una medida cautelar, que quedó firme, impidiendo la exigibilidad de la multa a la DGR, bastaba para entender que la multa no era exigible y, por ende, debió ser condonada al adherirse el contribuyente a la moratoria. Concretamente señala que: *“Entonces, si la suspensión cautelar decretada privó de ejecutoriedad con fecha 8/4/97 a todas las disposiciones de la resolución emitida por la DGR en ese acto, el pago de la multa no resultaba exigible al contribuyente al 31 de octubre de 2001 y la sanción debió ser condonada por ministerio de la ley”*.

Para fundamentar de mejor forma su voto, el Dr. Casás expresa que: *“Más aún, en términos generales, las multas tributarias recurridas carecen de exigibilidad por la naturaleza penal que les ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en una vasta jurisprudencia, cuando ha señalado que éstas funcionan esencialmente como penas y no como indemnización ya que se trata de sanciones ejemplificadoras e intimidatorias enderezadas a lograr el acatamiento a los preceptos legales”*.

Es en este punto donde mi preocupación por el fallo emitido se ahonda, porque se desprende de lo afirmado por la mayoría el desconocimiento a la naturaleza penal de las sanciones tributarias distintas a las incorporadas en la ley 24.769 penal tributaria.

Las sanciones administrativas es evidente que pertenecen a la categoría de **sanciones de naturaleza penal**,⁵ cuya principal diferencia con los delitos la encontramos cuando analizamos cual es el órgano encargado de aplicarlas, sea la Administración Pública en el caso de las sanciones administrativas, o bien los órganos del Poder Judicial en el materia de sanciones penales stricto sensu. Para el Profesor

⁵ Dentro de las cuales encontramos a las sanciones administrativas y a las sanciones penales en sentido estricto, cfr. Pérez Royo F., “Infracciones Tributarias”, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 13..

Horacio García Belsunce, *“...el ilícito tributario y sus sanciones – genéricamente pero no en todas sus especies – son de naturaleza penal”*.⁶

Arístides Horacio Corti aporta claridad sobre la ya arcaica discusión sobre la naturaleza jurídica de las sanciones administrativas y penales: *“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)”*.⁷

Ramírez Gómez se expresa en el mismo sentido: *“Si bien es cierto que...las infracciones administrativas y los delitos no son una misma cosa ni vienen a cumplir idénticos fines – pues, mientras el Derecho Penal responde al principio de última ratio e intervención mínima, los ilícitos y sanciones administrativas se muestran como un instrumento adecuado para el cumplimiento de los fines de una Administración cada vez mas intervencionista –, también lo es que a dicha conclusión sólo ha podido llegarse tras la aceptación de la identidad sustancial entre sanciones administrativas y penales, lo que, si bien es cierto no significa que el órgano sancionador haya de ser siempre el mismo, ni que actúe siempre con arreglo a las mismas normas, sí pone de relieve que el ordenamiento punitivo del estado es una solo y sólo uno y que, por lo tanto, nada justifica la tradicional separación entre los principios y reglas del Derecho Penal y los que han venido inspirando el Derecho Administrativo sancionador”*.⁸

Como consecuencia de esta asimilación de ambos tipos de sanciones, y más allá de las diferencias, es que deviene necesario aplicar a las sanciones tributarias los principios emanados de la Constitución Nacional y aplicables al ordenamiento penal, siendo los mismos los rectores del sistema represivo tributario. Asimismo, también le son aplicables a las normas que tipifican sanciones tributarias

⁶ “Derecho Tributario Penal”, Depalma, 1985, pág. 61. En este mismo sentido se ha expresado H. B. Villegas en su obra “Régimen Penal Tributario Argentino”, Depalma, 1993, aún cuando en su “Curso de Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Tributario”, Depalma, 1995, había manifestado su adhesión a la postura de las contravenciones administrativas

⁷ Cfr. exposición del autor en el “Seminario intensivo de régimen penal tributario y previsional de la AAEF”, PET n° 74 de 1994.

⁸ “El principio de *ne bis in idem* en el ámbito tributario”, Marcial Pons, 2.000, pág. 24.

los principios generales del Derecho Penal,⁹ salvo que aquellas modifiquen alguno de esos principios,¹⁰ pero como valla infranqueable se encuentran los principios constitucionales, los cuales siempre deben ser respetados por toda la normativa inferior.

