

**¿LA APLICACIÓN SIMULTANEA DE INFRACCIONES Y DELITOS
FISCALES SUPONE CASTIGAR DOS VECES UN MISMO HECHO?
¿ESTAMOS ANTE UNA VIOLACION DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD?**

Marcello Franco Dell'Isola¹

-En un plano estrictamente técnico-jurídico, la doctrina italiana mayoritaria, entiende el delito tributario como un hecho activado contra los tributos, o un hecho dirigido contra las relaciones tributarias, que tienen del lado activo al Estado y del lado pasivo al contribuyente.²

Representan una especie del genus “delitos financieros”.

Estos últimos se concretan, siguiendo una orientación jurisprudencial consolidada en Italia, no solo cuando el tributo es evadido, sino todas las veces que se elude una prestación sancionada penalmente impuesta al ciudadano en beneficio del Estado, aun cuando tales prestaciones conciernen a la disciplina administrativa de la organización financiera, y por lo tanto, tienden a facilitar la actividad de los órganos dispuestos para las verificaciones o cobro de tributos.³

- CARNEVALE sostenía que el delito fiscal, en cuanto lesiona los Derechos del Estado a los tributos singulares debe considerarse como tal, mientras que si los Derechos Tributarios, no son ofendidos sino que solamente se violan aquellas cautelas que el Estado ha considerado necesario imponer para el más seguro y ordenado cobro de los tributos se está ante una contravención.⁴

- Algunos autores consideran que las sanciones que no tiendan solamente a reestablecer el Derecho violado o a reparar el daño constituyen penas.

Por esta vía se desvanecen las diferencias ontológicas entre delitos e infracciones fiscales ya que ambas participan de idéntica naturaleza penal.

Se trataría, en todo caso, de conductas violatorias de aquellos preceptos que imponen la obligación de contribuir con ciertas prestaciones financieras a la satisfacción de las necesidades de la colectividad, castigadas con la restricción o la pérdida de un bien jurídico del que son titulares los agentes de las mismas.

Atribuirle a las sanciones y a los delitos idéntica naturaleza punitiva sirve de fundamento para la aplicación subsidiaria de las normas penales de carácter general.

¹ Profesor Adscripto de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República.

² Moccia, Sergio, *Il Diritto Penale tra Essere y Valore*, p. 274.

³ Lo Monte, Elio, *Principios del Derecho Penal Tributario*, p. 120.

⁴ Carnevale, “Il Reato Contra L'erario”, Legge XVI, 1906, 1555.

Así PASTOR CALVO, sin considerar penas a las sanciones aplicables a los ilícitos fiscales o infracciones tributarias, afirma que éstas últimas tienen “...una clara naturaleza punitiva y que integran lo que genéricamente puede denominarse materia punitiva...el reconocimiento del carácter punitivo de las infracciones fiscales tiene importante significado, referente a la aplicación de los principios generales del Derecho represivo o punitivo...”.⁵

En igual dirección se expresa el maestro VALDÉZ COSTA, quien se pronuncia a favor de la naturaleza punitiva de las sanciones fiscales y la consiguiente aplicación de los principios generales.⁶

En la doctrina Argentina ya AFTALION se pronunciaba en el sentido de no reconocer diferencias sustanciales entre los delitos y las faltas administrativas al expresar que “... la circunstancia de que en ninguna parte las posturas autonomistas en materia de derecho penal administrativo hayan elaborado un sistema de principios originales parigualables, en cuanto garantías de la seguridad jurídica, a los del derecho penal y el procesal clásicos, nos lleva a ratificar nuestra tesis de que la total emancipación de estos últimos principios conduce, en la practica, al enseñoramiento de la inseguridad...”.⁷

Por su parte, ZAFFARONI ha sostenido que “...el derecho penal administrativo no es materia penal sino una rama paralela del mismo...la naturaleza de la pena administrativa revela que la misma tiene carácter reparador, pero también persigue un propósito preventivo especial...el derecho penal es el único cuya coerción procura la prevención especial en tanto que el resto del orden jurídico procura la reparación (que incluye la reposición cuando es posible)...el derecho penal administrativo se caracteriza por proveer a la seguridad jurídica por ambas vías. De allí que dicha legislación por participar parcialmente de la función preventiva especial, debe respetar las garantías que rigen para la legislación penal...”.⁸

- En nuestro Derecho, las faltas administrativas y las penales, o dicho de otro modo, las infracciones administrativas o infracciones a preceptos legales no penales y las infracciones penales propiamente dichas, están diferenciadas a texto expreso.

El artículo 91 del Código Penal establece a texto expreso que no se reputan penas ni “las multas que establecen las leyes en materia de impuestos” (numeral cuarto), ni “las multas y los arrestos que imponen las ordenanzas municipales y los reglamentos de policía” (numeral quinto).

