



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE INTEGRACIÓN

Garantías y principios constitucionales
penales aplicables a las infracciones
tributarias de la Ley 11.683. Estado de la
jurisprudencia

ALUMNA: GESTO LAURA BEATRIZ

REGISTRO: 451.452

TUTORA: TELIAS SARA DIANA

AÑO: 2021

INTRODUCCIÓN	5
LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS DE LA LEY 11.683	7
CONCEPTO	7
TIPOS DE INFRACCIONES SEGÚN EL BIEN JURÍDICO TUTELADO	7
Bien jurídico tutelado en las infracciones formales	7
Bien jurídico tutelado en infracciones materiales	8
IDENTIDAD ESTRUCTURAL ENTRE INFRACCIONES Y DELITOS	9
Acción	10
Tipicidad	11
Antijuricidad	12
Culpabilidad	13
Punibilidad	14
TIPOS INFRACCIONALES	17
Tipos de infracciones formales	17
Artículo 38: Multa por no presentación de declaración jurada	17
Artículo 38 cont.: Multa por no presentación de declaración jurada informativa	17
Artículo 39: Multa a los deberes formales	17
Artículo 39 bis: Multa por incumplimiento a requerimientos	18
Artículo 39 ter: Incumplimientos de entidades multinacionales	18
Artículo 40: Clausura	18
Clausura Preventiva	19
Artículo 40 bis. Interdicción o secuestro de mercadería	19
Tipos de infracciones materiales	20
Artículo 45: Omisión de Impuestos	20
Artículo 46: Defraudación	21
Artículo 46 bis: Utilización indebida de beneficios fiscales	21
Artículo 46 ter: Simulación dolosa de pago	22
Artículo 47: Presunciones de dolo	22
Artículo 48: Multa para los agentes de retención o percepción	22

PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES	23
Procedimiento para la aplicaciones de sanciones por infracciones formales	23
Procedimiento para la aplicaciones de sanciones por infracciones materiales	25
Procedimiento para la aplicación de clausura	25
Procedimiento para aplicar la clausura preventiva	26
PRINCIPIOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES PENALES	28
PRINCIPIO DE LEGALIDAD O TIPICIDAD	28
Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta.	29
Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia.	30
Excepción: Ley penal más benigna	30
Nullum crimen, nulla poena sine lege certa.	32
Problemática de los tipos penales en blanco.	32
Nullum crimen, nulla poena sine lege stricta.	33
Prohibición de la analogía.	33
PRINCIPIO DE RESERVA	35
Principio de lesividad y exclusiva protección de bienes jurídicos.	35
IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN PERJUICIO DEL IMPUTADO	36
PRINCIPIO CULPABILIDAD O PERSONALIDAD DE LA PENA	37
Personalidad de la pena	38
Responsabilidad por el hecho	39
Imputabilidad del sujeto	39
Imputación subjetiva	39
GARANTÍA DE LA PROPORCIONALIDAD	39
PRINCIPIO DE INSIGNIFICANCIA O BAGATELA	42
PRINCIPIOS DE ORDEN PROCESAL	44
JUICIO PREVIO	44
PRINCIPIO DE INOCENCIA	45
IN DUBIO PRO REO	47
GARANTÍA DE LA NO AUTOINCRIMINACIÓN	47
DERECHO DE DEFENSA EN JUICIO	49

Reformatio in pejus	50
JUEZ NATURAL	51
DERECHO AL DEBIDO PROCESO	52
Derecho a ser oído	53
Derecho a ofrecer y producir prueba	54
Derecho a una resolución fundada	55
Derecho a ser juzgado en tiempo razonable	56
PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM	57
La triple identidad	58
Identidad de la persona perseguida	58
Identidad del objeto de persecución	58
Identidad de la causa de persecución	60
Nulidad y la garantía del non bis in idem	60
Excepciones de previo y especial pronunciamiento	60
BIBLIOGRAFÍA	63
JURISPRUDENCIA	63
Corte Suprema de Justicia de la Nación	63
Cámara Nacional Contencioso-Administrativo Federal	64
Tribunal Fiscal de la Nación	65
Cámara Nacional en lo Penal Económico	65
Camara Nacional de Casación Penal	66
Juzgados Nacionales en lo Penal Económico	66
Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico	66
Camara Federal de Apelaciones de Córdoba	66
Camara Federal de San Martin	66
Juzgado Federal de 1ra Instancia en lo Criminal y Correccional	66
Tribunal Oral Criminal Federal	66
Juzgado Federal de Tucuman	67
DOCTRINA	67

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto brindar un panorama del estado de la jurisprudencia relativa a las garantías y principios constitucionales penales aplicables a las infracciones tributarias previstas en la Ley 11.683 como límite al ejercicio de la potestad punitiva.

La jurisprudencia de la CSJN ha declarado que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, lo que determina que le sean aplicables todos los principios constitucionales en materia penal.

Dejando de lado los ilícitos reprimidos con penas privativas de la libertad, se planteó la disyuntiva de determinar si la infracción tributaria, debía ser asimilada a los delitos, formando parte del derecho penal ordinario, o si constituía una categoría especial con un tratamiento represivo particular, dando lugar así a un derecho penal especial o derecho penal administrativo. Así se conocieron dos corrientes básicas, la teoría penalista y la administrativa. Luego, con la evolución del derecho tributario argentino, se dio a conocer, la teoría tributaria o autónoma.

Esta discusión ha sido zanjada hace tiempo por la jurisprudencia en el leading case “Parafina del Plata”¹, en “Lapiduz”² y “Uzandizaga, Perrone y Juliarena SRL”³ entre otros que han receptado la teoría penalista que parte de la base que no existen diferencias ontológicas o cualitativas entre delitos y contravenciones, haciendo hincapié en el carácter represivo de sus sanciones.

Diez y Ruetti afirman, en relación al ilícito tributario que *“ posee la misma estructura normativa y dogmática que el delito ordinario, en tanto se trata de una accion típica, antijurídica y culpable que debe ser analizado en base a la teoría general del delito”* y las infracciones tributarias tanto formales como materiales poseen *“sustancia penal, porque tienden a proteger bienes jurídicos en sentido penal y a sancionar conductas con penas de esa índole”*⁴

Las infracciones tributarias pueden ser por transgresiones a obligaciones formales y a obligaciones sustantivas. Dentro de las sustantivas está el tipo infraccional de omisión de impuestos y el tipo infraccional de defraudación, siendo la primera figura culposa y la segunda dolosa.

Esta clasificación entre infracciones formales y materiales surge en función a los bienes jurídicos que protegen unas y otras. Los bienes jurídicos protegidos son las facultades de verificación y fiscalización en el caso de las primeras y la hacienda

¹ “Parafina del Plata” CSJN 02/09/1968 (271:297)

² “Lapiduz Enrique c/DGI s/ accion de amparo” CSJN 28/04/1998

³ Uzandizaga Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional” CSJN 15/10/1981 (303:1548)

⁴ Diez F. y Ruetti G. (2016) *“Procedimiento Tributario. Ley 11.683 comentada”*. Buenos Aires, Argentina: La Ley, Pág 344

pública en las infracciones materiales. También han surgido nuevos bienes jurídicos tutelados desde el ámbito jurisprudencial como lo es el mercado en las infracciones formales

Así como las leyes penales protegen los bienes jurídicos tutelados a través de la tipificación de los ilícitos y la imposición de sanciones, también existen ciertas garantías para los presuntos infractores, emanadas de nuestra Constitución Nacional que eviten abusos y arbitrariedades por parte del poder estatal en el ejercicio del ius puniendi

Cualquier procedimiento que derive en la imposición de una sanción de naturaleza penal, como son las infracciones tributarias de la Ley 11.683, debe ser analizada a la luz de las garantías y principios penales constitucionales.

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS DE LA LEY 11.683

CONCEPTO

Podemos definir a la infracción tributaria como una violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales y que tiene como consecuencia la imposición de una sanción.

La Ley de Procedimiento Tributario en su capítulo VI legisla acerca de estas infracciones y de las penas previstas para cada una de las conductas tipificadas en la misma.

TIPOS DE INFRACCIONES SEGÚN EL BIEN JURÍDICO TUTELADO

Se distinguen las infracciones formales de las materiales en función al bien jurídico tutelado. Alvarez Echague entiende que *“el bien jurídico tutelado es aquel bien o valor que el legislador toma en consideración debido a su importancia en el seno de la sociedad en un momento determinado, motivo por el cual decide protegerlo, a través de la norma, sancionando a quienes lo lesionan o ponen en peligro”*⁵

Es decir que el bien jurídico es una elección del legislador, quien decide qué bien jurídico ha de dotarlo de medios para protegerlo de los posibles ataques que puedan afectarlos, siempre teniendo en cuenta la relevancia para la vida en sociedad y la convivencia humana.

Por lo tanto, toda norma que impone sanciones debe identificar el bien jurídico que pretende proteger de las conductas disvaliosas de los ciudadanos y elevarlo a la categoría de bien jurídico⁶

Para que una conducta sea considerada típica, debe haber afectado ese bien jurídico que por medio de la legislación se intenta salvaguardar. Remitimos al lector al apartado que trata el principio de lesividad y su exclusiva protección de bienes jurídicos.

Bien jurídico tutelado en las infracciones formales

Para poder cumplir correctamente con la obligación tributaria, es necesario que el Estado conozca la riqueza de los particulares como expresión de su capacidad contributiva, por ello los sujetos pasivos tributarios y/o terceras personas, deben

⁵Atim G. (2019) Bien Jurídico tributario. Bien Jurídico protegido en las infracciones y en la Ley Penal Tributaria. en Alvarez Echague J.M. y Sferco J.M. (Ed.) *Derecho Penal Tributario, Análisis integral y sistemático. Derechos y Garantías fundamentales*, (pp 281-302) Buenos Aires: Ad Hoc, p.289

⁶Chicolino Fernández Y Otros (2007) *Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional*. Buenos Aires: Editorial Buyatti

cumplir con ciertos deberes formales, posibilitando al Estado el control de la correcta determinación y recaudación de tributos.

Estos deberes formales se refieren a obligaciones de hacer y no de dar. La conducta reprimida es el incumplimiento al deber de colaboración con la Administración en el ejercicio de sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de tributos, ya sea estos deberes establecidos por leyes, decretos, resoluciones o disposiciones.

Es decir, que el bien jurídico tutelado en las infracciones formales son las facultades de verificación y fiscalización. La Cámara sostuvo en un antecedente que “el objetivo de las sanciones a las infracciones formales es reprimir aquellas conductas que atentan contra el correcto desenvolvimiento de la actividad administrativa del ente recaudador en sus tareas de verificación y fiscalización”⁷

El ejercicio de dichas atribuciones deben ser razonables y, a su vez, deben ser toleradas por los administrados.

Posteriormente el mercado ha sido incorporado como bien jurídico tutelado en las infracciones formales. Surge como una creación jurisprudencial a partir del fallo García Pinto José c. Mickey S.A del 5/11/1991⁸ al expresar “*Que en tales condiciones la indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes*”.

En línea con ello, la CSJN, en autos “Moño Azul S.A.”, del 15/4/93⁹, aclaró que los bienes jurídicos protegidos por los artículos 43 (violación a las disposiciones de la LPT -actual artículo 39) y 44 (clausura-actual artículo 40) de la Ley 11.683 (en su t.o. en 1978) no eran los mismos porque mientras el primero sancionaba los incumplimientos de los deberes formales vinculados con la verificación, fiscalización y determinación de los tributos, el segundo castigaba conductas que, a través del incumplimiento de ciertos deberes formales, no permitían ejercer el debido control del circuito económico donde circulan los bienes.

Bien jurídico tutelado en infracciones materiales

Por su parte, las infracciones materiales, protegen la “*hacienda pública, entendida como la actividad financiera que desarrolla el Estado a fin de obtener los recursos necesarios para hacer frente a los egresos que debe afrontar para cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional*”.¹⁰

⁷ “Casa Melas de Melas Juan y Melas A. c/DGI” CNFed. Cont.Adm, 08/02/2007

⁸ “García Pinto José c Mickey S.A.” CSJN 5/11/1991

⁹ “Moño Azul S.A” CSJN 15/04/1993

¹⁰ Álvarez Echague J.M (1999) “La Ley penal tributaria N° 24.769. Análisis exegético”, *Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires* 07/1999 - Pág 7 y ss

Dentro de las infracciones materiales encontramos el tipo de omisión de impuestos y del tipo infraccional de defraudación, siendo la primera figura culposa y la segunda dolosa.

El tipo infraccional de defraudación fiscal sanciona a quienes tengan la intención de perjudicar al fisco mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, ya sea por acción u omisión. Al igual que en el tipo penal de evasión legislada en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769 y sus modif., el elemento objetivo es el ardid, entendido como el artificio o medio empleado en forma hábil y mañosa, con astucia, destreza o habilidad para el logro de algo y el elemento subjetivo supone la existencia de dolo, es decir, conocimiento y voluntad de realizar el elemento objetivo. No obstante la identidad estructural entre la figura de delito de evasión y la de defraudación y la protección del mismo bien jurídico, se diferencian en que el delito de evasión requiere un monto mínimo de punibilidad y prevé pena privativa de la libertad.

En efecto, se trata de una cuestión de grado ya que el límite entre lo infraccional y lo delictual lo traza el legislador al fijar el importe mínimo de punibilidad, cuya naturaleza se discute en el sentido si es un elemento del tipo o una condición objetiva de punibilidad, lo que no se desarrolla aquí por exceder el alcance del trabajo.

Inicialmente, las infracciones materiales, protegían únicamente la renta fiscal, pero luego de la reforma introducida por la ley 27.430, por la cual se incorporó un artículo a continuación del 46 que se sanciona con multa a quien mediante ardid o engaño se aproveche de "reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, es decir, gasto público, ya no solo se protege la recaudación sino que amplía dicha protección a la actividad financiera.

Dicha protección a la hacienda pública también quedó evidenciada en la tipificación de la simulación dolosa de pago total o parcial de las obligaciones tributación o de la seguridad social.

IDENTIDAD ESTRUCTURAL ENTRE INFRACCIONES Y DELITOS

El ejercicio del poder punitivo en el ámbito administrativo es el que corresponde al régimen de las infracciones y sanciones tributarias. En cuanto al tema de su naturaleza jurídica la correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter notoriamente punitivo o represivo, que hace a estas instituciones sean sustancialmente idénticas en su estructura a las de índole penal en sentido estricto, dado que el análisis de una situación particular puede ser hecho siguiendo los

elementos de la teoría del delito, como se explica a continuación, siguiendo los conceptos de Bacigalupo Enrique¹¹.

- **Acción**

“El artículo 18 de nuestra Constitución exige para castigar, una ley anterior al hecho del proceso. Ese hecho es equivalente a la acción en sentido amplio, siendo a veces una actividad - acción en sentido estricto- y otras un no hacer – omisión” La acción implica una conducta o comportamiento humano y *“la omisión requiere una exigencia jurídica de hacer lo que no se hizo”*.¹²

Es decir, que mediante la acción el autor produce un resultado que tiene relevancia jurídico-penal y mediante la omisión no lo evita.

La función de la acción es establecer el mínimo de elementos que determinan la relevancia de un comportamiento humano para el derecho penal. Así, la acción como elemento dentro de la teoría del delito, se relaciona con el principio de Reserva de ley, ya que un sistema represivo debe formular tipos penales que describen conductas punibles y de ningún modo puede basarse en características personales o estar dirigidas a categorías de personas. Por lo tanto, toda responsabilidad penal sólo puede derivar de actos, hechos o acciones en sentido amplio pero nunca de estados, características o cualidades de los sujetos.

Debido a que existen distintas posiciones sobre la acción podemos sintetizar todo en dos doctrinas clásicas, el Causalismo y el Finalismo.

Para el causalismo se determina que una conducta es típica y antijurídica cuando la acción y el resultado se hallan contenidos en un tipo penal. Se caracteriza por su sencillez para ubicar la culpabilidad, ya que para atribuir la responsabilidad a la persona solo se requiere la comprobación de la causa, tomándose al efecto como consecuencia que una persona siempre será culpable cuando se acredite su acción como causa del resultado Esta doctrina ha recibido críticas en el sentido de imputarle que solo se fija en la materialidad del acto realizado representada por el elemento objetivo del tipo sin importarle el ánimo (dolo o culpa) ni la finalidad o destino de la acción, que pudiera haber motivado al sujeto que realiza la acción. Estudia a la voluntad en la culpabilidad, a diferencia de la finalista que estudia la voluntad en la acción

En contraposición, encontramos que en el finalismo la conducta humana no se configura como una simple premisa del resultado, ya que las personas actúan con una específica finalidad en sus hechos, y esa finalidad es precisamente la que debe ser examinada tanto a la hora de encuadrar la conducta en el contenido del tipo, es decir en la tipicidad tanto como los diversos fines que orientan la conducta del sujeto al diferenciar al que lo realiza de forma consciente y dolosa frente al que actúa

¹¹ Bacigalupo E. (2014) *Lineamientos de la Teoría del Delito* 4º Ed. - Buenos Aires: - Hammurabi

¹² Nuñez R.C. (2009) *Manual de Derecho Penal – Parte General* 5ta Ed.- Lerner Editora. Pag 119

imprudentemente Dentro de las infracciones de Ley 11.683 el análisis debe efectuarse siguiendo esta corriente. Así por ejemplo, a la hora de determinar la conducta típica de un contribuyente que omitió impuestos, debe averiguarse si actuó con dolo-defraudación Art 46-, o al menos con culpa (omisión de impuestos art 45), de lo contrario no sería típica y por lo tanto, ya no será necesario plantearse si es antijurídico y culpable

- **Tipicidad**

La acción, detallada precedentemente tiene que estar adecuada al modelo teórico que suministra el legislador. Se debe examinar si ese comportamiento se adecua a alguno de los hechos definidos por ley a los cuales se les asigna una pena. Este elemento dentro de la teoría del delito se relaciona con el principio de legalidad en materia penal que emana del artículo 18 de nuestra Constitución Nacional, lo que se desarrolla más ampliamente en el análisis de dicho principio.

“No solo es necesario que la acción exista, sino que además se encuadre en determinada especie, con todas las características específicas que esta debe tener por mandato legal.”¹³ Es decir, la acción se subsume en el tipo penal.