Esta posición ha sido asumida como propia por la doctrina y jurisprudencia de nuestro nación y la de países europeos tales como Francia, Alemania, España e Italia y, hasta por la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.¹¹

En ese sentido, el Tribunal Constitucional Español 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”.¹²

Al respecto se expide también el autor español Antonio Morillo Méndez, señalando con meridiana claridad que: “Las figuras de infracción recogidas por la LGT no son distintas, ni sustancialmente ni desde el punto de vista de las garantías de las penales (delitos y faltas); nos encontramos, pues, ante materia propia del Derecho Penal, que resulta así de aplicación necesaria e inmediata, puesto que la regulación que el mismo realiza de las infracciones o conductas culpables y antijurídicas es primaria, íntegra y total; diríase, por tanto, que es un Derecho general en materia de infracciones, en la que podría haber especialidades tributarias por razón de materia concreta y su contenido, pero nunca principios propios ni, menos aún, diversos”.¹³

Como señala Casás en su fallo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado en reiteradas causas que las multas¹⁴ revisten carácter penal,

⁹ Fallos 170:149, 217:258 y 237:704, ente otros. En el mismo sentido se expresa 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 autor en el “Seminario intensivo de régimen penal tributario y previsional de la AAEF”, PET n° 98 de 1995.

¹⁰ 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”.

¹¹ Cfr. sentencia del 21 de febrero de 1984 en el caso “Ozturk”.

¹² Sentencia 18/1981, ratificadas por la 77/1983, 76/1990 y 197/1995 entre otras.

¹³ “Las sanciones tributarias”, Tirant lo Blach, Valencia, 1996, pág. 50.

¹⁴ Fallos 192:229 del año 1942; 200:340, 212:240, entre muchos otros.

más allá del interés fiscal en juego. Y en este mismo sentido se ha expresado el Tribunal Fiscal de la Nación.¹⁵

La Corte Suprema de la Nación ha sostenido desde antaño que se *“...ha admitido la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales... la validez de los procedimientos se encontraba supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejaran expedita la instancia judicial posterior”*,¹⁶ y este requisito de la doble instancia adquiere particular relevancia cuando la resolución administrativa contiene la aplicación de sanciones penales.¹⁷

La exigencia del *control judicial suficiente y previo a la ejecución de la sanción administrativa* ha sido incorporada a la Constitución Nacional por la Reforma de 1994, ya que el artículo 75 en su inciso 22 ha otorgado rango constitucional a los tratados internacionales, incluyendo al Pacto de San José de Costa Rica, el cual se refiere en forma expresa a ese requisito en su artículo 8 inc. 1).¹⁸

La norma, tal como se encuentra redactada, por un lado, recepta plenamente la garantía de la doble instancia y el derecho de defensa en juicio, pero por otro todo ello se diluye al estipular que la concesión del recurso no tendrá carácter suspensivo sino meramente devolutivo.¹⁹

Ello se compadece con lo que sostiene Casás al finalizar el considerando 10° de su voto: *“Así, en las multas tributarias de naturaleza penal no*

¹⁵ “Maggi Juan E.”, L.L. 103-169, sentencia del 29-3-61.

¹⁶ La exigencia para convalidar la actuación de órganos administrativos, consistente en la existencia de un control judicial suficiente, fue introducida en nuestro ordenamiento por vía pretoriana de la CSN en la célebre causa “Elena Fernández Arias y otros c/ José Poggio s/ sucesión” del 19-9-60, Fallos 247:646, de la cual he transcripto la parte pertinente del considerando 2°.

¹⁷ En ese sentido CSN, “Carlos Dumit c/ Inst. Nacional de Vitivinicultura”, del 8-11-72, Fallos 284:150, donde sostuvo que: *“... no cabe hablar de “juicio” –y en particular de aquel que el artículo 18 de la Carta Magna exige como requisito que legitime una condena-, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de “juicio previo”, si esta instancia no ha concluido y la sanción, es consecuencia, no es resultado de actuaciones producidas dentro de la misma”*.

¹⁸ El artículo 8 del mencionado tratado internacional hace referencia a las garantías judiciales y, el inciso 1° sostiene: *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”*.

¹⁹ En el mismo sentido Edwards Carlos, “Régimen Penal Tributario” cit., pág. 206 y sig. También puede citarse al respecto la normativa del Estatuto del Contribuyente español, el cual en su artículo 35 establece: *“La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y si que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en sede administrativa”*.

cabe hablar de "juicio", y en particular de aquel que el art. 18 de la CN exige como requisito que legitime una condena, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de "juicio previo" si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma".

Brego porque sea esta tesis, ajustada a derecho, la que adopten como propia los jueces que en el caso que se analiza han constituido la mayoría.