IRURETA GOYENA en sus notas explicativas al Código Penal aclara, respecto del citado numeral cuarto que “...yo he preferido seguir la doctrina de Mangin en contra de la de Blanche, Chauveau, Helie por considerar que la indemnización que es un elemento civil que prepondera sobre la pena que constituye un factor represivo...”.

⁵ Pastor Calvo, Justo, “Infracciones Tributarias y Estado de Necesidad”, en *Revista Tributaria*, nº 22, Tomo V, pp. 3 y sigtes.

⁶ Valdéz Costa, Ramón, “La Defraudación”, en *Revista del Colegio de Abogados del Uruguay*, Año 1957, Tomo I, nº 1, pp. 14 y 15.

⁷ Aftalion, Enrique, citado por Reta, Adela, en *Revista de Derecho Penal Uruguayo*, nº 3, p. 107.

⁸ Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Manual De Derecho Penal. Parte General*, pp. 79 y 80.

Acerca del numeral quinto expresa que “...*el razonamiento precedente carece de validez aplicado a las multas y arrestos que imponen las ordenanzas municipales y los reglamentos de policía, pero me ha parecido preferible despojar tales sanciones de todo carácter represivo, por la índole esencialmente disciplinaria de las contravenciones que tienen por objeto reprimir y la repercusión desnaturalizante que de no seguir este camino, habría de llegar a ejercer sobre el casillero judicial...*”⁹

- No podemos desconocer que para nuestro Derecho Positivo, más allá de valoraciones teóricas, existe una diferencia visible entre la naturaleza de la pena y la sanción fiscal lo que no implica desconocer el carácter represivo de esta última.

Vale señalar la coincidencia a la que arriban RETA y ZAFFARONI en cuanto a que “... *en la sanción fiscal predomina la prevención sobre la retribución en tanto que la pena, es en esencia, retributiva pese a las finalidades que se le asigne en materia de prevención general e individual...*”¹⁰

- El paralelismo de las vías administrativa y judicial se sintetiza en el “*principio de independencia de las vías*” el cual ha sido cuestionado por ser el justificante de la doble imposición que su existencia supone.

Tal vez sea éste uno de los temas más polémicos relacionados con los ilícitos tributarios.

- Se ha sostenido la posible violación del principio del “*non bis in ídem*” que supone la prohibición de que una misma conducta sea castigada dos veces, es decir duplicidad de sanciones para una misma acción u omisión.

Como hemos señalado precedentemente, el campo del Derecho Penal debe ser restringido lo más posible reduciendo únicamente su existencia para aquellos casos en que fallen los otros mecanismos institucionales de solución de conflictos que tiene el Estado.

Postulamos un sistema penal de mínima intervención, de última ratio, que sea subsidiario a otras soluciones al conflicto social y que ingrese en escena como último recurso cuando aquellas no puedan abordarlo.

El Derecho Penal sólo debe operar en caso que exista peligro o lesión efectiva de bienes jurídicos relevantes, será el remedio último para abordar situaciones que engendren una potencial o efectiva dañosidad social de bienes jurídicos objeto de tutela.

Esto último se sintetiza en el “*principio de accesoriedad o naturaleza accesoría del Derecho Penal*” que supone que éste sólo debe operar o intervenir cuando no existen otros mecanismos institucionales para tutelar los bienes jurídicos en riesgo de afectación o cuando los que existen han resultado inoperantes y no garantizan una eficaz defensa de los Derechos del Estado.

Debemos descartar toda utilización del Derecho Penal como instrumento o herramienta de fines meramente recaudatorios por parte del Estado.

⁹ Irureta Goyena, José, en Notas Explicativas al Código Penal, art. 91, inc. 4 y 5.

¹⁰ Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Manual de Derecho Penal. Parte General*, pp. 79 y 80.

No obstante ello existen situaciones puntuales que han sido objeto de sanción, simultáneamente, tanto a nivel administrativo como a nivel penal, lo que ha llevado a sostener que se estaría perpetrando, en dichas hipótesis, una violación al principio de “*non bis in ídem*” que es a nuestro criterio una expresión del principio de legalidad.

- La superposición de tipos penales y tipos infraccionales ha sido objeto de un profuso tratamiento doctrinario.

GURFNKEL DE WENDI y RUSSO han sostenido que en los casos de concurrencia de infracciones y delitos estaríamos ante un concurso aparente de normas, el cual se resolvería por el principio de consunción, por lo que la figura penal absorbería a la infracción formal “*dada la enorme diferencia valorativa existente entre los respectivos bienes jurídicos tutelados. En otras palabras, aplicada una condena en sede penal, no resultaría posible juzgar separadamente en sede administrativa lo que ha sido un medio comisivo del delito*”.