Un ejemplo de falta de tipicidad se trató en el antecedente D´Ingianti Rosario del 12/10/2010¹⁴, donde la CNACAF confirmó la sentencia del TFN que había revocado la aplicación de la multa por el organismo recaudador con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 por el impuesto a las Ganancias - salidas no documentadas- del periodo 1995. Para la configuración de esta infracción se requería que el contribuyente omitiera el pago del tributo mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o mediante la presentación de declaraciones inexactas. A la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, ni la ley ni su reglamentación exigen la confección de una declaración jurada para el ingreso del impuesto. La CSJN concluye de conformidad con lo dictaminado por la Sra. Procuradora Fiscal que *“el vacío legal existente respecto de la forma y falta de presentación de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida impide tipificar la conducta imputada bajo el art 45 de la Ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica, cual es, vale reiterar, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la forma y plazos fijados por la autoridad de aplicación”*

En igual sentido se pronunció el Juzgado Federal N°2 de Tucuman, cuando AFIP interdicto mercaderías, aun con operaciones que estaban debidamente documentadas bajo el fundamento de una irregularidad societaria. Este no era un supuesto contemplado por la RG 1415, la cual regulaba sobre la emisión de comprobantes, sin embargo AFIP entendió que podría eventualmente afectar las facultades de verificación y fiscalización. El Juez resolvió, rechazar la sanción

¹³ Fontán Balestra C. (1998) *Tratado de Derecho Penal*. Buenos Aires: Abeledo - Perrot. Pág. 421

¹⁴ “D´Ingianti Rosario Vicente (TF 16331-I) c/ DGI D. 1126. XLII. REX- CSJN 12/10/2010

aplicando el principio de tipicidad, debido a que el supuesto invocado no se encontraba tipificado en la RG 1415.¹⁵

- **Antijuricidad**

La acción típica es antijurídica cuando es contraria a derecho. *“La realización de un comportamiento típico genera normalmente la sospecha de que ese hecho es también antijurídico. No obstante esa presunción, puede desaparecer ante la existencia de una regla permisiva o autorización que excluya a la antijuricidad”*¹⁶

*“Es una contradicción entre el hecho y el ordenamiento jurídico en general y el tributario en especial. Después del encuadre de una acción en un tipo legal, se ha de establecer si hay contradicción entre el hecho y los fines protegidos por el derecho, por ende no se configura ilícito cuando medie una causa de justificación.”*¹⁷

Las causas de justificación son autorizaciones o permisos concedidos por el derecho penal para realizar la acción prohibida por la norma u omitir el comportamiento que esta impone neutralizando la prohibición o el mandato de la acción en circunstancias concretas.¹⁸

Las causas de justificación se describen en varios incisos del artículo 34 del Código Penal, receptando en su inciso 2 y 3 el denominado estado de necesidad disculpante y estado de necesidad justificante respectivamente. El estado de necesidad justificante opera a nivel de la antijuridicidad y tiene lugar cuando se trata de bienes en conflicto de diferente valor (de mayor a menor), mientras que el estado de necesidad disculpante opera a nivel de la culpabilidad y se refiere a bienes jurídicos de igual valor.¹⁹

*“El fundamento general del estado de necesidad justificante es la necesidad de salvar el interés mayor, sacrificando el menor, en una situación no provocada de conflicto extremo”*²⁰ Es decir, que para que pueda invocarse el estado de necesidad justificante se requiere que el bien jurídico agredido sea menos valioso que el que se procura defender. Por ende, la mayoría de los casos se relacionan con el estado de necesidad disculpante debido a la dificultad de considerar el patrimonio de una empresa como un bien de mayor valor que la hacienda pública.

En el caso que se estime que el bien jurídico que ampara la continuidad de una empresa y la preservación de las fuentes laborales (garantizadas por el art 14 de

¹⁵ “Atanor SCA y Agroproducción SA” Juzgado Federal de Tucuman N° 2, 29/05/2015

¹⁶ Tarrio M.C. (2008) *Teoría finalista del delito y dogmática penal*- 1º Edición, Buenos Aires: Cathedra Jurídica. Pag.71

¹⁷ Garcia Vizcaino C. (2019) *Manual de Derecho Tributario* - 4º Ed. Ciudad de Buenos Aires:Abeledo Perrot

¹⁸ Bacigalupo E. (2014) Op cit

¹⁹ Borinsky, M.H.; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, J.y Turano, P. N., (2012) *“Régimen Penal Tributario y Previsional”*, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores. Pag 102

²⁰ Conde Muñoz F. (1989) *Teoría general del delito*. Valencia, España: Tirant Lo Blanch. Pag. 437.

nuestra Constitución Nacional), es superior al bien jurídico protegido por la Ley 11.683, al omitir el pago de las obligaciones tributarias, se estará en presencia de un estado de necesidad justificante, eliminando la antijuricidad de la acción típica.

Recordamos, entre otros antecedentes, un referente en la materia que es la causa “Adot, Oscar Gabriel”, Tribunal Oral Criminal Federal. N° 1 del 22/2/1995²¹. Más allá que dicho antecedente hace referencia a la ley penal tributaria, la figura también está contemplada por la ley 11.683 en su artículo 48. El Tribunal expresó: ...“No obstante encontrarse cumplidos los requisitos objetivos que la norma legal contiene, entendemos que el elemento subjetivo que consagra la figura del artículo 8 de la ley 23.771 es el dolo, que consiste en la voluntad deliberada de no ingresar los importes retenidos o contabilizados en el término correspondiente, a pesar de la consecuencia de que existe el deber de realizarlo... Ha de exigirse que el elemento subjetivo esté presente para que el delito (o la infracción) resulte punible. De esto deriva la existencia de causas eximentes de responsabilidad por no haberse obrado con la subjetividad requerida y no obstante darse la objetividad de la situación fáctica planteada en la norma .

“Habiendo considerado la variedad de argumentos vertidos por la defensa, entendemos que ha existido un verdadero estado de imposibilidad material derivado de condiciones objetivas que han afectado y afectan a la industria textil y que, en nuestro caso, permiten descartar el elemento intencional, toda vez que se ha acreditado que la alternativa era cerrar la empresa, haciendo frente a sus adeudados aportes previsionales, o continuar con la actividad industrial, aun incumpliendo objetivamente con lo preceptuado por la ley (...) Dicho incumplimiento se originó en obstáculos insuperables, eximentes de la subjetividad dolosa requerida para que pueda serle atribuida la culpabilidad, que se integra tanto con los elementos objetivos como con los subjetivos. Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiterados fallos, tales como el recaído en causa ‘Usandizaga, Perrone y Juliarena’, del 15/10/1981 (Fallos: 303:1548)”.

● Culpabilidad

“La Culpabilidad es la actitud anímica jurídicamente reprochable del autor respecto de la consumación de un hecho penalmente típico y antijurídico. El reproche se funda en :

a- la capacidad del autor para comportarse con arreglo a las exigencias del Derecho Penal (imputabilidad)

b- en la consciencia del autor del significado de lo que hace y su voluntad de hacerlo- o en su falta de precaución - culpa- y;

*c- en su libertad de decisión (inexistencia de coacción)”.*²²

La culpabilidad tiene como presupuesto la imputabilidad, esto es , tener conocimiento de lo que se hace y saber que es un ilícito. Implica salud mental, y aptitud física al actuar. El individuo debe tener “capacidad para delinquir”, es decir,

²¹ “Adot Oscar Gabriel” Tribunal Oral Criminal Federal N° 1, 22/2/1995

²² Nuñez R.(2009) Op cit Pag 186

comprender lo que hace, conocer la criminalidad del hecho y dirigir sus acciones en consecuencia. La ausencia de dicha capacidad, ya sea por insuficiencia de facultades o por alteraciones de las mismas constituyen la inimputabilidad.²³

Para imputar a un sujeto la comisión de una acción típica y antijurídica, debe haber actuado voluntariamente y a consecuencia de ello, haber lesionado o puesto en peligro el bien jurídico protegido. *“La acción se le puede reprochar por haber actuado con voluntad de desconocer el mandato protector del bien jurídico, sea porque directamente ha querido violarlo o por haber aceptado violarlo, sea por no haber atendido como debía hacerlo, a la posibilidad de violarlo”*²⁴

La Corte ha dicho en el leading case “Parafina del Plata” del 02/09/1968²⁵ que la *“mera comprobación de la situación objetiva en la que se halla el infractor, no basta para la configuración del delito (...) responde en esencia al concepto fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, a quien la acción puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”*

Debe haber libertad en el accionar del presunto infractor, es decir, espontaneidad en su determinación, la cual se ve afectada si actúa bajo presión exterior, como ser la fuerza física o la coacción.

En materia infraccional rige en plenitud el criterio de culpabilidad que, en su esencia, responde al principio fundamental según el cual sólo puede ser reprimido quien pueda ser reprochado a título de dolo o culpa

Según lo señala nuestra Corte en el fallo “Wortman”²⁶, del 08/06/1993, *“el incumplimiento objetivo del deber formal hace presumir la existencia de culpabilidad, ... comprobada la existencia de los elementos materiales de una infracción a los deberes formales de quienes tienen responsabilidad impositiva, le corresponde a la imputada cargar con la prueba de la inexistencia del elemento subjetivo.”*

Ello es así, pues a las infracciones y sanciones tributarias les son aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario según lo establece el artículo 116 de la Ley 11.683.

● Punibilidad

La punibilidad como elemento del delito se refiere a aquella conducta sobre la que existe la posibilidad de aplicar una sanción o una pena, desde el punto de vista jurídico. *“Esta exigencia se traduce en el derecho vigente en la necesidad de que el hecho sea perseguible penalmente y que no esté excusada la responsabilidad del autor”*²⁷

²³ Soler O. (2011) *Tratado de Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo.Penal*. 4º Ed. Buenos Aires: La Ley

²⁴ Creus C. y Basílico R. (2020) *Derecho Penal-Parte General* - Ed, 6ta - Editorial Astrea

²⁵ “Parafina del Plata” CSJN 02/09/1968 (271:297)

²⁶ “Wortman Jorge Alberto y otro” CSJN 08/06/1993

²⁷ Nuñez R. Op cit Pag 121

Por lo tanto, ante una conducta típica, antijurídica y culpable no se debe presuponer que corresponde la aplicación de una sanción, sino que, debe analizarse el nivel de punibilidad. Esto implica conocer las condiciones objetivas de punibilidad y verificar la existencia de causas absolutorias o que dejen sin efecto la punibilidad.

La punibilidad es entonces una especie de condición o presupuesto de la pena, y en ella existen causas que la fundamentan (condiciones objetivas de punibilidad) y otras que la excluyen (excusas absolutorias, causas personales de exclusión y de anulación de punibilidad)²⁸

Las condiciones objetivas de punibilidad son aquellas circunstancias que tienen relación con el hecho, pero que no pertenecen al tipo, mientras que las excusas absolutorias, condiciones personales del sujeto activo por las que el Estado entiende que la imposición de una pena resulta contraproducente.²⁹

En el ámbito de la Ley 11.683 encontramos que el error excusable opera como causal eximente de responsabilidad frente a la sanción por omisión de impuestos, y posee raigambre legal desde la reciente reforma. El error excusable es la justificación de la conducta del contribuyente frente al hecho que le provocó cometer la infracción en una situación particular donde no existió la intencionalidad de provocar un perjuicio, o sea se debe probar que se actuó de manera razonable y que la consecuencia fue no deseada.

La Corte Suprema ha dicho³⁰ *“...si bien es inadmisibile 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 apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”*

El art 50.2 de la ley 11.683 establece que, *“se considerará que existe un error excusable cuando la norma aplicable al caso- por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieron al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.”* Se refiere a un error de derecho extrapenal, es decir que aun cuando el contribuyente o responsable, actúa de buena fe, pero con escaso conocimiento dada la complejidad de la norma en cuestión, se equivoca en la licitud o ilicitud del hecho.

Cabe señalar que la existencia de jurisprudencia contradictoria no está mencionada en el artículo referido, pero ha sido aceptado como un supuesto de error excusable. Así, en la causa Astra del 02/03/2011³¹ se dejó sin efecto la multa aplicada con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998) ya que siendo inadmisibile la

²⁸ Tarrio Mario C - Op cit

²⁹ Poviña F. y -Lopez Busto I. Causales de justificación y exculpación en el derecho penal tributario (2019) en ALVAREZ ECHAGÜE JM y SFERCO JM (Ed.) *Derecho Penal Tributario. Análisis Integral y sistémico. Derechos y Garantías fundamentales*. Buenos Aires: Ad-Hoc.

³⁰ *“Casa Elen - Valmi de Claret y Garelló - TFN N° 10.582 - I c/ DGI.”*C 768 XXXII” CSJN 31/03/1999 (322:519)

³¹ *“Astra CSPA (TF 19173-I) c/ DGI s/A. 831 XLIV. ROR”* CSJN 02/03/2011 (335:53)

existencia de responsabilidad sin culpa, y aceptado que la impunidad de una persona que ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente, existe error excusable con origen en la complejidad y las dificultades propias de la cuestión debatida -determinación del impuesto a las ganancias y consideración de pérdidas extraordinarias o gastos necesarios- que quedó demostrada por el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los tribunales de las anteriores instancias.

En el mismo sentido lo entendió la CNFCA en Garman Representaciones SA (25/09/2015)³² cuando sostuvo que el error excusable excluye de responsabilidad cuando proviene de una razonable oscuridad de las normas o de los criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones, que coloquen al contribuyente en una situación confusa, para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo.

En el caso de opiniones internas divergentes de la Autoridad Fiscal, plasmadas en dictámenes, en mi opinión, existe error excusable como causal eximente de responsabilidad siempre que se haya actuado de modo diligente y en forma razonable en su interpretación de la norma.

Así lo entendió la Corte en el antecedente Consultatio S.A. del 22/03/2005 al expresar que *“la opinión contraria del organismo fiscal, en la que se fundó el a quo para rechazar la existencia de error excusable, no resulta totalmente apta para corroborar la culpa de la recurrente, pues el Estado mismo -en falta a su deber y con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos- emitió opiniones contradictorias respecto de una misma situación jurídica (Disidencia parcial del Dr. E. Raúl Zaffaroni). -Del dictamen de la Procuración General, al que remitió la disidencia-.”*

Respecto de la carga de la prueba, para que el error excusable sea considerado como eximente de la responsabilidad en el incumplimiento de una obligación legal referida a cuestiones impositivas, deber ser probado por quien lo invoca, lo que ha sido destacado por la jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo.³³

La Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo, sala II, en la causa Search Organización de Seguridad³⁴ agregó que el error excusable no solo debe ser probado sino que además debe ser invocado en forma específica (no genérica), siendo necesario además, que se haya procedido con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión de tributo.

³² “Garman Representaciones SA c/DGI” CNFed. Cont.Adm - Sala I, 25/09/2015

³³ Elisa V. de Smolar – CNFCA 30/07/1991

³⁴ “Search Organizacion de Seguridad SA (TF 24914-I) c/ DGI” CNFed. Cont. Adm., Sala II, 27/12/2012

Respecto de la diligencia exigida por la norma se ha interpretado que consultar al Fisco ante la duda sobre la aplicación de una norma o de un hecho concreto ha sido entendido como un proceder diligente por parte del contribuyente.³⁵

TIPOS INFRACCIONALES

Tipos de infracciones formales

Artículo 38: Multa por no presentación de declaración jurada

El artículo 38 de la Ley 11.683 sanciona la falta de presentación de la declaración jurada determinativa de impuestos, aplicando una multa automática de monto fijo, según el tipo de sujeto, sin tener en cuenta el monto de impuesto que debiera declararse, de corresponder.

La modalidad de autodeterminación es la que rige en nuestro sistema tributario. El contribuyente determina y liquida el impuesto que es exteriorizado mediante la presentación de la declaración jurada. Sin embargo cuando el Fisco lo considere necesario podrá disponer la liquidación administrativa del tributo sobre la base de los datos aportados por el contribuyente, que de no cumplir con el aporte de la información necesaria para la correcta liquidación también será sancionado con esta multa. Son deberes del contribuyente que de ser transgredidos obstaculizan las tareas de fiscalización y verificación del Fisco.

No requieren intimación previa, lo cual no obsta a que el responsable ejercite su derecho de defensa demostrando la falta del elemento subjetivo culposo configurado por negligencia o impericia produciendo pruebas sobre su falta de culpa.

Artículo 38 cont.: Multa por no presentación de declaración jurada informativa

El artículo agregado a continuación, sanciona la falta de presentación de declaraciones juradas informativas, previstas en regímenes de información propia del contribuyente o de información de terceros, declaración jurada sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes y aquellas referidas a transacciones celebradas entre partes vinculadas, también con multas de monto fijo y según el tipo de sujeto responsable de su presentación pero significativamente más elevadas que las multas por falta de presentación de declaración jurada determinativa.

Artículo 39: Multa a los deberes formales

En los artículos 39 sanciona a quienes incumplen con el deber de colaboración para con la autoridad fiscal, en violación de la Ley de Procedimientos Tributarios

³⁵ Velazquez, Enrique Gustavo c/DGI - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV 25/04/2013

(LPT) y cualquier otra norma de cumplimiento obligatoria que establezcan deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento de estas por parte de los responsables. Se trata de una infracción general que va en contra del principio de legalidad y tipicidad al no describir los tipos penales en forma completa y concreta.

En su párrafo segundo se describen las infracciones a incumplimiento referidos al domicilio fiscal, resistencia a la fiscalización, la omisión de proporcionar datos y la falta de conservación de comprobantes. Se trata de una multa con una sanción más grave que la del primer párrafo, por consistir en una resistencia pasiva a la fiscalización mediante demoras u ocultamiento de información. Deberá tenerse presente la validez de la garantía de no autoincriminación y el derecho a la intimidad, no estando obligado el responsable a aportar datos que no tengan trascendencia tributaria y que son propios del ámbito de su intimidad.

Esta multa tiene relación directa con el artículo 38 siendo la pena acumulable con esta última, considerando para su graduación, la condición del contribuyente y la gravedad de la misma.

Artículo 39 bis: Multa por incumplimiento a requerimientos

Este artículo sanciona el incumplimiento a requerimientos de presentar las declaraciones juradas informativas, establecidas por AFIP propias del contribuyente o de terceros y de aquellas referidas a precios de transferencias. A simple vista parecería que se está sancionando la transgresión al mismo deber formal que el establecido en el artículo 39, sin embargo, esta última sanciona la falta de presentación de declaraciones juradas informativas mientras que el artículo en análisis se refiere a incumplimientos a los requerimientos de AFIP de presentar dichas declaraciones juradas. Estamos ante dos deberes formales distintos aunque ambos obstaculizan las tareas de verificación y fiscalización.

Artículo 39 ter: Incumplimientos de entidades multinacionales

La reforma introducida por la Ley 27.430 agrega un artículo a continuación del 39 bis que prevé sanciones por incumplimientos de entidades multinacionales. En el marco de los compromisos asumidos por la Argentina en el contexto de la OCDE, nuestro país se comprometió a exigir que las empresas multinacionales brinden información sobre sus precios de transferencias, con el fin de incrementar la transparencia fiscal.

Artículo 40: Clausura

La clausura es una sanción penal que puede ser impuesta por AFIP y que provoca un serio daño patrimonial a quien la sufre. Es una pena que al impedir ejercer una actividad comercial o industrial a quien le es impuesta debe, antes de efectivizarse, ser revisada cuidadosamente por la justicia. La gravedad de esta pena ha sido reconocida por la CSJN quien respecto de ella ha manifestado que la clausura

reviste un innegable carácter represivo, siendo una medida de carácter estrictamente penal.³⁶ El abanico de conductas es amplio y se refieren a la falta a los deberes de colaboración. Podemos ver a lo largo del desarrollo de los incisos de este artículo que se trata de una ley penal en blanco, ya que se remite a otras normas para completar los pormenores del tipo infraccional. Ello, en derecho tributario infraccional no contradice el principio de tipicidad.

En la normativa anterior a la reforma, la ley preveía con la sanción de clausura la adición de una multa para todos los casos detallados en la misma. En su redacción actual, tal duplicación fue eliminada, salvo para el caso en que el empleador ocupase trabajadores en relación de dependencia y no se encuentren registrados o declarados conforme a las leyes.

Clausura Preventiva

El inciso f) del artículo 35 (Ley 11.683 to 1998), faculta a la AFIP a clausurar preventivamente un establecimiento cuando el funcionario autorizado por ella, constatare que se han configurado dos o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.

Artículo 40 bis. Interdicción o secuestro de mercadería

Por último, dentro de las infracciones formales se encuentra la referida al transporte de bienes o mercancías sin el respaldo documental obligatorio. Aquí la AFIP ejerce el poder de policía sobre el transporte de mercaderías en el territorio nacional en lo que a control de documentación respecta.

Se ve violentado el derecho de defensa en juicio porque no permite ejercerla, ya que al igual que la clausura preventiva, una vez que los agentes verifiquen la irregularidad, proceden a aplicar la sanción, de interdicción o secuestro.