La aplicación de infracciones y delitos no podrá hacerse sin lesionar principios fundamentales.¹¹

Con relación a este tema debe indicarse que si bien no es posible distinguir antológicamente a las infracciones de los delitos tampoco es acertado considerar a las infracciones como delitos.

- El Profesor FEDERICO BERRO, ha sostenido que la nueva redacción del delito de defraudación tributaria (artículo 110) trasunta un acercamiento, a todas luces inconveniente, entre ésta y la infracción fiscal de defraudación tributaria (artículo 96), ya que, en la práctica, los mismos hechos van a autorizar un doble castigo, en evidente contradicción con el deseable principio penal de “*non bis in ídem*”.¹²

- Si bien consideramos que debe revigorizarse la tendencia a incrementar el elenco de las infracciones tributarias y por consiguiente su ámbito espacial en detrimento de los delitos fiscales, quedando estos últimos reducidos a un grupo mínimo, integrado por configuraciones típicas cerradas, precisas y determinadas, no tenemos el honor de compartir la posición del multicitado profesor BERRO y nos ubicamos en las antípodas de la misma por las razones que, minuciosamente, abordaremos a continuación.

Estamos en presencia de situaciones donde el poder sancionador del Estado se explicita en ámbitos diversos.

Lo razonable sería armonizar los ilícitos penales y los administrativos de modo tal que no existieran hipótesis de superposición de sanciones por una misma conducta caracterizada por la triple identidad de tratarse de un mismo sujeto activo, un mismo hecho generador de la obligación tributaria y un mismo objeto material.

- El artículo 51 del Código Penal refiere al “*non bis in ídem*” expresando que “*...no influyen en el aumento de la pena las circunstancias inherentes al delito, las que*

¹¹ Gurfinkel De Wendi, Lilian, y Russo, Eduardo, *Ilícitos Tributarios en las Leyes 11.683 y 23.771*, Depalma, Buenos Aires, pp. 269 a 280.

¹² Berro, Federico, *Los Ilícitos Tributarios y sus Sanciones*, pp. 175 y 176.

constituyen por sí mismas delitos independientes, y las que la ley ha previsto como agravantes especiales del hecho...”.

- Cabe preguntarse, entonces, **¿LA APLICACIÓN DEL “PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA DE LAS VÍAS” SUPONE UNA VIOLACIÓN DEL “NON BIS ÍDEM”?**

La Ley General Tributaria Española, en su artículo 77 tras la reforma del 26 de abril de 1985, señala que la administración debe abstenerse de todo o falta hasta que la autoridad judicial no se pronuncie.

El artículo 77.6 de Ley General Tributaria Española reza *“en los supuestos en que la administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de la culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”.*

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la administración tributaria continuara el expediente sancionador con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados”.

La solución se inclina pues a vedar el procedimiento administrativo en beneficio de la actuación del sistema penal evadiendo así la violación del principio *ut supra* cuestionado, sacrificando así el orden tributario administrativo en beneficio de la jurisdicción criminal.¹³

Esta solución esta claramente direccionada a atribuir al orden penal un rol protagónico en detrimento del orden administrativo.

Ciertamente, esta opción pareciera dirigirse en el sentido inverso al que hemos preconizado en este opúsculo donde nos hemos pronunciado a favor de un Derecho Penal de mínima intervención y con un ámbito de actuación claramente acotado respecto de aquel más amplio del que hemos dotado al sistema administrativo infraccionario. Es por ello que expresamos nuestra contrariedad con la opción adoptada por la Ley tributaria de la madre patria.

Si pretendemos un sistema penal que opere en forma subsidiaria a otros sistemas normativos y aplicamos en consecuencia un criterio reductor de aquel debemos priorizar el uso de los mecanismos de contralor administrativo a través del Derecho Administrativo Sancionatorio Fiscal como instrumento primario y principal para abordar el conflicto y recién cuando éste se revele insuficiente o ineficaz para tutelar de modo adecuado los bienes jurídicos objeto de protección le daremos cabida y entrada al sistema penal que no será otra cosa que el último recurso o último bastión al cual recurrir para garantizar la integridad de dichos bienes.

¹³ Citada por Adriasola, Gabriel, en *Los Delitos contra el Orden Tributario. Algunos problemas generales*, p. 6.

- Entendemos que no toda vez que el Estado, al amparo del principio de independencia de las vías, aplica simultáneamente, sanciones en la vía administrativa y en el orden penal, por una misma conducta, se esta violando el principio de “*non bis in ídem*”.

No es de recibo a nuestro juicio concebir como una violación al principio referido la duplicidad de sanciones (administrativas y penales) en los casos en que se aprecie identidad de sujeto activo, de hecho generador de la obligación tributaria y objeto material.