Más aún, también podemos decir que violaría la propiedad y su privación salvo que exista una sentencia fundada en Ley. Sin embargo, recordemos que el secuestro está regulado en el Código Procesal Penal de la Nación (de aplicación supletoria a la Ley 11.683) y faculta a la policía u otras fuerzas de seguridad a que actúen sin orden judicial y realicen las inspecciones y secuestros, siempre y cuando se justifiquen dichas medidas respecto de la persona o vehículo y se realicen en la vía pública o en lugares de acceso público (según establece el artículo 230 bis del Código Procesal Penal de la Nación). Es por este motivo entonces que las fuerzas de seguridad son las que tienen que efectivizar la interdicción o secuestro, y no los agentes de la AFIP. Esa es la razón por la que existe esa redacción en el artículo 40.3 de la Ley 11.683

³⁶ "Lapiduz Enrique c/ DGI s/accion de amparo" CSJN, 28/04/1998

- **Tipos de infracciones materiales**

Artículo 45: Omisión de Impuestos

El artículo reformado por la ley 27.430 establece que “será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente”.

Corresponde analizar, en la conducta prevista en el art. 45, la presencia del elemento subjetivo y su respectiva atribución al responsable conforme al principio de culpabilidad, como así también la verificación del elemento objetivo

El tipo legal requiere como elemento objetivo:

- Por una parte la omisión de impuesto, es decir el ingreso en defecto del gravamen. Se trata de un ilícito de resultado, por lo tanto, tiene que existir una lesión efectiva al bien jurídico tutelado hacienda pública;
- Y por otro, el medio comisivo que puede ser la falta de presentación de declaración jurada o que la presentada sea inexacta. Dicha inexactitud debe referirse a errores o diferencias en los datos contenidos en las declaraciones juradas, de manera tal que pudiera ingresarse el impuesto en defecto;

Pero también exige la presencia del elemento subjetivo que en este caso, es la culpa. Para que la culpa se configure es necesaria “la voluntad contraria a la precaución que el autor esté obligado a observar en determinadas circunstancias para no dañar intereses ajenos”³⁷

Conforme la Sala C del TFN³⁸ el elemento subjetivo del tipo infraccional del art. 45 de la ley 11.683 consiste en un obrar negligente o imprudente atribuible al sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se imputará un comportamiento omisivo en todas aquellas faltas realizadas donde la conducta del responsable no obedezca a una actitud intencional, sea la infracción el resultado de un comportamiento negligente o culpable, o bien producto de la ignorancia.

Con el dictado de la instrucción general 06/2007 - actualmente RG 7/2020-, la AFIP ha dispuesto que el elemento subjetivo requerido a los fines de encuadrar el accionar de los responsables en las previsiones del art. 45 resulta ser básicamente la culpa Asimismo, se agrega en dicha instrucción de trabajo que la sanción por ilícitos culposos se aplicará siempre que no corresponda la del art. 46 y en tanto no hubiera mediado error excusable de hecho o de derecho.

³⁷ Villegas H. B. (1993) *Régimen Penal tributario Argentino*. Buenos Aires: Depalma. Pág. 137.

³⁸ “Braggio, Elvira” TFN, Sala C, 12/04/2012

Artículo 46: Defraudación

El art. 46 de la ley de procedimiento tributario, tipifica y reprime los comportamientos dolosos, en cuanto a la intencionalidad de defraudar al fisco nacional mediante conductas ardidasas o engañosas. Debe manifestarse, por parte del sujeto pasivo, la intención y voluntad de realizar el hecho sancionado por la norma.

Consiste en aquella que ocasiona un perjuicio al fisco, realizado a través de liquidaciones de impuestos que no se correspondan con la realidad, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa.

Cuando se pretende aplicar las sanciones dolosas, se exige por parte del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos.

El DOLO es definido como el conocimiento y la voluntad de realizar el tipo objetivo previsto por la norma, distinguiéndose dos elementos:

- El conocimiento (elemento intelectual)
- La voluntad (elemento volitivo)

La sanción será aplicada, únicamente si se verifican los siguientes supuestos:

- Realización del tipo objetivo;
- Lesión del bien jurídico hacienda pública
- Realizadas por un sujeto imputable, culpable y carente de excusas;
- Comprobación en forma directa, de la presencia de dolo en el accionar del sujeto.
- Inexistencias de causales de justificación;

La conducta tiene por objeto que el fisco incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente con su deber fiscal

Artículo 46 bis: Utilización indebida de beneficios fiscales

El art 46 bis castiga la conducta de aquel que se aprovecha, percibe o utiliza dolosamente beneficios fiscales. No se trata de un delito de peligro sino que estamos ante un delito de daño a la hacienda pública..

Este aprovechamiento será indebido, tanto cuando no se reúnan las condiciones para acceder al beneficio, cuando se lo perciba en mayor medida o cuando se lo destine a una finalidad distinta que aquella para la cual fue creado. Existe unanimidad, en el entendimiento que debe tratarse de la efectiva percepción de los mismos.

Artículo 46 ter: Simulación dolosa de pago

Por su parte, el art 46 ter. procura castigar conductas que simulan o aparentan el pago de la obligación tributaria o previsional, utilizando algún medio, tal como documentación falsa u otro ardid o engaño, tendiente a fingir la cancelación de sus obligaciones tributarias o previsionales. El término cancelación utilizado se refiere tanto al pago como a la compensación.

Artículo 47: Presunciones de dolo

Con el propósito de facilitar la tarea del Organismo Recaudador de probar el dolo en el accionar del contribuyente, el artículo 47 enumera una serie de circunstancias que, partiendo de determinados hechos, infieren la existencia de voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas (obrar con fraude), estando a cargo del contribuyente la demostración de su inexistencia. Dichas presunciones tienen carácter iuris tantum conforme surge del primer párrafo de dicha norma.

Y aquí, destacamos una marcada diferencia entre el ilícito doloso del Derecho Penal y la infracción dolosa del Derecho Tributario, y es, la inversión de la carga de la prueba que sufre el sujeto responsable. Esta inversión en la carga de la prueba viene dada por la presunción de legitimidad del acto administrativo. La actividad probatoria contra los actos dictados por el Fisco, exige por parte del recurrente, aportar prueba concluyente y contundente.³⁹

En este punto, es preciso aclarar que resulta improcedente la aplicación de la sanción por defraudación cuando resulte de una determinación de oficio realizada sobre base presunta. Se encuentra plenamente vigente la jurisprudencia de la Corte Suprema que “sostiene la imposibilidad de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley de procedimiento tributario establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria.”⁴⁰

“Las presunciones de fraude no pueden fundarse en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible. Si así fuera se estaría arribando por medio de una presunción a otra presunción que serviría para calificar la conducta como fraudulenta, lo cual es inadmisibles”⁴¹

Artículo 48: Multa para los agentes de retención o percepción

Los agentes de retención o percepción que mantengan en su poder el tributo retenido o percibido, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo serán

³⁹ Gomez Teresa y Folco Carlo M. (2020) “*Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97*” 10º Edición, Buenos Aires: La Ley

⁴⁰ “Mazza Generoso y Mazza Alberto 526. XXI.” CSJN- 06/04/1989 (312:447)

⁴¹ VILLEGAS Héctor B. (1993), *Régimen penal tributario argentino*. Buenos Aires: Depalma. Pág. 456

pasible de esta multa. No se trata de su ingreso tardío, sino de no ingresarlo al Fisco con la intención de evadir

No se admitirá excusación en la falta de existencia cuando las mismas se encuentren contabilizadas, documentadas, registradas de cualquier modo. Esta presunción no admite prueba en contrario, lo que violenta el derecho de defensa.

PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES

En sentido amplio, la sanción es toda restricción de derechos subjetivos impuesta por una norma a un responsable y aplicada mediante un acto jurisdiccional de alcance individual (administrativo o judicial) por una autoridad competente y conforme a un procedimiento reglado, como consecuencia de la realización por parte de aquel de una conducta prohibida por ley⁴²

Por aplicación del principio de división de poderes, la pena sólo puede ser impuesta por el Poder Judicial. Sin embargo, la AFIP está facultada para aplicar sanciones por imperio de la Ley 11.683, a condición de la existencia de un recurso ante un órgano judicial, mediante el cual el presunto infractor que considere la resolución injusta o errónea pueda impugnarla ante la Justicia.

Los procedimientos administrativos son aquellos que realiza la AFIP actuando dentro del marco de la Ley de Procedimientos Tributarios, diferenciándose de los denominados procesos contenciosos administrativos ya que estos últimos suponen una contienda litigiosa en sede judicial a la que podría llegarse si la actividad que ejerce el Organismo Fiscal a través del procedimiento administrativo deriva en una resolución determinativa de deuda a favor del Fisco, rechazo de un crédito fiscal o la aplicación de sanciones, que hubieran dado lugar a recursos de apelación o reconsideración ante dicho organismo impulsados por el contribuyente o responsable. Se ubican dentro del ámbito administrativo también los recursos que tramitan ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

El fuero competente para atender los conflictos vinculados con las Ley 11.683 es la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal dentro del ámbito de la Capital Federal o los jueces federales en jurisdicción provincial.

Los procesos judiciales, vinculados con la sanción de clausura, están a cargo de los Jueces Penales en la Capital Federal o de los jueces federales en jurisdicción provincial.

Procedimiento para la aplicaciones de sanciones por infracciones formales

El procedimiento para la aplicación de sanciones a las infracciones formales - excepto clausura-, serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá

⁴² Corti A. (1981) Sanciones civiles y penales aplicables en materia tributaria, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo I.

disponerse por resolución emanada por juez administrativo en la que deberá constar claramente el acto y omisión que se le atribuye al presunto infractor.

El administrador federal de la administración federal de ingresos públicos (AFIP), entidad autárquica en el ámbito del ministerio de economía de la nación, es juez administrativo. En su art. 10 el dto. 618/97 establece que tanto el administrador federal como los directores generales determinarán qué funcionarios y en qué medida los sustituirán en sus funciones de juez administrativo.

Los arts. 70 y siguientes de la ley de procedimiento tributario establecen un procedimiento reglado tendiente a asegurar el principio del debido proceso que contempla no sólo el derecho a ser oído y ofrecer prueba, sino también el derecho a una resolución fundada. Toda resolución sancionatoria debe ser dictada teniendo en cuenta los hechos y el derecho que la justifican. De los considerandos del acto por el que se instruye el sumario deben surgir aquellos hechos que el organismo fiscalizador considera que constituyen la conducta reprimida.

Cuando proceda la instrucción de sumario por las infracciones formales contenidas en el artículo 38 y siguiente, 39 y artículos sin número incorporados a continuación, la AFIP podrá con carácter previo a la sustanciación del sumario, iniciar el procedimiento de aplicación de multas con una notificación emitida por el sistema de computación de datos. Si se regulariza la situación dentro de los 15 días, de pleno derecho se reduce la multa a la mitad y no se considera como antecedente la infracción. Caso contrario, deberá sustanciarse el sumario administrativo.

El art. 71 de la ley 11.683 establece un plazo para efectuar el descargo ante un sumario de 15 días hábiles prorrogables. Al solicitar la prórroga para contestar el sumario, el contribuyente debe invocar los fundamentos por los cuales necesita contar con días adicionales para efectuar su descargo y ofrecer las pruebas que hacen a su derecho.

El art. 38 del DR de la ley 19.549- de aplicación supletoria- dispone que la parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite. El pedido de vista podrá hacerse verbalmente y concederse sin necesidad de resolución expresa. Si el solicitante petitionare la fijación de plazo para la toma de vista, la misma se dispondrá por escrito.

El decreto reglamentario de la ley 19.549 –art. 46- admite todos los medios de prueba, salvo los que fueren manifiestamente superfluos, improcedentes o meramente dilatorios. Se destacan la prueba informativa (si se necesitaren informes de terceros o de oficinas públicas se los deberá solicitar mediante oficio), testimonial, pericial, documental, confesional.

De acuerdo a lo previsto en el art. 72 de la ley 11.683, una vez vencido el plazo para que el contribuyente formule su descargo y ofrezca las pruebas que considere pertinentes el juez administrativo dictará resolución fundada aplicando una multa o dejando sin efecto el sumario.

Procedimiento para la aplicaciones de sanciones por infracciones materiales

Para la aplicación de las sanciones materiales, el procedimiento difiere en función de si existió o no determinación de oficio.

Si hay determinación de oficio el artículo 74 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) expresa “Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente.

Si no hay determinación de oficio o si se consienta el ajuste con anterioridad al inicio de dicho procedimiento (antes de la vista), corresponde la instrucción de un sumario (arts- 70 y 71 LPT)

Procedimiento para la aplicación de clausura

El art. 41 de la L.P.T. establece el procedimiento a seguir para la aplicación de la sanción de clausura, el cuál es diferente al establecido para el resto de las infracciones a los deberes formales, ya que la clausura se trata una infracción del tipo mencionada, pero claramente agravada, donde se sancionan aquellas conductas que revisten a los ojos del legislador mayor gravedad.

El procedimiento inicia con un acta de comprobación que deberá contener la descripción de las circunstancias relativas a los hechos y su encuadramiento legal con el fin de acreditar la materialidad de la infracción y la firma de los actuantes. *“La omisión de cualquiera de los requisitos indicados deriva en la nulidad del acta de comprobación, ya que tales formalidades apuntan a resguardar las garantías constitucionales que amparan al particular”⁴³*

Ello ocurrió en la causa “Escudero Daniel y Marcaria Alina”⁴⁴, en la que el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°6 expresó que corresponde declarar la nulidad del acta de la Dirección General Impositiva por medio de la cual se dejó constancia que el contribuyente no emite factura o documento equivalente. En dicha acta no se describen en forma concreta las supuestas operaciones efectuadas violando la normativa vigente, como así tampoco se hace una relación circunstanciada de las mismas, lo que imposibilita el derecho de defensa en juicio que consagra nuestra Constitución Nacional. El acto administrativo en cuestión no cumple con los requisitos esenciales enumerados en el artículo 7° de la ley 19549 (ley de procedimientos administrativos) en cuanto debe sustentarse en los hechos y

⁴³ SOLER O. (2011) *Tratado de derecho tributario: Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal* 4° Ed. Buenos Aires: La Ley. Pag 683

⁴⁴ “Escudero Daniel y Marcaria Alina”Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°6 - Secretaría 12, 24/11/1993

antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable, lo que determina que en el presente caso deba aplicarse el artículo 14 de la ley citada que declara al acto administrativo nulo de nulidad absoluta e insanable por falta de causa.

En el mismo sentido se expidió la Cámara Nacional en lo Penal Económico⁴⁵ en una causa en la que se revocó la sanción de clausura del establecimiento por dos días por constatar la no emisión de factura y/o comprobante equivalente por una operación de venta mayor a \$10 (...) lo que “...constituye ‘prima facie’ las causales previstas por el inciso a) del artículo 40 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y el artículo 26 inciso a) de la Ley 26.565...” De la lectura del acta labrada y de las restantes constancias incorporadas al expediente, se desprende que la única circunstancia alegada por la AFIP para considerar suficientemente acreditada la conducta en que se presume que incurrió el contribuyente, consiste en la “...visualización y constatación de los actuantes durante esta verificación respecto de la no emisión de una factura o comprobante equivalente en las formas requeridas por el organismo recaudador por una operación consistente en una venta de mercadería por \$ 385, sin hacer mención alguna de las circunstancias de interés que rodearon aquel hecho, ni aportado elemento alguno que constituya prueba suficiente en los términos exigidos por la norma citada - artículo 41 Ley 11.683 (t.o. 1998)- por el considerando anterior, todo lo cual no solo dificulta el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, sino que debilita los alcances incriminantes del acto de que se trata.”

Se ha discutido respecto del carácter de estas actas como instrumento público y la Corte ha resuelto que “ cabe entender que el acta de comprobación labrada por los funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables en cuanto a las obligaciones formales, constituye un instrumento público. En efecto, está extendida por aquellos en el ejercicio de sus funciones, por lo que su contenido, hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias en que cuenta, como de la ejecución del procedimiento cumplido.”⁴⁶

El interesado puede incorporar en el acta toda manifestación que resulte de interés a los fines de su descargo y que podrán ser de utilidad durante el ejercicio de su defensa, durante la audiencia ante el juez administrativo. En dicha acta se deberá citar al contribuyente a una audiencia ante el juez administrativo con una antelación mínima de 5 días hábiles, en la cual podrán ser ofrecidas toda clase de pruebas, debiendo el juez administrativo dictar sentencia dentro de los dos días hábiles de celebrada la misma.

Procedimiento para aplicar la clausura preventiva

La clausura preventiva- art 35 inc f) de la ley 11.683- consiste en la configuración de dos o más de los hechos u omisiones descritos en el art 40 de la Ley

⁴⁵ L.A.D. s/Ley 11.683” Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, 27/11/2020

⁴⁶ “Gambaro Francisco Isidoro s/ recurso de apelación” CSJN 28/09/1993

11.683, concurrentemente con que exista un grave peligro o que el responsable registre antecedentes. Esta facultad de AFIP deja al contribuyente sin su derecho de defensa al disponer la clausura sin instrucción de sumario.

Una parte de la doctrina entiende que la clausura preventiva se trata de una medida cautelar y tiene por finalidad que se siga cometiendo un ilícito tributario. En esta línea de pensamiento podemos citar a Edwards quien sostiene que *“la clausura preventiva consiste en evitar que se continúe consumando una infracción; opera como una medida de naturaleza cautelar, a fin de interrumpir los efectos antijurídicos de la contravención.”*⁴⁷

En contraposición, otra parte de la doctrina, entre los que podemos mencionar a Alvarez Echague, entiende *“que la clausura se denomine como “preventiva” otorga, como primera idea, que estamos frente a una medida cautelar, lo cual no debe llevar a confusión en el presente caso pues desde ningún punto de vista es ése el objetivo, ya que es innegable el carácter claramente represivo y sancionador que posee, motivo por el cual le es aplicable el conjunto de derechos y garantías constitucionales en materia penal, ya que en esos supuestos la sanción debe aguardar el agotamiento de la revisión judicial.”*⁴⁸

Personalmente, me enrolo en esta última postura y apoyada en la jurisprudencia que sostiene en primera instancia que la clausura tiene carácter represivo (entendiendo a la clausura y clausura preventiva sustancialmente iguales aunque con diferentes procedimientos para su aplicación) y en segundo lugar, no tiene el propósito de prevención o cautela sino meramente sancionatorio. Así lo ha expresado el Juzgado Federal de 1° Instancia en lo Criminal y Correccional N° 3 de San Martín en el antecedente Automotores Bonelli del 26/03/2010⁴⁹ *“ante ello, resulta claro que la naturaleza jurídica de la clausura preventiva instituida en la Ley 11.683, en el marco de las potestades de fiscalización tendientes a establecer el cumplimiento de los contribuyentes a sus obligaciones tributarias formales, se encuentra fuera del contexto cautelar mencionado y posee el inequívoco propósito de sancionar a una persona sin proceso previo contrariando en forma manifiesta, el contenido del Art. 18 de la C.N.”*

⁴⁷ Edwards, Carlos Enrique (2000) *“Régimen Penal Tributario”* 4° Edición, Buenos Aires: Editorial Astrea

⁴⁸ Álvarez Echagüe, Juan Manuel (2002) *“La Clausura en Materia Tributaria”*; Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc; Pag 216

⁴⁹ *“Automotores Bonelli”* Juzgado Federal de 1ra Instancia en lo Criminal y Correccional N° 2 de San Martín”, 26/03/2010

PRINCIPIOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES PENALES

Existen principios y garantías que resultan aplicables en el campo del derecho penal, por aplicación no sólo de aquellas consagradas por la Constitución Nacional, sino por la aplicación de los tratados internacionales cuya jerarquía se encuentra reconocida en el artículo 75 inc. 22, de nuestra Carta Magna.

Para entender lo que implica una garantía constitucional utilizaremos una definición otorgada por Germán Bidart Campos (1975) que nos dice: “*son las instituciones o procedimientos de seguridad creados a favor de las personas, para que dispongan de los medios que hacen efectivo el goce de sus derechos subjetivos*”.⁵⁰

Tradicionalmente se ha distinguido entre garantías penales y garantías procesales aunque actualmente se profundiza la tendencia de considerarlas como un todo con un fin común, que es limitar el poder punitivo del Estado. Las garantías procesales se combinan con las penales, influyendo recíprocamente y estableciendo unas, los alcances y contenidos de las otras, en pos de un mayor efecto garantizador.

A continuación, al mero efecto de una mejor exposición, se desarrollan en primer lugar, los principios y garantías constitucionales penales y luego las procesales, y su aplicación o afectación en la imposición de sanciones por las infracciones tributarias de la Ley 11.683.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD O TIPICIDAD

El principio de legalidad en materia penal se expresa con el aforismo latino *nullum crimen, nulla poena sine lege*, es decir que no existe crimen ni pena sin ley. Dicho principio surge del Art. 18 de Nuestra Constitución Nacional al establecer “*ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso*”

*“Es una garantía fundamental de la libertad de las personas frente al derecho a castigar del Estado que garantiza la seguridad y la certeza jurídica en el Estado de Derecho”*⁵¹

Desde un sentido formal, este principio exige que la norma penal posea legitimidad democrática siendo, sobre la base de la división de poderes, el Poder Legislativo el encargado de determinar “*cuales son los intereses que deben ser protegidos*

⁵⁰ Bidart Campos G. (1975) *Manual de Derecho Constitucional Argentino* 4° Ed., Buenos Aires: Ediar

⁵¹ Cuneo Libarona M. (2012) *Procedimiento Penal: Garantías Constitucionales en un Estado de Derecho* 1° Edición, Buenos Aires: La Ley

mediante amenaza penal del ataque que representan determinadas acciones, y en qué medida debe expresarse esa amenaza para garantizar una protección suficiente"⁵²

Así, nuestro sistema constitucional requiere para la configuración de un hecho punible y su pena *"la exigencia de una ley formal emanada del Congreso de la Nación para que una acción humana pueda ser incluida en el excepcional ámbito de lo prohibido y amenazado con pena"*⁵³

"El principio de legalidad penal encierra cuatro presupuestos con la finalidad de dar seguridad jurídica y garantizar la objetividad, a saber: a) lex scripta; b) lex praevia; c) lex certa y d) lex stricta".⁵⁴

En el mismo sentido, Bacigalupo nos enseña que *"cada una ellas, tiene un destinatario preciso: la exigencia de lex-praevia se dirige tanto al legislador como al juez, la de lex scripta y lex-stricta, al juez y por último, la de lex-certa tiene por destinatario básicamente al legislador, y subsidiariamente al juez"*⁵⁵

a) Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta.

La ley penal debe ser escrita, ley formal dictada por el Poder Legislativo, en el marco de sus atribuciones constitucionales, con todas las formalidades y procedimientos expresamente regulados. En consecuencia, no pueden crear delitos ni penas el Poder Ejecutivo ni el Judicial. No se admite el derecho consuetudinario, ya que *"la doctrina, la jurisprudencia ni la costumbre pueden habilitar poder punitivo"*⁵⁶

En la causa Oliver Manuel, se apeló ante la CSJN la resolución condenatoria por la cual se sancionó al contribuyente con multa y prisión como autor responsable de la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683 (to 1960), en virtud de que tales penas estaban previstas para los agentes de retención y el imputado fue equiparado a ellos mediante una Resolución de la Dirección General Impositiva, lo que implicó que se le impusieran consecuencias penales que no proviene de una ley como lo exige el texto constitucional.⁵⁷ Se resolvió a favor del apelante.

"La Corte ha dicho en más de una oportunidad que la omisión de la ley no puede ser suplida por el Poder Ejecutivo por más elevados o convenientes que hayan sido los móviles, desde que ningún habitante está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni puede ser penado sin ley anterior al hecho (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional. Toda nuestra

⁵² CSJN Nápoli, Erika Elizabeth y otros s/infracción art. 139 bis del C.P." 22/12/1998. 321:3630

⁵³ Perez Duhalde R. (2015) Principio de legalidad estricta en materia penal. Breve historia y desvíos. El caso del terrorismo. *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales- Universidad de La Plata*,210-226

⁵⁴ Stornini N.S. (2008) Consecuencias del principio nullum crimen nulla poena sine lege. *La Ley*

⁵⁵ Bacigalupo E. (1999) *Principios constitucionales del Derecho Penal*. Ed. Rústica. Buenos Aires: Hammurabi. Pág. 45

⁵⁶Zaffaroni E., Alagia A. y Slokar A. (2002) *Derecho Penal Parte General*. Buenos Aires: Ediar. Pag 112

⁵⁷ Oliver Manuel, CSJN 1969 (Fallos: 275:89)

organización política y civil reposa en la ley. Los derechos y obligaciones de los habitantes así como las penas de cualquier clase que sean, solo existen en virtud de sanciones legislativas y el Poder Ejecutivo no puede crearlas ni el Poder Judicial aplicarlas si falta la ley que las establezca”

b) Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia.

La actividad penal del Estado se encuentra supeditada a la existencia de una ley previa a los hechos punibles, estando vedada la aplicación retroactiva de la ley penal. Sin embargo, existe una excepción, reconocida en el artículo 2 del Código Penal al expresar “*Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna”*

De lo antedicho se desprende el principio de irretroactividad de la ley penal como integrante de la garantía constitucional de legalidad y como excepción el principio de la ley penal más benigna, que aunque no ha sido reconocido expresamente por Nuestra Constitución si fue consagrado por los pactos con jerarquía constitucional.

Excepción: Ley penal más benigna

*“La ley penal más benigna expresa una modificación de la valoración ético-social de la conducta”*⁵⁸, aplicando menor poder punitivo ya sea porque se impone una pena menor o se la exime, porque se aplican mayores exigencias para la imposición de la pena o menores para reprimir la conducta o ya sea que el delito haya dejado de existir.

Debe tenerse en cuenta que la ley más benigna debe aplicarse íntegramente aun cuando incluya aspectos que considerados individualmente resultan desventajosos respecto de la ley anterior vedando la posibilidad de aplicar distintos regímenes parcialmente.

Un claro ejemplo de ello se suscitó en la causa Vicente Domingo Daniel⁵⁹ que tramitó ante el TFN donde se interpone recurso de apelación contra resolución de AFIP de fecha 14/03/2018 mediante la cual se aplica a la recurrente una multa por encontrarla incurso en la conducta que reprime el Art 45 de la ley 11.683 correspondiente al impuesto a las ganancias por los periodos 2013 y 2014. Se solicita se aplique la ley penal más benigna, toda vez que las infracciones tributarias gozan de naturaleza penal y dado que la DDJJ rectificativa se presentó antes de la prevista solicita se aplique el segundo párrafo del art 49 de su texto (según reforma de la Ley 27.430) reduciendo la multa a un cuarto. La disposiciones contenidas en este artículo deben considerarse contenidas dentro de la garantía de la ley penal más benigna toda vez que no hace más que establecer condiciones de punibilidad pues disminuyen los

⁵⁸ Cuneo Libarona M. (2012) *Procedimiento Penal. Garantías Constitucionales en un Estado de Derecho* 1º Ed Buenos Aires: La Ley. Pag 70

⁵⁹ “Vicente Domingo Daniel s/apelacion (Expte 48715-I)” TFN, Sala A, 03/04/2019

montos mínimos de los tipos contenidos en el art 45 y 46 de la ley 11.683 cuando se verifique los requisitos establecidos en el.

Sin embargo, a fin de determinar si una norma es más benigna, debe analizarse en un caso concreto. Se debe analizar conforme a una norma y a la otra para luego comparar las soluciones y determinar cuál es la más favorable para el autor, pero no es lícito tomar preceptos aislados de una y de otra, sino cada una en su totalidad. En este contexto, si bien el Art. 49 disminuye el monto de la reducción en circunstancias como la de autos (antes un tercio y en la actualidad un cuarto), lo cierto es que en ese artículo se agrega la condición de que el infractor no sea reincidente y por lo tanto, no resultando más benigna para el infractor.

Cabe recordar que respecto del tiempo de aplicación, este principio rige desde el momento de la comisión del delito y durante el cumplimiento de la condena hasta su agotamiento.

Se aplica a leyes penales excepcionales, temporarias y especiales inclusive a la ley penal en blanco y comprende lo atinente a los mecanismos de extinción de la acción.

La aplicabilidad universal de la ley penal más benigna surge de la doctrina consagrada a partir del fallo *Cristalux*⁶⁰ - vigente en la actualidad- el cual remite en sus argumentos al voto en disidencia del Juez Petracchi en *Ayerza Diego*, que en su considerando 13 expone “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”

Anteriormente, la Corte sostenía que *“las variaciones de la ley extrapenal que complementan la ley penal en blanco, no dan lugar a la regla de la ley más benigna, cuando ese complemento de la ley penal más benigna es un acto administrativo concebido por ella misma como de naturaleza eminentemente variable”*⁶¹

En todos los casos debe aplicarse de oficio por tratarse de una cuestión de orden público.

⁶⁰“Cristalux SA s/ ley 24.144” CSJN, 11/04/2006 (329:1053)

⁶¹“Argenflora SCA-Argenflora SH s/ infracción ley 19.359” CSJN 06/05/1997

c) **Nullum crimen, nulla poena sine lege certa.**

El principio de legalidad exige que la ley sea cierta, prohibiendo las leyes imprecisas o vagas. A través de su expresión escrita y gramatical se debe establecer con suficiencia las conductas punibles y sus consecuencias para proteger la seguridad jurídica y reducir al mínimo la discrecionalidad de la Administración en la aplicación de las leyes.

En materia de infracciones tributarias, esta exigencia no reviste la misma rigidez que en el ámbito penal debido a la dinámica de la tributación y su constante modificación. Así “tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que quedan libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida”⁶² De esta forma, al no ser posible que la ley prevea todos los pormenores necesarios para el ejercicio, corresponde recurrir a la colaboración reglamentaria y a las leyes penales en blanco.

Problemática de los tipos penales en blanco.

*“Se consideran leyes penales en blanco aquellas cuyo precepto es formulado genéricamente y necesita de una concreción complementaria que lo integre, proveniente de un acto legiferante posterior”*⁶³ Es decir, que el precepto es indeterminado y sola la sanción es establecida con precisión. Su contenido es completado por otra disposición legal.

Siguiendo a Soler (2011), las leyes penales en blanco pueden ser propias o impropias según la categoría de la regla jurídica que completa la tipicidad. Las primeras remiten a una instancia inferior a la ley (un decreto del P.E., una norma administrativa, una ordenanza municipal, etc). Las impropias, son aquellas que remiten a otra norma extrapenal que posee el mismo rango de ley o a otra instancia de mayor rango (C.N. y tratados internacionales).

En el caso de las leyes penales en blanco llamadas impropias no existen grandes inconvenientes ya que al tener ambas normas el mismo rango jurídico, provienen del mismo órgano.

Respecto de las llamadas propias se debe distinguir entre aquellos caso en que la conducta punible está descrita en la ley penal pero la figura debe ser integrada por un elemento de hecho cuya especificación se refiere al poder administrador, reglamentando los pormenores, en cuyo caso no hay inconvenientes de inconstitucionalidad.

⁶² Espeche Sebastián- El principio de legalidad en materia penal y la ley penal más benigna en Alvarez Echagüe JM y Sferco JM (2019) “Derecho penal tributario. Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales” Pag 151

⁶³ Zaffaroni R. (1980) *Tratado de Derecho Penal. Parte General, T III* Buenos Aires: Ediar. Pag 189 y ss.

Tal es el caso de los tipos infraccionales previstos en el artículo 40 de la ley 11.683 que son en efecto, figuras penales en blanco, dado que reglan conductas prohibidas que requiere la complementación de otras disposiciones normativas, a las cuales se remite. La RG (AFIP) 3419 y sus modif. reglamenta lo atinente a la emisión de comprobantes y registración de operaciones que complementan e integran los hechos y omisiones tipificados en el artículo 40 de la Ley 11.683.

En una situación diferente nos encontramos en aquellos casos donde la conducta punible no se especifica en la ley penal sino que se hace referencia a normas dictadas por el Poder Ejecutivo donde se vería vulnerado el principio de legalidad.

Así lo ha dicho la Corte “en el sistema representativo republicano de gobierno adoptado por la Constitución y que se basa en el principio de la división de los poderes, el legislador no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en reparticiones administrativas la total configuración de los delitos ni la libre elección de las penas pues ello importaría la delegación de facultades que son por esencia indelegables. Tampoco puede el Poder Ejecutivo, so pretexto de facultad reglamentaria, sustituir al legislador y dictar, en rigor, la ley previa que requiere el artículo 18 de la CN”⁶⁴

d) Nullum crimen, nulla poena sine lege stricta.

La ley debe ser clara y precisa para brindar certeza y seguridad. Está prohibida la indeterminación en la redacción de las conductas penales reprochables. La Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) ha destacado la necesidad, en la elaboración de los tipos penales, de utilizar términos estrictos y unívocos que acoten claramente las conductas punibles de tal manera que exista una clara definición de la conducta incriminada que fije sus elementos y permita deslindarla de comportamientos no punibles o conductas ilícitas sancionables con medidas no penales.⁶⁵

Prohibición de la analogía.

La consecuencia más significativa de la exigencia de *lex-stricta* es la prohibición de la analogía. La palabra analogía significa una relación de semejanza entre cosas distintas.

Dentro del derecho, la definición de analogía implica un procedimiento por el que una norma jurídica se extiende a casos no comprendidos en ella en virtud de las características que comparten ambos casos. También se considera analogía cuando el juez crea la norma para el caso no regulado haciendo uso de los principios generales del derecho positivo que se aplica.⁶⁶ . Estamos ante analogía legis y analogía iuris respectivamente. Dentro del derecho penal ambas están prohibidas, no admitiendo

⁶⁴ “Mouviel, Raúl Oscar y Otros” CSJN 1957 (Fallo 327:636)

⁶⁵ Corte IDH “Opinión consultiva OC 6/86, La expresión “leyes” en el artículo 30 de la Convención Americana sobre derechos humanos. 09/05/1986

⁶⁶ Creus C. (1988) Derecho Penal. Parte General. Buenos Aires: Astrea. Pag. 49

ningún tipo de integración, extensión o analogía para completar los elementos esenciales de los tipos creados por ley.

Dentro del régimen de las infracciones tributarias, ello implica no poder sancionar un hecho que no se encuentra tipificado, solo por tener características similares. Así lo expresó la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, al revocar la aplicación de una sanción que había sido impuesta por AFIP luego de las tareas de fiscalización de las cuales surgió un ajuste del impuesto a las ganancias por disminución de quebrantos. Aplicó la multa por defraudación que al momento de la comisión de la presunta infracción, la figura de la “utilización de quebrantos” no se encontraba tipificada, ya que el artículo 46 bis fue incorporado por la Ley 25.795 (17/11/2003), mientras que el período fiscal en cuestión era 2002, con fecha de presentación de la declaración jurada el 23/06/2003. *“Ello así, cabe dejar en claro que no le asiste razón al Fisco Nacional en cuanto alega que la conducta verificada se encontraba prevista -antes de la incorporación a la Ley. del cit. art. 46.1-, en el tipo penal genérico dispuesto por el artículo 46 de la ley procedimental, al no resultar comprendida en la citada norma la conducta verificada en el caso de autos, que es la exteriorización de quebrantos superiores a los procedentes, no correspondiendo en materia penal la aplicación de una sanción por analogía”*⁶⁷

“Es importante distinguir entre interpretación extensiva y analogía. En la primera, el juez aplica una ley a un hecho que no está claramente comprendido en su tenor literal, pero sí en su espíritu o voluntad, en cambio en la analogía, la ley se aplica a hechos que no están comprendidos en su letra, voluntad ni espíritu, pero resultan semejantes”.⁶⁸ Esta distinción cumple la función de limitar la capacidad de quien aplica el derecho y lo interpreta. Santiago Mir Puig (2011) considera lícita la interpretación de la ley penal aunque resulte extensiva de delitos y penas, dado que no excede el límite de garantía que recepta la ley, ya que toda interpretación se mueve dentro el sentido literal de la misma. La analogía traspasa dicho límite de garantía si perjudica al reo, pero si es admisible cuando lo favorece⁶⁹

Así en la causa Godoy, Roberto Carlos/ Ley 11.683 (08/06/1993)⁷⁰, la Corte analizó el marco en el que el juez puede ejercer facultades eximentes conferidas en la ley, entendiendo que en el orden represivo, la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley no excluye que se cumpla el propósito legal con arreglo a una razonable y discreta interpretación. La DGI dispuso la clausura por tres días del establecimiento de propiedad del Sr. Godoy, por haber omitido consignar en las facturas el domicilio y la leyenda “a consumidor final”, en infracción a lo requerido por el artículo 7 de la RG 3118/90. Contra dicha resolución, el afectado interpuso recurso de apelación ante el Juez de Primera Instancia a cargo del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°7 de la Capital Federal que confirmó la sanción por

⁶⁷ “COS ART SA s/apelación” (Expte 23.541-I) TFN, Sala A, 04/07/2008

⁶⁸ Cuneo Libarona M. (2012) Op cit. Pag 97

⁶⁹ Mir Puig S. (2011) *Derecho Penal. Parte General, 9 Edición*. Barcelona: Reppertor. pag 86/87

⁷⁰ “Godoy, Roberto Carlos s/ Ley 11.683. Recurso de Hecho” CSJN 08/06/1993

infracción al artículo 44 de la Ley 11.683 (t.o 1978 y modif.) Se plantea el recurso extraordinario a fin de dilucidar si resultan aplicables las facultades eximentes previstas en el artículo 52 de la ley 11.683 (t.o 1978) que dispone “ en los supuestos del artículo agregado a continuación del 42 y del artículo 43, el juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando , a su juicio, la infracción no revista gravedad” El primero de ellos trata de infracciones formales a la obligación de presentar declaraciones juradas y pena de multa. Por su parte, el artículo 43 legisla sobre la sanción de multa prevista respecto de “los infractores a las disposiciones de esta ley..... y de las resoluciones e instrucciones dictadas por el Director General que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales...” Siendo la clausura una infracción formal, corresponde eximir al responsable de la sanción, ello es así, ya que el art 52 no habla exclusivamente de multa sino que se expresa en términos más genéricos respecto de la penalidad al decir “ podrá eximir de sanción”.

PRINCIPIO DE RESERVA

“El principio de reserva” establece otro límite de suma importancia, tanto para la sanción como para la interpretación de las leyes penales, conocido específicamente como el principio de “lesividad”: “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrado”.⁷¹

No todas las acciones interesan al ordenamiento jurídico, sino solo aquellas que perturben el bien común o perjudiquen y pongan en peligro los derechos de terceros⁷²

Zaffaroni entiende que “ningún derecho puede legitimar la intervención punitiva cuando no media por lo menos un conflicto jurídico, entendido como la afectación de un bien jurídico total o parcialmente ajeno, individual o colectivo”⁷³

Principio de lesividad y exclusiva protección de bienes jurídicos.

En virtud del principio de lesividad, la imposición de una sanción está condicionada a la afectación de un bien jurídico. Dicha afectación debe ser relevante y significativa teniendo en cuenta la gravedad de la sanción que se impone a la infracción definida en el tipo.

Un ejemplo de ello, es un antecedente en el cual se interpuso recurso de apelación ante la aplicación de la sanción de clausura del establecimiento por tres días, por infracción a los incisos 1 y 3 del artículo 44 de la ley 11.683 (t.o 1978 y modif.).

⁷¹ Perez Duhalde R. (2015) Principio de legalidad estricta en materia penal. Breve historia y desvíos. El caso del terrorismo. *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales- Universidad de La Plata*. 210-226

⁷² Cuneo Libarona M. (2012) *Procedimiento Penal: Garantías Constitucionales en un Estado de derecho* 1 Ed. Buenos Aires: La Ley

⁷³ Zaffaroni E., Alagia A. y Slokar A. Op cit. Pag. 128

Los incumplimientos consistieron en no haber consignado en algunas facturas la leyenda "I.V.A. Responsable Inscripto" y no haber registrado la CUIT (Clave Unica de Identificación Tributaria) del adquirente en los subdiarios de IVA Ventas. Si bien se constató la materialidad de las infracciones debe analizarse exhaustivamente cuál es la lesión del bien jurídico protegido para que la conducta sea pasible de una sanción.

Dado que el carácter de responsable inscripto queda manifestado por la misma DGI al habilitarlo como agente de recaudación de I.V.A. (Impuesto al Valor Agregado) y que los CUIT de los adquirentes pueden ser obtenidos por listados de clientes de la empresa y requeridos por la Dirección, el bien jurídico tutelado por el Artículo 44 de la Ley 11.683 no ha corrido ningún peligro concreto.

*"Es exigencia constitucional y del propio sistema republicano de gobierno la racionalidad de los actos de gobierno, y entre ellos la de las penas conminadas por delitos; esto requiere la adecuación de la pena al bien jurídico interesado y la gravedad de su afectación. Es decir, entonces, que será pauta trascendente la gravedad de la pena prevista, y al respecto, parece evidente que la pena prevista en el artículo 44 de la Ley 11.683 resulta excesivamente rigurosa en relación al hecho atribuido a la firma apelante. Sin duda, podría pensarse, con lo expresado, que el juez se convierte en legislador, labor que las leyes no le atribuyen. No es así, ya que si para el legislador rigen los límites constitucionales del principio de reserva del artículo 19, en la exigencia de una efectiva valoración social para la valoración de los tipos delictivos, y en cuanto al requisito de racionalidad de la pena, para el intérprete también rigen las mismas limitaciones, en este sentido el juez, también es un intérprete."*⁷⁴

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN PERJUICIO DEL IMPUTADO

Este principio tiene carácter constitucional, ya que emana de su artículo 18 y por ende, se lo entiende integrante de la garantía de legalidad. Exige que la ley penal debe ser anterior a los hechos punibles.

En materia penal todas las leyes son irretroactivas en cuanto perjudiquen al reo, sin embargo existe una excepción, según lo analizamos en el apartado de garantía de legalidad que es, la ley penal más benigna. Es decir que, la ley penal será de aplicación retroactiva siempre que beneficie al reo.

La Corte IDH tiene dicho respecto de la irretroactividad de la ley penal que :

En aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva exista y resulte conocida, o pueda serlo antes de que ocurra la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor, ya que antes de que una conducta sea tipificada como delito la misma no reviste aún el carácter de ilícita para efectos

⁷⁴ "SOMISA s/ Apelación Ley 11.683" JNPE N° 3 - 06/11/1990

*penales. Por otro lado, si esto no fuera así, los particulares no podrían orientar su comportamiento a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos del principio de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva.*⁷⁵

En la causa Lin Rong Fang del 01/08/2018, la Cámara Nacional Penal Económica⁷⁶ confirmó la sentencia que había declarado la nulidad de la resolución que impuso la sanción de 3 días de clausura del establecimiento y que había encuadrado la conducta en la Ley 27.430 sancionada con posterioridad al momento que se cometió la infracción. *“La Administración Federal de Ingresos Públicos ha decidido aplicar una ley posterior, que resulta perjudicial para el contribuyente, sin haber realizado el debido análisis de la normativa vigente al momento de los hechos. (...) Teniendo presente las particularidades del caso, entiendo que la ley aplicable es la ley 11.683 (T.O. 1998), en tanto el principio constitucional de retroactividad de ley penal sólo puede tener lugar cuando la ley posterior es más beneficiosa para el imputado (artículo 18 de la Constitución Nacional).”*

PRINCIPIO CULPABILIDAD O PERSONALIDAD DE LA PENA

El principio de culpabilidad o también conocido como *nullum crimen sine culpa* es uno de los pilares fundamentales de legitimación del ius puniendi del Estado.

Este principio no se encuentra expresamente establecido en nuestra Constitución Nacional, pero se considera que emerge de los principios de legalidad e inocencia previstos en su Artículo 18, en concordancia con los pactos internacionales y del principio de dignidad humana, porque exige y ofrece al individuo la posibilidad de evitar la pena comportándose conforme a Derecho.

Se ha desarrollado este principio, en un apartado anterior, como componente o elemento de la teoría del delito haciendo referencia a la capacidad de culpabilidad -imputabilidad-; conocimiento de antijuricidad de lo que hace y su voluntad de hacerlo y la exigencia de libertad de acción del autor, es decir, analizando los presupuestos que establecen la posibilidad de atribuir un hecho típico y antijurídico a su autor.

Más ampliamente podemos definir a este principio como aquel que establece que “sólo puede perseguirse y castigarse penalmente a quien intervino en la comisión de un delito por un hecho propio, con dolo o culpa, y con una motivación racional normal. Es, además, presupuesto y límite de la pena, es decir la gravedad de la pena que se aplique al autor debe ser equivalente a su culpabilidad”⁷⁷

⁷⁵ “Baena Ricardo y otros Vs. Panamá”, CIDH párr. 106

⁷⁶ “Lin Rong Fang s/ infracción Ley 11.683” CNPE, Sala A, 01/08/2018

⁷⁷ Cuneo Libarona M. (2012) Op cit. Pag 142

Personalidad de la pena

Toda norma de tipo sancionatoria requiere de la presencia de una conducta reprochable, tipificada por el legislador. Dicha conducta configura lo que en materia penal se denomina “el elemento objetivo”. Asimismo, dicha conducta típica debe ser atribuida por lo menos a título de culpa en cabeza del infractor, lo que se conoce como la imprescindible presencia del “elemento subjetivo”.

Ya lo ha dicho la Corte en el antecedente “Parafina del Plata” que data del 02/9/1968 y que constituyó un verdadero leading case en cuanto al reconocimiento de la necesaria presencia del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal expresando en uno de sus considerandos que *“La mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el infractor no basta para la configuración del delito, ya que las normas punitivas de la Ley 11.683 consagran el principio de personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel al que la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”*⁷⁸

Luego, en el caso Usandizaga, Perrone y Juliarena CS 15/10/1981” se comenzó a tomar en cuenta la existencia del elemento subjetivo también para aquellos casos de retenciones ingresadas fuera de término. *“No existe sanción penal por el ingreso tardío de retenciones, si en el obrar del agente de retención no se revelan hechos que caracterizan a una conducta fiscal dirigida a la evasión”*⁷⁹

En el caso “Wortman, Jorge Alberto y otro CS 08/06/1993” se extiende la aplicación de la necesaria presencia del elemento subjetivo al incumplimiento de los deberes formales tributarios provocados por una infracción al régimen de facturación. Así lo expresó *“...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 apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente”*.⁸⁰

El fallo “Casa Elen Valmi de Claret y Garello- CS 31/03/1999” también reconoce la aplicación del principio de personalidad de la pena en el ilícito material de omisión de impuestos del art 45 de la Ley 11.683, más allá que el antecedente al que se hace referencia en la causa no se ajustan a las circunstancias.

En “Lapidus Enrique c. DGI s/ acción de amparo, CS 28/04/1998” se reconoce la naturaleza penal de la sanción de clausura con la cual se reprimen incumplimientos a los deberes de colaboración, generalmente en materia de facturación.

⁷⁸ “Parafina del Plata” CSJN 02/09/1968 (271:297)

⁷⁹ “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional” CSJN 15/10/1981 (303:1548)

⁸⁰ “Wortman, Jorge Alberto y otro” CSJN 08/06/1993

Como se advierte, en materia tributaria la jurisprudencia ha convalidado la naturaleza penal del ilícito tributario, y por ende la necesaria presencia de los elementos objetivo y subjetivo en la conducta del autor.

Responsabilidad por el hecho

En virtud del principio de exterioridad de las acciones consagrado en el art 19 CN, el derecho penal sólo castiga los hechos, excluyendo pensamientos, carácter o personalidades. Se castigan acciones u omisiones - típicas y antijurídicas-, es decir, aquel que realice una acción (u omisión) concreta descrita típicamente en la parte especial del Código Penal o en las leyes especiales.

La Ley 11.683, en el segundo párrafo de su artículo 54 expresa que *“ todos los contribuyentes enumerados en el artículo 5 (excepto sucesiones indivisas), sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los art 39, 40, 45, 46 y 48 ...” por las infracciones que ellos mismos cometan o les sean imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como agentes, factores o dependientes.*

Imputabilidad del sujeto

No se puede castigar al autor de un hecho típico y antijurídico que no revista la condición de imputable. Son inimputables para el derecho penal quienes no alcancen determinadas condiciones psíquicas que le permitan conocer y entender la prohibición de la norma. Tampoco puede castigarse al autor cuando exista alguna causa de exculpación.

La Ley 11683 establece como inimputables, a los incapaces, entendido como aquellas personas que han sido declaradas como tales por carecer de aptitudes para dirigir su persona y administrar sus bienes. También incluye como inimputables a la sucesiones indivisas, a los cónyuges cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro, los penados (art 12 CP) y los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de la actividad cuya gestión o administración ejerzan.

Imputación subjetiva

Se requiere un nexo de subjetividad entre el autor y el resultado para fundar la responsabilidad penal, esto es, la culpa o el dolo. Esto descarta la punición del caso fortuito (mera imputación de resultados) o responsabilidad objetiva.

GARANTÍA DE LA PROPORCIONALIDAD

La gravedad de la pena debe resultar proporcionada a la gravedad del hecho cometido. Parte de la doctrina erige el principio de la proporcionalidad como un

derivado del de la culpabilidad y otra parte como un principio autónomo. En mi opinión, adhiero a esta última posición ya que este principio es de suma importancia como instrumento regulador en todas sus instancias, tanto la legislativa como la jurisdiccional.

Desde el punto de vista legislativo este principio exige una valoración adecuada entre la gravedad de la pena y la relevancia del bien jurídico que protege la norma penal. Es decir, se debe establecer penas proporcionales a los delitos prohibiendo penas crueles, inhumanas o degradantes. En el ámbito infraccional tampoco deben ser confiscatorias.

El principio de proporcionalidad se ve afectado en el caso de la sanción de clausura aplicada a los monotributistas cuando no exhiban su placa indicativa de su condición y categoría junto con el comprobante de pago respectivo siendo una medida desproporcionada y donde la lesión al bien jurídico tutelado es de difícil comprobación. Un antecedente indicó que *“se debe valorar, tomando en cuenta que el bien jurídico protegido resulta ser la facultad del ente administrativo de controlar adecuadamente el cumplimiento de los requisitos formales establecidos para los contribuyentes, exhibida que se hallaba la placa indicativa que daba cuenta de la condición de pequeño contribuyente del comerciante, lo cierto es que la verificación del pago correspondiente resultaba fácilmente comprobable por medios informáticos.”*⁸¹

Una vez definida la prudente proporción de la sanción por aplicación del principio antes citado, se considera oportuno establecer sistemas de reducción de las mismas, ya sea por allanamiento de los administrados evitando innecesarias contiendas con sus respectivos costos procesales o bien por la presencia de elementos atenuantes en la conducta, que no lleguen a encuadrar en causales de eximición de responsabilidad, pero sí en menor graduación de las penas.

Para la calificación de la conducta del sumariado AFIP tendrá en cuenta dos situaciones, a saber:

a) Reiterancia: cuando se haya cometido más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión y;

b) Reincidencia: cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza.

Asimismo, el Organismo recaudador considerará como agravantes en la calificación de la conducta: a) La actitud negativa frente a la fiscalización y la resistencia activa o pasiva, b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes

⁸¹ “Benítez, Fernando Javier s/apelación de clausura” Cám. Fed. San Martín, Sala I - 12/06/2013

formales y materiales, d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o explotación, e) El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios. f) Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales;

En su defensa, el contribuyente sumariado, podrá oponer las siguientes “atenuantes”: a) La actitud positiva frente a la fiscalización, b) La adecuada organización, actualización, técnica y de registraciones y archivos, c) la buena conducta de deberes formales y materiales, d) la renuncia al término corrido de la prescripción.

“Toda vez que la jurisprudencia ha establecido que la importancia de la infracción es un elemento de relevancia para la graduación de la multa, al igual que los antecedentes registrados en la Administración Tributaria acerca del infractor, lo cual autoriza a atenuar la sanción cuando se trate de un infractor primario, en tanto que puede hacerse más intensa en el supuesto de reincidencia.”⁸² Así en un antecedente de la Cámara Nacional Contenciosa Administrativa Federal (CNCAF) confirmó la reducción de la multa por omisión de impuestos a su mínimo legal por no contar el infractor con antecedentes.⁸³

Desde la aplicación judicial, el tribunal o juez debe aplicar una sanción proporcional al delito cometido, para lo cual cuenta con escalas penales con penas máximas y mínimas y con pautas de mensuración. Las escalas otorgan al juzgador un rango razonable para que pueda, en cada caso en particular, fijar el monto de la pena que resulte proporcional, adecuado y justo.⁸⁴

Estas pautas para la graduación de las sanciones (por infracciones tributarias) surgen de la Instrucción General (AFIP) 7/2020, las cuales tienen carácter orientativo, siendo responsabilidad del juez administrativo interviniente su evaluación y aplicación en cada caso concreto.

La aplicación de esta garantía quedó plasmada en el antecedente “Godoy, Roberto Carlos”⁸⁵ del 8/06/93 donde la Corte justificó la no aplicación de una sanción cuando el hecho que la estimula está por debajo del umbral de gravedad, concluyendo que la aplicación de sanción importaría conculcar el principio de proporcionalidad y tornar la pena en arbitraria.

Otro antecedente en que fue receptado este principio de proporcionalidad fue el fallo Echegaray Julio⁸⁶ del 22/03/2016, donde el Juzgado Nacional en lo Penal Económico revocó la sanción de clausura de 1 día que había sido impuesta por omitir la exhibición del último pago de monotributo, teniendo en consideración que el

⁸² Yankelevich, Jaime c/ Nación” CSJN 1953 (Fallo 225:412)

⁸³ “Gómez Aguilar, Jorge (TF 25140-I) c/DGI”, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III - 31/08/2015

⁸⁴ Cuneo Libarona M. (2012) Op. cit. Pag 292

⁸⁵ “Godoy Roberto Carlos s/Ley 11683 recurso de hecho” CSJN 08/06/1993

⁸⁶ “Echegaray Julio Cesar s/infraccion Ley 11.683” CNPE, Sala A 28/04/2016

mismo fue abonado al otro día de constatarse la infracción, que el formulario 960/NM si se encontraba exhibido y que el contribuyente no registraba antecedentes infraccionales, concluyendo que la infracción no revestía gravedad.

PRINCIPIO DE INSIGNIFICANCIA O BAGATELA

Se funda en el principio de proporcionalidad entre el delito y la pena. El mismo se encuentra en el Art. 28 de la Constitución Nacional, del cuál emana el principio de razonabilidad: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

El principio de bagatela establece que las conductas que afectan de manera insignificante al bien jurídico protegido por las leyes, no son acciones típicas, es decir, no son acciones susceptibles de ser penadas, porque para que pueda afectarse el bien jurídico y se genere la tipicidad de la acción, debe tener cierta gravedad.

Este principio, también conocido como *minima non curat pretor* concede al juzgador la facultad de eximir de toda pena, cuando la aplicación de esta, en el caso concreto resulte poco beneficiosa o aun contraproducente desde el punto de vista de la prevención, o cuando el hecho sea tan leve que aun la pena menor que la ley establezca pueda parecer como demasiado severa.⁸⁷

Así lo entendió, el Juzgado Penal Económico, en el fallo “Machado María E. s/ inf. Ley 11.683”, del 26/11/97⁸⁸, donde el Juez revocó la clausura porque la conducta atribuida (no emitir una factura por \$12) no tuvo entidad suficiente para afectar al bien jurídico como para justificar la aplicación de la sanción.

Este principio pierde ámbito de aplicación con la reforma introducida por la Ley 27.430 que elimina del artículo 49 de la ley 11.683 la opción que otorgaba al Juez administrativo a eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad, para todas las infracciones formales y en el caso de la clausura, la eximición podía ser parcial limitándose a una de las sanciones previstas en la norma (multa o clausura)

Teniendo en consideración que dicha reforma también modificó el artículo 40 de la ley 11.683 dejando como sanción sólo la clausura y excluyendo la multa, la sanción se vuelve más gravosa para el contribuyente ya que el juez administrativo ya no se encuentra facultado para eximir la sanción de clausura cuando a su juicio fuese insignificante

Debe quedar claro que más allá de la modificación del artículo 49 referido a reducción y exención de sanciones, donde quedaba plasmado el principio de bagatela, el mismo tiene plena vigencia y deberá ser aplicado siempre que la lesión

⁸⁷ Arrualde, Aldo M. (2009) “El agente fiscal encubierto y la sanción de clausura” Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, pag 264

⁸⁸ “Machado María E. s/ inf. Ley 11.683”, JNPE N° 5, 26/11/97

al bien jurídico sea mínima ya que carece de lógica poner en marcha el mecanismo sancionador que constituye el último ratio cuando no haya una lesividad real ni grave.

PRINCIPIOS DE ORDEN PROCESAL

Las garantías procesales se definen como instituciones o procedimientos de seguridad creados a favor de las personas para que dispongan de los medios que hacen efectivo el goce de sus derechos subjetivos.

JUICIO PREVIO

El artículo 18 de nuestra Constitución Nacional establece que *“nadie podrá ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso”*, lo que implica que nadie puede ser condenado sin la tramitación de un juicio ante un juez natural durante el cual se cumplan las etapas fundamentales requeridas por el debido proceso legal. Esas etapas consisten en la acusación, la defensa, la prueba y la sentencia.

El trámite ante el organismo administrativo se debe integrar con la instancia judicial para poder hablar de juicio previo. La Corte se expidió al respecto en un antecedente en 1972 expresando que *“la doctrina según la cual es válida la actuación de órganos administrativos con facultades jurisdiccionales, no supone la posibilidad de un otorgamiento incondicional de tales atribuciones. La actividad de esos órganos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional que no es lícito transgredir, entre las que figura, ante todo, la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente.”*⁸⁹

Sin embargo, aun con la posibilidad del control judicial de la instancia administrativa, esta garantía puede ser vulnerada. Un claro ejemplo de ello es el caso *“Barolo Guillermo A. por El Lomo S.R.L. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos”*⁹⁰ en el que la Cámara Nacional de Apelaciones de Córdoba expresó: *“Corresponde declarar la inconstitucionalidad del Art. 35 Inc. f de la ley 11.683 en cuanto faculta al Fisco a clausurar preventivamente un establecimiento, pues, la citada norma deja a criterio de los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos la aplicación inmediata de la sanción, incumpliendo el principio según el cual nadie puede ser penado sin juicio previo consagrado en el Art. 18 de la Constitución Nacional. Si bien la decisión administrativa que impone una clausura preventiva es revisable judicialmente según lo previsto en el Art. 75 de la ley 11.683, la ejecución inmediata de dicha sanción torna abstractas las resoluciones que deciden al respecto, sea en sede administrativa o judicial ya que, la clausura se habrá efectivizado antes del dictado de la resolución judicial que resuelva definitivamente la cuestión.”*

⁸⁹“Dumit, Carlos José c/ Instituto Nacional de Vitivinicultura” CSJN 1972 (284:150).

⁹⁰ “Barolo Guillermo A. por El Lomo S.R.L. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos” Cám. Fed. de Ap. de Cba., Sala A, 14/11/2005

PRINCIPIO DE INOCENCIA

Este principio emerge de la garantía del Juicio Previo. La Constitución Nacional, dispone que ningún habitante será penado sin juicio previo, lo que lleva implícito el principio de inocencia, ya que nadie podrá ser considerado culpable hasta tanto haya tramitado previamente un juicio donde se dicte una sentencia firme declarada por un juez.

Este principio garantiza que nadie podrá ser considerado culpable, ni tratado como tal durante el proceso hasta tanto no se haya probado previamente su culpabilidad en una sentencia firme dictada luego de un proceso regular y legal.

El imputado no tiene la carga de acreditar su inocencia aunque si el derecho a hacerlo mediante elementos de descargo que favorezcan su estado jurídico.

“La presunción de inocencia debe, por tanto, estar presente en cualquier género de procedimiento administrativo sancionador y, dado su rango normativo, deroga o condiciona la interpretación de cualquier norma que establezca presunciones directa o indirectamente encaminadas a restringir su valor o que disponga discriminaciones que tengan como fundamento una culpabilidad presunta antes que una inocencia presumida”⁹¹

Sin embargo, dentro del derecho tributario parece desdibujarse este principio a la luz de las presunciones legales. Las presunciones pueden definirse como una operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de otro conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Estas son utilizadas por el Organismo recaudador para reconstruir la materia imponible del contribuyente en la determinación de oficio sobre base presunta. Se encuentran justificadas en el ámbito tributario por razones de eficacia, como método de excepción en aquellos casos donde es imposible la reconstrucción de la situación fiscal por otros medios.

Ahora bien, en materia de sanciones tributarias la Corte tiene dicho que si bien la presunción consagrada en el art. 25 de la ley 11.683-(t.o. 1978), -hoy art. 18 (t.o.1998)- resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, en tanto y en cuanto el contribuyente no acredite el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitieran acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del fisco.⁹²

“Las presunciones tributarias dictadas como tutela jurídico fiscal de la administración son tan sólo hábiles para determinar la deuda tributaria, pero sumarlas para convalidar el dictado de una pena contra el inculpado, altera la seguridad jurídica, ello supondría desnaturalizar la función del derecho penal, con lo cual lo penado en realidad serían las

⁹¹ Zornoza Perez J. J. (1992) “El sistema de infracciones tributarias”, Madrid: Editorial Civitas, pag.135 citado por Fernandez O. en “Principios fundamentales para aplicar sanciones penales. Caso particular de las determinaciones sobre base presunta” FACPCE

⁹² “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/ rec. de apelación”, CSJN 06/04/1989 (312:447)

conductas incumplidoras de pago derivadas como deudas tributarias de situaciones presumidas."⁹³

Dentro de la Ley 11.683 también encontramos presunciones dentro de su artículo 47 que enumeran indicios de declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, las cuales se aplican a la infracción de defraudación fiscal.

Recordemos que el tipo infraccional de defraudación fiscal sanciona a quienes tengan la intención de perjudicar al fisco mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, ya sea por acción u omisión. El elemento objetivo es el ardid, y el elemento subjetivo supone la existencia de dolo, es decir, conocimiento y voluntad de realizar el elemento objetivo.

Las presunciones legales relativas a la configuración de la defraudación fiscal admiten prueba en contrario. En consecuencia, una vez que el Fisco ha probado que se configura alguno de los hechos base establecidos en los cinco incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido la intención (elemento subjetivo) de realizar la defraudación y será éste quien deberá refutar la presunción, probando la inexistencia de intención dolosa. Esta inversión en la carga de la prueba viene dada por la presunción de legitimidad del acto administrativo.

Por lo tanto, como primera medida, el Fisco tiene que probar el hecho base para que se invierta la carga de la prueba. En una antecedente donde la Cámara revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación que aplicó multa con sustento en el art 46 y 47 inc a) de la Ley 11.683. El TFN señaló que en cuanto al elemento objetivo, el mismo quedó configurado atento a que se omitió el ingreso del tributo debido en tiempo y forma. En lo que respecta al elemento subjetivo, puntualizó que el Juez administrativo aceptó la presunción contenida en el art. a) del artículo 47 de la ley 11.683 por lo cual, habiéndose acreditado este hecho base por el organismo fiscalizador debió el contribuyente hacerlo caer derribando la presunción que se extraer como lógica consecuencia. Añadió que la "grave contradicción" a la que alude el inciso a) de la ley de procedimiento tributario quedó acreditada por la inspección actuante mediante el cotejo efectuado entre la documentación respaldatoria y las declaraciones juradas presentadas en forma inexactas

Sin embargo la Cámara consideró que no se encuentra acreditado el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, debido a que el recurrente colaboró con la inspección, poniendo a disposición los libros y documentación que le fueron solicitados, y además surge que los proveedores no se encontraban calificados como apócrifos. Por lo tanto, se consideró que al no quedar demostrado debidamente que la conducta de la actora encuadre en ese inciso, no es

⁹³ DÍAZ Vicente Oscar,(1994) "*La seguridad jurídica en los procesos tributarios*", Buenos Aires: Editorial Depalma, Pág 159

posible presumir su dolo, con lo cual la inversión de la carga de la prueba no llegó a operar.⁹⁴

IN DUBIO PRO REO

El artículo 3 del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN) establece el principio *in dubio pro reo* por el cual “en caso de duda deberá estarse a lo que sea más favorable al imputado”. Es un principio complementario y respaldatorio del principio de inocencia.

Julio Maier, sostiene que la “*falta de certeza representa la imposibilidad del Estado de destruir la situación de inocencia, construida por la ley (presunción) que ampara al imputado, razón por la cual ella conduce a la absolución. Cualquier otra posición del juez respecto de la verdad, la duda o aun la probabilidad, impide la condena y desemboca en absolución.*”⁹⁵

Este principio se aplicó en una causa en la cual se aplicó la sanción de clausura al constatar la no emisión de ticket factura con un controlador fiscal dado de alta en AFIP. Del examen del acta de comprobación labrada y de la documentación agregada a la causa, se advierte que el acta mencionada se encuentra incompleta por no encontrarse acompañado, como se alega en la misma, el ticket fiscal que permitiría constatar la realización de alguna operación comercial por un monto superior a diez pesos, por la cual el contribuyente sumariado no haya entregado o emitido una factura o documento equivalente en las formas, requisitos y condiciones establecidos por el organismo recaudador. Ante la “*ausencia de estos elementos se constituye en irregularidades que impiden la correcta evaluación de los hechos (...), no puede considerarse acreditada la una infracción, cuando del acta labrada al efecto surgen interrogantes e inconsistencias que ameritan la aplicación del principio in dubio pro reo*”⁹⁶

GARANTÍA DE LA NO AUTOINCRIMINACIÓN

Esta garantía encuentra sustento en el artículo 18 de la CN que dispone que “*nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo*” También se encuentra presente en los Pactos Internacionales. Así el artículo 8.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos establece “*el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable*” afirmando en su artículo 8.3 que “*la confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza*”.

Esta garantía reconoce el derecho a no ser obligado o inducido mediante coacción física o moral a declarar ni a producir pruebas en contra de su voluntad.

⁹⁴“Auxiliarte 24 hs. SATF 36911-I c/DGI s/recurso directo de organismo externo” Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III - 05/02/2019

⁹⁵ Maier Julio B.J. “Derecho Procesal Penal Argentino” citado por Cuneo Libarona M. (2012) “*Procedimiento Penal: Garantías Constitucionales en un Estado de Derecho*” 1ra Edición, Buenos Aires: La Ley, pag 710-711

⁹⁶ “C.E.S s/infracción L. 11683” CNPE, Sala B, 07/02/2020

Esto se debe a que durante el proceso, el imputado goza de la presunción de inocencia. La declaración del imputado debe ser considerada un medio para su defensa y no un medio de prueba.

Ahora bien, dentro del derecho tributario no debe confundirse el derecho a no declarar en contra de sí mismo con los deberes de colaboración que pesan sobre los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria. Es importante destacar, que en el sistema tributario argentino, la determinación y percepción de gravámenes se estructura sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos, según lo establece el artículo 11 de la ley de Procedimiento Tributario. Ante el carácter auto-determinativo del nuestro sistema tributario, el Fisco se reserva las facultades de verificación y fiscalización con el objeto de corroborar la veracidad de dichas declaraciones juradas, debiendo los contribuyentes y/o responsables colaborar en dicha tarea.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), en autos “La casa del Arte Gráfico c/AFIP” del 07/04/2005⁹⁷ expresó que “...en punto a la no autoincriminación los extremos de esta teoría en nada pueden proyectarse al caso, desde que el Fisco Nacional bajo su incriminación en la documentación y registros contables que por imperio legal los contribuyentes deben llevar como reflejo de sus operaciones (art 35, ley 11.683)...”

El organismo recaudador tiene la potestad de verificar y fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación fiscal, procediendo a la determinación de oficio en caso que la misma no haya sido satisfecha en su totalidad con las consecuencias sancionatorias que correspondan.

Otro antecedente, el TFN desestimó un planteo de nulidad de un acto administrativo que invocaba la trasgresión a la garantía de la no autoincriminación cuando el fisco aplicó la multa por defraudación del art. 46 de la Ley 11.683, luego que el contribuyente rectificara sus declaraciones juradas en el marco del proceso de inspección expresando “ *tampoco puede tener acogida favorable lo alegado sobre que se había violado el derecho a la no autoincriminación, por cuanto entiende la actora que por aplicación de la mentada garantía el organismo fiscal tendría vedada la posibilidad de utilizar las declaraciones formuladas en sede administrativa para la aplicación de sanciones...*”⁹⁸

En sintonía con lo expuesto, la Sala IV de la CNCP, expresó que “ *el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones son requeridas en ejercicio regular del Ente Fiscalizador...*”⁹⁹

Se observa que mayoritariamente la jurisprudencia precisó que la documentación e información obtenida como consecuencia de los deberes de colaboración del contribuyente y del ejercicio de las tareas de verificación y fiscalización no vulneran la garantía de la no autoincriminación.

⁹⁷ “La casa del Arte Gráfico c/AFIP” TFN, Sala C, 07/04/2005

⁹⁸ “Tabaco Argentino S.A. c/AFIP” TFN, Sala A, 26/02/2019

⁹⁹ “Di Biase, Luis Antonio y otros s/ recurso de casación e inconstitucionalidad” CNCP, Sala IV, 04/07/2004

No obstante, no se puede dejar de mencionar que se transita por un hilo muy delgado entre el deber de colaboración y el derecho a no inculparse cuando de ello se deriva en una denuncia en sede penal, cuestión que no abordaré por exceder el alcance de este trabajo.

DERECHO DE DEFENSA EN JUICIO

El derecho de defensa se encuentra consagrado expresamente en el artículo 18 de la Constitución Nacional y dispone que “es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”.

Defensa implica resistencia a cualquier pretensión de restricción de derechos que las leyes puedan autorizar como consecuencia de la comisión de un delito o de la realización de un proceso penal.

Los tratados internacionales reafirmaron y ampliaron la garantía del derecho de defensa como un requisito del debido proceso. Específicamente el artículo 8, 1er párrafo de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone que “*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*”

De ello se desprende claramente la aplicación plena del derecho de defensa en el caso de acusaciones de orden fiscal, en cuanto al derecho de toda persona a ser oída con las garantías debidas.

En el ámbito tributario, como ya vimos en apartados anteriores, los actos administrativos que impongan sanciones serán objeto de un sumario administrativo, a excepción de la clausura y clausura preventiva que tienen un procedimiento particular.

El sumario administrativo debe ser realizado en forma previa, a la imposición de la sanción que se intente aplicar con el fin de asegurar a los presuntos infractores la aplicación del Debido Proceso adjetivo, el cual conlleva al ejercicio pleno de la garantía constitucional del derecho de defensa en juicio. No puede ser violado en sede administrativa lo que es garantizado en sede judicial.

La instrucción de dicho sumario, debe cumplir con el artículo 7 inciso f) de la Ley 19549, - de aplicación supletoria a la Ley de Procedimientos Tributarios - en el cual hace expresa referencia al derecho de defensa al legislar sobre el debido proceso adjetivo integrado por el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada.

Ello ha sido plasmado en una sentencia de la Cámara Nacional Contencioso Administrativa Federal al expresar que “*en el procedimiento al que se encuentre sujeto un acto administrativo sancionador el debido proceso adjetivo traduce como mínimo, la*

observancia de ciertas formas esenciales a) acusación; b) defensa; c) prueba y d) sentencia cuyo alcance no debe entenderse restringido al ámbito de las causas criminales”¹⁰⁰

Por lo tanto, el sumario debe contar con ciertos requisitos esenciales que hacen valer la garantía del derecho de defensa. Claramente lo ha expresado la Cámara de apelaciones Contencioso Administrativo Federal, Sala III, de fecha 13/05/1982, en la causa “Guaraní S.A.C.I.F.I”¹⁰¹ al expresar que una vez constatada la presunta infracción sustancial, se inicia el procedimiento sumarial mediante una resolución de AFIP, que debe contener los siguientes requisitos; debe ser emitido por un funcionario que revista el carácter de juez administrativo; debe constar claramente la omisión o el acto que se atribuye al presunto infractor y el encuadre sancionatoria aplicable al mismo, art. 45, 46 o 48 de la ley 11.683, y acordarse el plazo de 15 días hábiles para la formulación del descargo y ofrecimiento de prueba. La cámara argumentó que estos requisitos revisten el carácter de esenciales en la instrucción del sumario administrativo.

Reformatio in pejus

Vinculada con la garantía del derecho de defensa, encontramos la prohibición de la *reformatio in pejus* que significa la imposibilidad de agravar la situación del procesado ante la falta del recurso acusatorio.

Un claro ejemplo de ello se dio en un antecedente de la Corte donde la Dirección General Impositiva dispuso aplicar la pena de clausura, por tres días, respecto del establecimiento comercial de la sumariada, en razón de haberse constatado que ésta no llevaba anotaciones o registros de sus operaciones de compra y venta en la forma y condiciones establecidas por el organismo recaudador. Asimismo, la autoridad administrativa expresó que la sanción a la que se hizo referencia “se aplica sin perjuicio de la multa prevista por el art. 43 de la referida ley 11.683” El contribuyente interpone recurso de apelación ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia de Mercedes quien confirmó la sanción de clausura impuesta por la Dirección General Impositiva, y además aplicó multa de \$250. Se presenta recurso extraordinario argumentando que el fallo apelado incurrió en reformatio in pejus, al adicionar una multa a la sanción de clausura que se le había impuesto en la instancia administrativa. Se admite el recurso extraordinario por la aplicación de la multa por ser violatorio de la garantía constitucional del derecho de defensa.¹⁰²

No solo al adicionar en una instancia posterior, una sanción no incluida en sede administrativa se viola la prohibición de la reformatio in pejus sino que también puede resultar en el reencuadre de multas.

¹⁰⁰ "Nazzetta Diego Andrés c/ CNRT -Resol 2233/04 s/ medida cautelar", Camara.Nacional.Constenciosa.Administrativa Federal - Sala I, 18/11/2005

¹⁰¹ “Guaraní SACIFI” CNFCA, Sala III 13/05/1982

¹⁰² “Briatore de Villa, Dora s/ infr. art. 44 ley 11.683.” CSJN 20/04/1995

En la causa Silva Alfonso Salvador del 25/04/2000¹⁰³ la Corte entendió arbitrario el fallo de la Cámara que no trato adecuadamente los argumentos de la actora, al considerarlos con relación a los elementos configurativos de una infracción que no era la que se le imputaba a aquella- juzgó el caso como si se tratase de la aplicación de la multa prevista en el art 45 de la ley 11.683 t.o. 1998)- cuando la controversia se refirió a la aplicación del art 47 de la ley, que contemplaba una conducta distinta de la anterior y la reprime con mayor severidad y cuyo mantenimiento por el TFN había motivado los agravios, ocasionando así una lesión directa e inmediata al derecho de defensa que asiste a la recurrente.

Este principio no se encuentra vulnerado cuando el reencuadre favorece al imputado. Ello quedó sentado en un antecedente en el cual se dejó sin efecto la sanción impuesta por la Dirección General Impositiva en los términos del art 46 y lo encuadro en el art 45 de la ley 11.683 (t.o. 1978) expresando que es suficiente la remisión a la jurisprudencia que establece que las presunciones en cuanto al gravamen no son aptas para presumir fraude en materia penal fiscal, sin que sea óbice para ello el agravio de los actores referidos a la garantía de la defensa en juicio. En efecto, es atribución del Tribunal Fiscal de la Nación encuadrar los hechos en la figura sancionatoria adecuada independientemente de la tipificación de la resolución recurrida, siempre que no se vulnere el principio de la reformatio in pejus, lo que no sucede en el presente caso atento a que la multa que se aplicó es más benigna que la que se recurrió.¹⁰⁴

JUEZ NATURAL

El artículo 18 de la CN establece que *“ningún habitante de la Nación puede (...) ser juzgado por comisiones especiales o sacado de los jueces designados por ley antes del hecho de la causa”* Los tratados internacionales incorporados con jerarquía constitucional también enuncian este principio y está expresamente consagrado en el artículo 1 del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN), como una garantía fundamental al reza que *“nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según las leyes reglamentarias”*.

Juez natural es entonces, aquel designado conforme a la Constitución, con jurisdicción y competencia normativamente adjudicadas para intervenir en una serie indeterminada de procesos cuyo conocimiento le corresponde por ley y el cual ha sido designado con anterioridad a la comisión del hecho que origina el proceso. Goza de absoluta imparcialidad, competencia e independencia.

Esta garantía prohíbe las comisiones especiales entendidas como *“las que se designan para juzgar un delito luego de cometido y que se forman con personas que no*

¹⁰³ “Silva Alfonso Salvador (TF 15028-I) c/DGI” CSJN, 25/04/2000

¹⁰⁴ “Casillo Carlos J. y Sbiglio Irma SH C/ DGI - PjN 22/02/2000

pertenecen al Poder Judicial, sino que son designadas por algunos de los dos poderes políticos (Ejecutivo o Legislativo)”¹⁰⁵

De esta manera se brinda seguridad a toda persona que deba participar en un juicio, tanto acusador como imputado evitando manipulaciones que favorezcan los intereses de alguna de las partes.

La garantía de juez natural queda desvirtuada cuando quien impone la sanción penal es parte y juzgador al mismo tiempo, careciendo de imparcialidad.

En un reconocido antecedente¹⁰⁶ en el cual se dispuso la clausura preventiva debido a que con fecha 10/3/99 funcionarios de la D.G.I. constataron un nuevo incumplimiento al Art. 2 de la RG 3419/91 reglamentaria de la ley 11.683, la cual fuera cometida en un lapso inferior al año de haber sido cometida una misma infracción de aquel tipo. Efectuada la comunicación al juez pertinente el mismo sostuvo que *“resulta absolutamente lógico y de acuerdo a nuestro sistema legal y constitucional, el hecho de que la clausura preventiva, como clausura que es, tiene el carácter de pena, por lo que resulta fácil observar que ha habido una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural establecidas en la Constitución Nacional (art 18 CN)”(...)* es inconcebible que un contribuyente sufra la aplicación de una sanción sin la actuación de un juez judicial que tuviera la posibilidad de analizar la aplicación de la misma.”

DERECHO AL DEBIDO PROCESO

La garantía del debido proceso legal no solo importa la existencia del proceso sino también su desarrollo en condiciones de relativa igualdad para las partes y de imparcialidad del juez en su conducción y culminación. Ello supone, en primer término el libre acceso a la jurisdicción en busca de justicia. En segundo lugar, la observancia de las formas sustanciales relativas a la acusación, defensa y sentencia fundada y en último término el acceso a una instancia de revisión judicial.

Más allá que la CN prohíbe expresamente al Poder Ejecutivo ejercer funciones judiciales, se ha reconocido facultades jurisdiccionales a órganos administrativos. La Corte lo convalidó pero de forma limitada y bajo determinados requisitos expresando al respecto que *“La doctrina según la cual es válida la creación de órganos administrativos con facultades jurisdiccionales, no supone la posibilidad de un otorgamiento incondicional de tales atribuciones. La actividad de esos órganos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional que no es lícito transgredir, entre las que figura, ante todo, la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente.”¹⁰⁷*

¹⁰⁵ Gonzalez Joaquin V, “ Manual de la Constitución Argentina” en Cuneo Libarona M. (2012) *“Procedimiento Penal: Garantías Constitucionales en un Estado de Derecho”* 1º Edición, Buenos Aires: La Ley, Pág 519

¹⁰⁶ “Yu Jian s. infracción - ley 11.683” Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Económico Nro. 3 - 24/05/1999

¹⁰⁷ “Fernández Arias, Elena, y otros: c/ Poggio, José -suc.-” CSJN, 1960 (247:646)

Por lo tanto, esta garantía tiene la función de proteger los derechos de los ciudadanos en el acceso a la justicia y el ejercicio del derecho de defensa ante un órgano jurisdiccional.

El debido proceso tiene dos acepciones, una conocida como el debido proceso adjetivo y la otra como el debido proceso sustantivo. La primera garantiza la imposibilidad de condenar a una persona sin la existencia de un proceso conforme a las exigencias constitucionales, es decir, acusación, defensa, prueba y sentencia. Todo ello combinado con la garantía de la inviolabilidad de la defensa en juicio es lo que se denomina Debido Proceso Adjetivo. La segunda acepción se relaciona con la cuestión de fondo y hace referencia a las resoluciones judiciales, las que deben tener validez en sí mismas y ser razonables.

Derecho a ser oído

Es la facultad que tiene el imputado en descargo al hecho que se le atribuye y que se le ha dado a conocer previamente junto con las pruebas existentes en su contra, en forma detallada y con el encuadramiento legal correspondiente.

La atribución a una persona de una acción u omisión tipificada como delito, se denomina acusación, cargo o imputación. Esta acusación es comunicada al presunto infractor mediante una intimación en la cual deben detallarse claramente la causa, las pruebas y su encuadramiento legal para que pueda defenderse.

En el ámbito fiscal, en el procedimiento previsto para aplicar sanciones, el art. 71 de la Ley 11683, obliga a notificar al administrado la resolución que resuelva la instrucción del sumario y acordarle un plazo de quince días, prorrogable por otros quince días más, para que efectúe su descargo.

Por otro lado, en el procedimiento determinativo de oficio, previsto en el art. 17 de la ley 11.683, se le corre una vista al contribuyente por la cual se le hará conocer al contribuyente las impugnaciones y cargos formulados en su contra con detallado fundamento de los mismos y además deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y en su caso la multa, para que efectúe el descargo, con lo cual se pretende asegurar el cumplimiento de este principio.

El derecho a defenderse presupone el derecho a ser oído y para que ello pueda hacerse eficientemente requiere el conocimiento de la imputación formulada adecuadamente y con precisión. Para el caso que exista concurrencia de tributo y sanción y corresponda el procedimiento de determinación de oficio, el TFN ha sostenido que *“la vista tipificada en la Ley 11.683 tiene como finalidad que el contribuyente pueda tomar conocimiento de la totalidad de las actuaciones administrativas y de los cargos formulados con el fin de garantizar el derecho de defensa, sin que pueda pretenderse que en ella deban consignarse los fundamentos jurídicos de las impugnaciones, por cuanto de lo contrario dicho acto se convertiría en una resolución determinativa del tributo”*¹⁰⁸

¹⁰⁸ “Hijos de Benito Fresco SRL” TFN, Sala A, 31/03/1998

Una vez notificado de la imputación, la ley le otorga un plazo de 15 días, prorrogables por única vez, para ejercer su derecho a ser oído mediante la formulación por escrito de su descargo y para que ofrezca las pruebas que hagan a su derecho.

Como vimos en apartados anteriores, la aplicación de la sanción de clausura y clausura preventiva, tiene un procedimiento diferente.

En el procedimiento para la aplicación de la sanción de clausura, es el acta de comprobación la que juega un papel esencial ya que en ella los funcionarios de AFIP deberán dejar constancia de los hechos u omisiones que den lugar a la sanción y su encuadramiento legal de forma de acreditar la materialidad de la infracción que habrá de serle imputada al infractor. En dicha acta deberá citarse al contribuyente para una audiencia de descargo ante el juez administrativo debiendo existir como mínimo un lapso de cinco días hábiles entre el acta de constatación y la audiencia. El derecho a ser oído podrá ejercitarse no solo durante la audiencia, ante el juez administrativo sino desde el comienzo del procedimiento a través de manifestaciones en la misma de todas aquellas circunstancias que puedan resultar de su interés a los fines de su descargo.

No sucede lo mismo en la clausura preventiva ya que el derecho a ser oído es vulnerado ya que se le niega toda posibilidad de esgrimir su defensa al presunto infractor, porque la sanción es aplicada por el agente por sí y ante sí, sin darle la posibilidad de ejercer su descargo ni de ofrecer pruebas a su favor. Tal posibilidad se da en la audiencia con el juez, pero la misma se lleva a cabo luego de que la sanción ya ha sido aplicada.

Derecho a ofrecer y producir prueba

La garantía del debido proceso adjetivo abarca no solo la posibilidad de ser oído, como analizamos en el apartado anterior, sino además, la de ofrecer y producir pruebas y de controlar las que puedan producirse.

En las palabras de Gordillo, *“nada justifica que no se escuchen las razones y se consideren las pruebas que puedan presentar los interesados, y sus alegatos sobre la prueba, antes de adoptarse una decisión que haya de afectar sus derechos o intereses. Es una regla de justicia y también de buena administración, en la medida que implica y asegura un más acabado conocimiento y valoración de los hechos sobre los cuales se ha de resolver, por lo tanto una más objetiva y mejor decisión.”*

El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria a la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 regula lo referido a la prueba y admite, la prueba documental, prueba de informes; prueba confesional; prueba de testigos y la prueba pericial

El juez tiene que decidir sobre aquella prueba que va a permitir producir y aquella que no. Por el principio de la subsanabilidad, si en un proceso administrativo

se ha denegado arbitrariamente la prueba y existe la posibilidad de un procedimiento jurisdiccional posterior, podrá ser producida en este último.

Derecho a una resolución fundada

Este derecho puede ser entendido como que la solución judicial esté motivada. Y no será así, cuando la sentencia sea arbitraria, por la ausencia del nexo lógico entre la decisión judicial y la argumentación esgrimida.

Por lo tanto, la resolución que disponga la aplicación de la multa, deberá considerar todos los argumentos expuestos por el contribuyente en su descargo en la medida que los mismos sean conducentes para resolver la cuestión planteada. Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación, la sala B de fecha 17/05/2005, en "Anaerobicos S.A.", declaró nula la resolución de la AFIP que aplicó una multa por no presentar la declaración jurada del régimen informativo de la RG 4120 debido a que el organismo fiscal ignoró por completo la presentación del descargo efectuado en respuesta al sumario instruido, al punto de negar que esa presentación hubiera existido. El TFN declaró nulo el acto apelado expresando que *"el descargo administrativo, en el marco del procedimiento sumarial, constituye un correlato del derecho a ser oído y a obtener una resolución fundada, requisitos previstos en el artículo 1 de la Ley 19549 de Procedimientos Administrativos."*

Que, en el caso "sub examine", resulta evidente la vulneración del requisito de validez contenido en el artículo 7, inciso d) de la ley 19549, en tanto no se otorgó acabado cumplimiento al procedimiento esencial y sustancial previsto para el desarrollo del sumario y la protección del derecho de contradicción del encartado previo a la imposición de la sanción y, como corolario, se dio a luz un acto carente de la debida motivación (artículo 7, inciso e)), y de objeto (inciso c)), ya que no decidió concretamente las breves peticiones formuladas por la contribuyente en el descargo administrativo, dando lugar a la consecuencia jurídica que prevé el artículo 14 de la LPAN. (Ley de Procedimientos Administrativos)"¹⁰⁹

Si existió producción de pruebas, el juez administrativo debe expedirse respecto al mérito de la prueba producida en el expediente en su acto resolutorio.

El acto resolutorio por el que se aplica sanción debe estar suficientemente fundado para que sea considerado válido. En el Tribunal fiscal de la Nación, la sala A, de fecha 31/08/2005, en "Solares de Olivos S.A."¹¹⁰ revocó una resolución en la cual se efectuó un tratamiento distinto al efectuado en el informe de inspección, modificando el fundamento de la aplicación de la sanción

¹⁰⁹ Anaerobicos SA" TFN, Sala B, 17/05/2005

¹¹⁰ "Solares de Olivos SA" TFN, Sala A - 31/08/2005

Derecho a ser juzgado en tiempo razonable

El plazo de duración del proceso es otro de los conceptos contenidos en el debido proceso. El artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos al referirse a las garantías judiciales establece que *“ toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable...”*

Ahora bien, debemos precisar qué se entiende por plazo razonable ya que no existen plazos automáticos ni absolutos en materia penal. El instituto de la prescripción de la acción penal opera como una limitación del poder punitivo del Estado por el transcurso del tiempo y por lo tanto, todos los delitos (salvo excepciones muy puntuales y graves) deben contener un plazo para que ella opere. Ello se desprende del artículo 62 del Código Penal que considera extinguida la acción penal por el transcurso del tiempo.

Resulta razonable pensar que el tiempo establecido por la legislación para que opere la prescripción de la acción penal concuerde con un plazo razonable de duración del proceso, sin embargo ello puede no coincidir debiendo analizarse otras circunstancias.

Para ello me remito a un reconocido antecedente en el cual se debatió la aplicación de sanciones en el ámbito del Banco Central de la República y la tramitación de la sustanciación del sumario administrativo se había excedido casi 20 años después de ocurridos los hechos punibles y el plazo de prescripción no se había cumplido aún.

En su considerando 10, la Corte expresa que:

“(…) por lo dicho, el plazo razonable de duración del proceso al que se alude en el inciso 1, del artículo 8 (de la Convención Americana de Derechos Humanos), constituye entonces una garantía exigible en toda clase de proceso, difiriéndose a los jueces la casuística determinación de si se ha configurado un retardo injustificado en la decisión. Para ello ante la ausencia de pautas temporales indicativas de esta duración razonable, tanto la Corte interamericana (...) como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (...) han expuesto en diversos pronunciamientos ciertas pautas para su determinación y que pueden resumirse en a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; c) la conducta de las autoridades judiciales y d) el análisis global del procedimiento (...)”¹¹¹

En el ámbito tributario sancionador, en una reciente causa¹¹² se ha tenido en cuenta el test mencionado para evaluar el plazo razonable. El TFN había declarado la prescripción de la acción relativa a la multa aplicada por el impuesto a las Ganancias. El Fisco Nacional apeló la sentencia por considerar que la interpretación

¹¹¹ Losicer Jorge Alberto Y Otros c/ BCRA RESOL 169/05 (EXP. 105666/86 SUM FIN 708 s/ L. 216. XLV. REX CSJN 26/06/2012

¹¹² “Gráfica San Telmo SA” Cam. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala V, 22/11/2018

de las causales de suspensión e interrupción de la prescripción aplicadas en la misma era arbitraria. La alzada concluye que la prescripción no había acaecido. Sin embargo, rechaza la apelación del Fisco con fundamento en la causa Lociser (29/06/2012) entendiendo que resulta trasladable esa sentencia al procedimiento tributario por cuanto se debate la aplicación de sanciones, concluyendo que se había violado la garantía prevista en el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos en cuanto al plazo razonable de duración de los procesos.

Por lo tanto, para corroborar si se adoptó una decisión definitiva en un plazo razonable, habrá que evaluar en cada caso, la complejidad del asunto, la actividad procesal del contribuyente y la conducta de las autoridades administrativas y en su caso las judiciales para llegar a una análisis global del procedimiento, sin perjuicio de las normas sobre la prescripción de la acción de las infracciones tributarias.

Como hemos argumentado a lo largo de este trabajo y lo ha afirmado la CSJN en numerosos antecedentes, el ámbito infraccional tributario es parte integrante del derecho penal, al que, por ende, deben aplicarse los principios y garantías que rigen esa rama del derecho. No respetar el plazo razonable de juzgamiento violenta de forma directa el debido proceso legal, garantía troncal de cualquier proceso o procedimiento sancionador.

En la causa Fiszman¹¹³ que tramitó ante el Tribunal Fiscal de la Nación se discutía una determinación de oficio y la multa por defraudación, en la que se dictó resolución luego de casi veintidós 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 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).*

PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM

La garantía del non bis in idem no estaba expresamente reconocida por nuestra Constitución Nacional aunque siempre fue considerada como una garantía innominada contemplada en su artículo 33. Con la reforma constitucional de 1994, el non bis in idem quedó expresamente reconocido constitucionalmente al otorgar

¹¹³ Fiszman y Compañía S.C.A. c/ D.G.I. s/Recurso" - F. 24. XLIV. RHE-CSJN 23/06/2009 (332:1492)

rango constitucional a los Pactos Internacionales. El Pacto de San José de Costa Rica específicamente prevé en su artículo 8.4 *“el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”*

La jurisprudencia ha dicho que este principio no solo veda la posibilidad de imponer una nueva sanción por un mismo hecho sino que también el riesgo que ello ocurra ya que es un agravio que no se redime con una nueva sentencia absolutoria.¹¹⁴

Entonces, podemos decir que esta garantía tiene un aspecto de prohibición formal, conformado por la imposibilidad de llevar adelante contra un mismo sujeto dos procesos, ya sea en forma simultánea o sucesiva, sobre los mismos hechos; y otro material, constituido por la prohibición de aplicar una segunda condena por esos mismos antecedentes fácticos.

Excluye la posibilidad de imponer dos o más sanciones ya sean administrativas y penales o ambas administrativas. Busca impedir ser sancionado sucesivamente por un mismo hecho.

La triple identidad

La aplicación de este principio requiere la concurrencia de la triple identidad, sujeto, objeto y causa. La ausencia de uno de ellos no hace aplicable esta garantía.

a) Identidad de la persona perseguida

Se exige que la persona que haya sido sometida a un proceso sea la misma. Es decir que la garantía ampara a la persona que, perseguida penalmente, vuelve a ser perseguida en otro procedimiento penal. Se hace referencia al mismo sujeto pasivo sometido al procedimiento administrativo sancionador, lo que puede comprender tanto personas físicas como jurídicas.

En la causa *“Mutual 7 de Noviembre”*¹¹⁵ se discutía la imposición de una multa por omisión de impuestos, cuando en la causa penal seguida contra los responsables de la firma se los había sobreesido por el delito de evasión. La firma había cuestionado la sanción por afectación del principio de non bis in ídem, pero no aplicó dado que no se daba el requisito de identidad de la persona.

b) Identidad del objeto de persecución

Implica que se trate del mismo hecho material en ambos procesos penales. En efecto, *“debe haber existido con anterioridad la misma imputación ante cualquiera de las autoridades establecidas por la ley para la persecución penal.”*¹¹⁶

¹¹⁴ *“García Mario W. s/ recurso de casación”* CN Casación Penal, Sala II - 07/10/1994

¹¹⁵ *“Mutual 7 de Noviembre”* CNFed Cont Adm, Sala IV 12/11/2019

¹¹⁶ *“Videla, Jorge Rafael s/ incidente de excepción de cosa juzgada y falta de jurisdicción.”* CSJN 21/08/2003 (326:2805)

Entonces, dos objetos procesales serían idénticos cuando la imputación persigue la misma acción u omisión independientemente del tipo penal. Se advierte que la conducta de evasión y apropiación indebida de tributos descrita en los artículos 1, 2 y 6 de la Ley 24.769 son iguales a los tipificados en los artículos 46 y 48 de la ley 11.683. La diferencia radica en que para la configuración de los delitos tributarios se establece un monto mínimo de punibilidad y que se sanciona con penas privativas de la libertad, mientras que las infracciones tributarias no requieren de un monto mínimo y sus penas son multas.

Siendo que la tipificación del ilícito es el mismo y la naturaleza de la sanción penal, en ambos regímenes sancionatorios puede generarse violación al principio del non bis in idem ya que el artículo 17 de la Ley Penal Tributaria establece que *“ las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales”* y agrega en la última parte de su artículo 20 que *“la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal”*

Esta garantía pretende evitar no solo la doble persecución administrativa y penal, sino también el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos ámbitos.

En el marco de la Ley 11.683 puede presentarse la doble persecución como ocurrió en un antecedente del TFN¹¹⁷ ante el cual se interpone recurso de apelación por la aplicación de una multa con sustento en el artículo 46 de la Ley 11.683 por el impuesto a las salidas no documentadas omitido del período fiscal 2010. La actora plantea la nulidad de la resolución apelada por no haber tenido en cuenta el descargo presentado en los plazos legales. La División Jurídica dicta una nueva resolución dejando sin efecto la anterior e imponiendo nuevamente la multa cuando la resolución anterior aún se encontraba en discusión. Se revoca la resolución apelada dejando sin efecto la multa fundamentando que en las presentes actuaciones conforme surge de la resolución apelada y de la posterior que la revoca (..) la presunta infracción que se le imputa en ambos actos a la actora es la misma -identidad de objeto-: *“haber omitido la determinación del impuesto que recae sobre las erogaciones que carecen de documentación-salidas no documentadas- por el período fiscal 2010 en infracción a las mismas disposiciones legales (art, 46 y 47 inc., c) de la ley 11683 (t.o.en 1998 y sus modif.)”*

En el caso de aplicación de más de una sanción por un mismo hecho la jurisprudencia entendió que no existe violación a la garantía del non bis in idem. En la causa Moño Azul¹¹⁸ la Corte entendió que de aplicación de las sanciones establecidas en los artículos 43 y 44 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) no se advierte un supuesto de doble persecución penal. Es así que en el aludido artículo 43 se tienen en miras aquellos deberes que tiendan a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. En cambio, en el artículo 44 el cumplimiento de los deberes formales constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que

¹¹⁷ “Profum SA s/ recurso de apelación” TFN, Sala A 16/06/2014

¹¹⁸ Mono Azul s/ infracción Ley 11683” CSJN 15/04/1993

deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. Las exigencias se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar no tan sólo la capacidad contributiva del responsable, sino también ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes (cfr. "Mickey SA" - CSJN - 5/11/1991).

c) Identidad de la causa de persecución

La pretensión punitiva o causa de persecución, debe ser la misma. Ello implica que deben ser coincidentes la calificación de la conducta como ser coincidente con el mismo tipo penal y no con otro.

En la causa Rizzi Distribuciones SA¹¹⁹, la Sala A del TFN entendió que no ha existido un supuesto de doble persecución penal, habida cuenta de que una de las sanciones aplicadas se originó en el cómputo en exceso de importes correspondientes a retenciones, percepciones y de crédito fiscal, encuadrando la conducta infraccional en el artículo 45 de la ley de procedimiento fiscal; en tanto que, en el otro caso, la multa se originó en la impugnación del crédito fiscal y del débito fiscal declarado, los que no coincidían con el emergente de los registros y libros contables, aplicándose en consecuencia la sanción que prescribe el artículo 46 del citado texto legal. Por lo tanto, si bien las infracciones se refieren a los mismos períodos fiscales, se tratan de conductas diferentes no configurándose violación a la garantía del non bis in idem.

Nulidad y la garantía del non bis in idem

La nulidad de la sentencia no implica violar el principio de prohibición del doble juzgamiento, ya que de ser así, el instituto de la nulidad misma carecería de sentido en tanto que jamás se podría condenar al imputado sin que se lesionase aquella garantía, razonamiento que resulta inaceptable; dado que la sentencia anulada carece de efectos, no puede decirse que al dictarse una nueva haya dos fallos que juzguen el mismo hecho, pues hay sólo uno que puede considerarse válido.

Excepciones de previo y especial pronunciamiento

Ante la eventualidad que se vea afectada esta garantía, tanto sea por un nuevo sometimiento al proceso o ante múltiples persecuciones simultáneas, se podrán oponer ante el TFN dos excepciones de previo y especial pronunciamiento que son la acción de litispendencia, cuando ya existe un proceso abierto por ese hecho y la acción de cosa juzgada en caso que haya recaído resolución sobre el mismo hecho en otro proceso.

¹¹⁹ "Rizzi Distribuciones SA" TFN, Sala A, 20/09/1999

CONCLUSIÓN

Dentro de las sanciones en el ámbito impositivo podemos diferenciar las administrativas, como son las previstas en la Ley N° 11.683, de las penales contenidas en el Código Penal, en la Ley Penal Tributaria o en otras leyes especiales.

El presente trabajo se centró específicamente, en el análisis de las infracciones y sanciones de la Ley de Procedimientos Tributarios (Ley 11.683 t.o. 1998), las cuales, no cabe duda alguna, tienen naturaleza penal. Así lo ha manifestado la Corte desde 1968 hasta la actualidad, siendo consecuencia directa de ello, la aplicación de todas las garantías y principios constitucionales del Derecho Penal.

La naturaleza jurídica de las infracciones tributarias eminentemente represiva permite abordar su estudio a través de la teoría del delito, analizando sistemáticamente sus elementos integrantes a fin de verificar si nos encontramos frente a una acción que pueda ser imputada penalmente a una persona. Una vez definido que una acción, en sentido amplio (acción u omisión) encuadra dentro de la descripción de una norma penal (tipicidad), sin que medie ninguna causa de justificación (antijuridicidad) y puede ser reprochable a título de culpa o dolo a una persona (culpabilidad) siendo a su vez, penalmente perseguible (punibilidad), podemos afirmar que existe una infracción tributaria merecedora de una pena o sanción.

Para llegar a la imposición de una sanción constitucionalmente válida, se debe transitar un proceso que asegure los derechos de los presuntos infractores frente al poder punitivo del Estado. Este comienza cuando se determina legislativamente

cuales son los bienes jurídicos que se pretenden proteger de las conductas disvaliosas de los individuos. Siendo las facultades de verificación y fiscalización y la hacienda pública los tutelados por la Ley 11.683 (t.o 1998) y también el mercado que ha sido jurisprudencialmente elevado al rango de bien jurídico tutelado por esta ley.

Dentro del derecho tributario sancionador son de aplicación los principios y garantías penales de legalidad, reserva legal, irretroactividad de la ley penal en perjuicio del imputado, así como la aplicación de la ley penal más benigna.

En relación con el principio de legalidad se trató la incidencia de las leyes penales en blanco, como son los incisos del artículo 40 de la LPT. Al respecto, la CSJN ha interpretado que dicho principio no resulta violado.

El principio de culpabilidad es eje central en el régimen infraccional desde que ha sido reconocida la naturaleza penal de las infracciones tributarias, requiriendo la presencia del elemento subjetivo, a título de culpa o dolo, para la configuración de la infracción

La garantía de proporcionalidad también es aplicada tanto desde el ámbito legislativo como jurisdiccional, plasmado en regímenes de graduación de sanciones, atenuantes y agravantes en cada caso particular complementado con el principio de bagatela cuando las conductas afecten de manera insignificante al bien jurídico tutelado convirtiendo las acciones en atípicas.

Respecto de los principios y garantías de orden procesal, la instrucción de sumario previsto en los artículos 70 y siguientes, permite al presunto infractor su legítimo derecho de defensa, al igual que cuando la ley establece incluir las sanciones en el acto de determinación de oficio.

Asimismo se habilita la revisión judicial posterior respetando el debido proceso y garantizando el principio de inocencia.

La documentación e información obtenida en el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización y como consecuencia de los deberes de colaboración del contribuyente no vulneran la garantía de la no autoincriminación.

Sin pretender agotar el tema, puedo concluir que la tendencia jurisprudencial está dirigida al reconocimiento de las garantías y principios penales de raigambre constitucional aplicadas al régimen sancionador de las infracciones tributarias. Sin embargo, aún queda un largo camino por recorrer para lograr una aplicación plena, en particular respecto de la figura de la clausura preventiva, la cual se aleja de esta tendencia por violar el derecho de defensa y el debido proceso así como el principio de inocencia al aplicarse la sanción una vez constatados los requisitos exigidos por la norma y desvirtuado cualquier decisión esgrimida en un control judicial posterior.

BIBLIOGRAFÍA

JURISPRUDENCIA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

“Astra CSPA (TF 19173-I) c/DGI s/A. 831. XLIV. ROR CSJN 02/03/2011 (334:53)

“Ayerza, Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario” CSJN 16/04/1998 (321:824)

“Argenflora SCA-Argenflora SH s/infracción 19.359” CSJN 06/05/1998 (320:763)

“Briatore de Villa. Dora s/ infracción art. 44 ley 11.683” CSJN 20/04/1995

“Cristalux SA s/ ley 24.144” CSJN 11/04/2006 (329:1053)

“Consultatio S.A. (TF 14.572-I y acum. 14.573- I) c/ D.G.I. C. 786. XXXVIII.” CSJN 22/03/2005 (328:456)

“D’Ingianti Rosario Vicente (TF 16331-I) c/ DGI D. 1126. XLII. REX- CSJN 12/10/2010

“Dumit, Carlos José c/ Instituto Nacional de Vitivinicultura” CSJN 1972 (284:150)

“Casa Elen - Valmi de Claret y Garello - TFN N° 10.582 - I c/ DGI.” C 768 XXXII” CSJN 31/03/1999 (322:519)

“Fernández Arias, Elena, y otros: c/ Poggio, José -suc.-” CSJN, 1960 (247:646)

Fizman y Compañía S.C.A. c/ D.G.I. s/Recurso” - F. 24. XLIV. RHE-CSJN 23/06/2009 (332:1492)

“Gambaro Francisco Isidoro s/ recurso de apelación” CSJN 28/09/1993

“Godoy, Roberto Carlos s/ Ley 11.683. Recurso de Hecho” CSJN 08/06/1993

“Jose Pinto Garcia & Mickey SA” CSJN 05/11/1991

“Lapiduz Enrique c/ DGI s/accion de amparo” CSJN 28/04/1998

"Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/apelación M. 526. XXI.", CSJN 06/04/1989 (312:447)

“Moño Azul SA s/ Ley 11.683”, CSJN 15/04/1993

“Mouviel, Raul Oscar y Otros” CSJN 1957 (327:636)

“Nápoli, Erika Elizabeth y otros s/infracción art. 139 bis del C.P.” CSJN 22/12/1998. (321:3630)

“Oliver Manuel”, CSJN 1969

“Parafina del Plata” CSJN 02/09/1968 (271:297)

"Silva, Alfonso Salvador (TF 15028-I) c/ Dirección General Impositiva" CSJN 25/04/2000

“Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional-” CSJN 15/10/1981 (303:1548)

“Videla, Jorge Rafael s/ incidente de excepción de cosa juzgada y falta de jurisdicción.” CSJN 21/08/2003 (326:2805)

“Wortman, Jorge Alberto y otro” CSJN 08/06/1993.

“Yankelevich, Jaime c/ Nación” CSJN 1953 (Fallo 225:412)

Cámara Nacional Contencioso-Administrativo Federal

“Auxiliarte 24 hs. SATF 36911-I c/DGI s/recurso directo de organismo externo” Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III - 05/02/2019

“Casa Melas de Melas Juan y Melas A. c/DGI (TF 21.910-I)” - CNFed. Cont.Adm, 08/02/2007

“Castillo Carlos J. y Sbiglio Irma SH” (TF 15532-I) CNF Cont Adm. Sala II, 22/02/2000

“Elisa V. de Smolar” CNFed. Cont. Adm. 30/07/1991

“Garman Representaciones SA” c/DGI “ CNFed. Cont. Adm. - Sala I 25/09/2015

“Gómez Aguilar, Jorge (TF 25140-I) c/DGI”, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III - 31/08/2015

"Gráfica San Telmo SA" Cam. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala V, 22/11/2018.
EOLJU186512A

"Guaraní S.A.C.I.F.I2 Cámara de apelaciones Contencioso Administrativo
Federal, Sala III, 13/05/1982

"Mutual 7 de Noviembre" CNFed Cont Adm, Sala IV 12/11/2019

"Nazzetta Diego Andrés c/ CNRT -Resol 2233/04 s/ medida cautelar",
C.N.Cont.-Adm. Federal - Sala I, 18/11/2005

"Search Organizacion de Seguridad SA"(TF 24914-I) c/ DGI "CNCAF Sala II
27/12/2012

"Velazquez, Enrique Gustavo c/DGI" - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV
25/04/2013

Tribunal Fiscal de la Nación

"Anaerobicos SA" TFN, Sala B, 17/05/2005

"Braggio, Elvira" TFN Sala C 12/04/2012.

"Cos Art SA s/apelación" (Expte 23.541-I) TFN, Sala A, 04/07/2008

"Hijos de Benito Fresco SRL" TFN, Sala A, 31/03/1998

"La casa del arte gráfico c/AFIP" TFN, Sala C, 07/04/2005.

"Profum SA s/recurso de apelación" TFN, Sala A 16/06/2014

"Rizzi Distribuciones SA" - TFN - SALA A - 20/09/1999

"Solares de Olivos SA" TFN, Sala A - 31/08/2005

"Tabaco Argentino S.A. c/AFIP" TFN, Sala A, 26/02/2019

"Vicente Domingo Daniels/ Apelación" (Expte 48715-1) TFN, Sala A -
03/04/2019

Cámara Nacional en lo Penal Económico

"C.E.S s/infracción L. 11683" CNPE, Sala B, 07/02/2020

"Echegaray, Julio Cesar s/infracción Ley 11.683" CNPE, Sala A - 28/04/2016

L.A.D. s/Ley 11.683" Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, 27/11/2020

"Lin Rong Fang s/ infracción Ley 11.683" CNPE, Sala A, 01/08/2018

Camara Nacional de Casación Penal

"Di Biase, Luis Antonio y otros s/ recurso de casación e inconstitucionalidad" CNCP, Sala IV, 04/07/2004

"Garcia Mario W. s/ recurso de casación" CN Casación Penal, Sala II - 07/10/1994

Juzgados Nacionales en lo Penal Económico

"Escudero Daniel E. (N° 8999) y Markarian Alina (N° 9039), Juzg. Nac. Penal Ec. - N° 6 -Secretaría N° 12, 24/11/1993

"Machado Maria E. s/ infraccion Ley 11.683" JNPE N°5 - 26/11/1997

"SOMISA s/ Apelación Ley 11.683" JNPE N° 3 - 06/11/1990

Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico

"Yu Jian s. infracción - ley 11.683" Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Económico Nro. 3 - 24/05/1999

Camara Federal de Apelaciones de Córdoba

"Barolo, Guillermo A. por El Lomo y Cía. S.R.L. c/ Administración Fed. de Ingresos Públicos", Cám. Fed. de Ap. de Cba., sala A, 14/11/2005

Camara Federal de San Martin

"Benítez, Fernando Javier s/apelación de clausura" Cám. Fed. San Martín, Sala I - 12/06/2013

Juzgado Federal de 1ra Instancia en lo Criminal y Correccional

"Automotores Bonelli"; Juzgado Federal de 1a Instancia en lo Criminal y Correccional Nro. 2 de San Martín; - 26/03/2010.

Tribunal Oral Criminal Federal

"Adot Oscar Gabriel" Tribunal Oral Criminal Federal N°1 22/02/1995

Juzgado Federal de Tucuman

“Atanor SCA y Agroproducción SA” (Expte 1883/2015) Juzgado Federal de Tucuman N° 2 ; 29/05/2015

DOCTRINA

ALONSO REGUEIRA ENRIQUE M (2013) “*Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino*” 1° edición - Buenos Aires: La Ley

<http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/libros/pdf/la-cadh-y-su-proyeccion-en-el-derecho-argentino/009-pique-legalidad-y-retroactividad-la-cadh-y-su-proyeccion-en-el-da.pdf>

ALVAREZ ECHAGUE J.M. y SFERCO J.M. (2019) “*Derecho Penal Tributario, Análisis integral y sistemático. Derechos y Garantías fundamentales*” 1° Edición, Buenos Aires: Ad-Hoc

ALVAREZ ECHAGUE J.M (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 obra colectiva “*Tributación Local. Provincial y Municipal-Tomo II*”, (pág 1283 y ss) Buenos Aires: Ad - Hoc.

www.aeyasoc.com.ar/publicaciones/Articulo-JMAE-Sanciones-Tributarias.pdf

ALVAREZ ECHAGUE J.M. (2002) “*La Clausura en Materia Tributaria*”; Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc

ALVAREZ ECHAGUE J.M (1999) “La Ley penal tributaria N° 24.769. Análisis exegético”, Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires 07/1999 - Pág 7 y ss
<http://www.aeyasoc.com.ar/publicaciones/articulo14.pdf>

ARRUALDE, ALDO M. (2009) “*El agente fiscal encubierto y la sanción de clausura*” Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni

BACIGALUPO E. (1999) “*Principios constitucionales del Derecho Penal*” Edición Rústica, Buenos Aires: Hammurabi SRL

https://www.sijufor.org/uploads/1/2/0/5/120589378/71.-_bacigalupo_-_principios_constitucionales_de_derecho_penal.pdf

BACIGALUPO E. (2014) -"Lineamientos de la Teoría del Delito" (2014) 4° Ed. Buenos Aires: Hammurabi SRL

BIDART CAMPOS G. (1975) "Manual de Derecho Constitucional Argentino" 4° Edición, Buenos Aires: Ediar.

BORINSKY, M.H, GALVAN GREENWAY, Juan P.; LOPEZ BISCAYART, J.y TURANO, P. N., (2012) "Régimen Penal Tributario y Previsional" ,, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores.

CAFFERATA NORE, J.I. (2011) "Proceso penal y derechos humanos : la influencia de la normativa supranacional sobre derechos humanos de nivel constitucional en el proceso penal argentino" 2ª ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Del Puerto.

<https://www.cels.org.ar/web/wp-content/uploads/2016/10/Proceso-penal-y-derechos-humanos.pdf>

CARRIO Alejandro D. (1994) "Garantías constitucionales en el proceso penal" Ed. 3ra -Buenos Aires: Hammurabi SRL

CHICOLINO FERNÁNDEZ Y OTROS (2007) "Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional" Buenos Aires: Editorial Buyatti

CONDE MUÑOZ Francisco (1989) "Teoría general del delito", Valencia: Tirant Lo Blanch

CORTI A. (1981), "Sanciones civiles y penales aplicables en materia tributaria", Doctrina Tributaria, Tomo I, Buenos Aires: Errepar.

CREUS C. y BASILICO R (2020) "Derecho Penal-Parte General" Ed. 6ta, Buenos Aires: Editorial Astrea

CREUS Carlos (1988) "Derecho Penal. Parte General." Buenos Aires: Astrea

CUNEO LIBARONA M. (2012) "Procedimiento Penal: Garantías Constitucionales en un Estado de Derecho" - 1° Edición, Buenos Aires: La Ley

DESTUNIANO Alfredo (2020) - *“Las hipótesis comisivas de los ilícitos punibles de la ley 11.683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa”* - C.P.C.E.C.A.B.A, Edicon

<http://edicon.org.ar/producto/las-hipotesis-comisivas-de-ilicitos-punibles-de-la-ley-11683-reflexiones-para-la-defensa-del-ciudadano-en-sede-administrativa/>

DÍAZ VICENTE OSCAR (1994) *“La seguridad jurídica en los procesos tributarios”*, Buenos Aires: Editorial Depalma

DIEZ Fernando y RUETTI German (2016) *“Procedimiento Tributario: Ley 11.683 comentada”* Buenos Aires: La Ley

EDWARDS, Carlos Enrique (2000) *“Régimen Penal Tributario”* 4° Edición, Buenos Aires: Editorial Astrea

FOLCO Carlos M. y Gomez T. 2020 - *“Procedimiento Tributario: Ley 11.683- Decreto 618/97”* -10° Ed. Buenos Aires: La Ley

FONTAN BALESTRA C. (1998) *“Tratado de derecho penal”*, Buenos Aires: Abeledo Perrot

GARCIA VIZCAINO C. (2019) - *“Manual de Derecho Tributario”* 4ta Ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot

GORDILLO AGUSTÍN *“Procedimiento Administrativo I. Concepto de Procedimiento Administrativo”* https://gordillo.com/pdf_tomo2/capitulo9.pdf

NUÑEZ RICARDO C. (2009) *“Manual de Derecho Penal – Parte General”* 5ta Ed.- Córdoba: Lerner Editora S.R.L.

PÉREZ DUHALDE RAMIRO (2015) *“Principio de legalidad estricta en materia penal. Breve historia y desvíos. El caso del terrorismo.”* Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales- Universidad de La Plata.,210-226 http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/50655/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y

ROBIGLIO CAROLINA L. (2016) *“Garantías judiciales en el derecho administrativo sancionador. Repaso de criterios jurisprudenciales sobre la*

Convención Americana de Derechos Humanos” *Revista de Doctrina Penal, Tributaria y Económica* 2009-2016, pág 11-41

ROBIGLIO CAROLINA L. (2021) “Repaso de los elementos del tipo penal y otros aspectos relevantes de la evasión fiscal” *Doctrina Tributaria Errepar Tomo XVII*, pág 807 y ss

<https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20210701135131814.html?k=CAROLINA%20ROBIGLIO>

SOLER Osvaldo H. (2011) *“Tratado de Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal”*, 4ta Ed. - Buenos Aires: La Ley https://www.soler.com.ar/publicaciones/Tratado_de_Derecho_Tributario_Osvaldo_H_Soler.pdf

STORNINI NATALIA S. (2008) *“Consecuencias del principio nullum crimen nulla poena sine lege”* Buenos Aires: La Ley

TARRIO MARIO C. (2008) *“Teoría finalista del delito y dogmática penal”*- 1º Edición, Buenos Aires: Cathedra Jurídica

TERRAGNI MARCO A. (2014) *“Manual de Derecho Penal – Parte General y Parte Especial”* 1ra Edición, Buenos Aires: La Ley

VILLEGAS Héctor B. (1993) *“Régimen penal tributario Argentino”*, Buenos Aires: Editorial Depalma

ZAFFARONI E., ALAGIA A. y SLOKAR A. (2006) *“Manual de Derecho Penal. Parte General”* -2º Edición, Buenos Aires: Ediar [https://www.zonalegal.net/uploads/documento/Zaffaroni-Manual%20de%20Derecho%20Penal%20Parte%20General%20\(Ed%20%202006\)%20\(1\).pdf](https://www.zonalegal.net/uploads/documento/Zaffaroni-Manual%20de%20Derecho%20Penal%20Parte%20General%20(Ed%20%202006)%20(1).pdf)