Concebirlo de esa forma supondría una limitación ilegítima del “*ius puniendi*” del Estado ya que la aplicación de una vía implicaría forzosamente la inaplicabilidad de la otra, aún cuando sus naturalezas jurídicas sean claramente disímiles.

El Estado debería pues, en cada caso, optar entre una u otra alternativa punitiva suponiendo inexorablemente que la elección de una implicaría la necesaria exclusión de la otra.

Conceder la prioridad al sistema administrativo sancionatorio fiscal en detrimento del sistema penal propiamente dicho y reducir este último a su mínima expresión no supone necesariamente que la utilización de ambos frente a una misma conducta conlleve a una violación del principio objeto de análisis.

Entenderlo de esa forma supondría que, toda vez que un sujeto, por violar una norma reguladora del tránsito con rango legal provoca un desenlace fatal, sólo podría ser juzgado o bien por la vía administrativa únicamente en cuyo caso se le impondrían, por el Estado, sanciones tales como prohibición de conducir por tiempo determinado, retiro transitorio o definitivo de la licencia de conducir, etc., o bien por la vía penal únicamente en cuyo caso se le impondría, por el mismo Estado, la pena propia del delito que le fuera tipificado, en ambos casos como consecuencia del debido proceso legal.

Veamos el ejemplo concreto del homicidio culpable previsto en el artículo 314 del Código Penal como consecuencia de la conducta imprudente de un conductor ebrio que manejaba su vehículo a alta velocidad, en este caso el Estado recurre, por un lado, al sistema penal, el cual, luego de un debido proceso, reprochara la conducta del infractor, aplicándole una pena dentro de los guarismos punitivos previstos en la estructura típica, y simultánea y paralelamente, ese mismo Estado, someterá esa misma conducta a juzgamiento en el fuero administrativo, y en esa vía, diversa y autónoma respecto de la anterior, le impondrá otras sanciones, estas sí de naturaleza puramente administrativa como la prohibición de manejar por tiempo determinado, multa de naturaleza pecuniaria, etc.

En este ejemplo se evidencia la inexistencia de la violación del principio “*non bis in ídem*” toda vez que existe duplicidad de sanciones por una misma conducta como colofón de la tramitación de sendos procesos paralelos e independientes, de naturaleza jurídica diversa, en los cuales se contemplan integralmente las garantías del debido proceso legal.

La aplicación del proceso penal y el administrativo frente a un mismo hecho no supone de modo alguno la violación del principio “*non bis in ídem*”, se trata de un proceder

lícito del Estado ya que la aplicación de una vía no supone inexorablemente la exclusión de la otra frente a un mismo supuesto fáctico, la una es perfectamente compatible con la otra, sin perjuicio de reconocer la autonomía y la independencia de ambas entre sí lo que torna no vinculantes sus conclusiones.

Análogo criterio se ha adoptado al consagrar la independencia de la acción civil de la penal en la Ley 16.162.

Al respecto el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de Primer Turno ha sostenido que “...*la independencia absoluta y definitiva de los procesos civil y penal que admite incluso la hipótesis de fallos contradictorios en cada una de las sedes, uno penal absolutorio y otro civil condenatorio, recién se consagra en la Ley 16.162. Por ello el damnificado puede promover y terminar el proceso civil simultáneamente con el proceso penal y con entera prescindencia de las vicisitudes y conclusiones de ésta última...*”¹⁴.

Si el Estado debiera ceñir su poder punitivo a una sola esfera de actuación, excluyendo la otra de toda intervención y si priorizamos la vía administrativa por sobre la vía penal entonces la consecuencia sería que estos hechos quedarían fuera del alcance del sistema penal dado que el uso estatal de ambas vías supondría una violación del principio “*non bis in ídem*”.

Consideramos que la aplicación simultánea de sanciones, en el orden administrativo y en el fuero penal, ante una misma conducta, como colofón de procesos paralelos e independientes seguidos con apego irrestricto a las garantías constitucionales, no supone una violación del principio “*non bis in ídem*”.

Un caso destacable es el de Francia, donde se admite la acumulación de las sanciones administrativas y penales. El fundamento se encuentra en considerar que se trata de dos sanciones con naturaleza diferente y, por tanto, no se vulnera el “*non bis in ídem*”.

Algo similar sucede en Bélgica, donde también cabe la doble sanción.

En similar sentido se pronuncia el Código Tributario peruano en su título II en los artículos 189 al 193 referirse a los delitos al señalar que corresponde a la Justicia Penal Ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos de tributación, de conformidad a la legalización sobre la materia y que las penas por delito tributario se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiera lugar, no habiendo lugar a reparación civil en los delitos tributarios correspondientes, que es independiente a la sanción penal. El Código Fiscal de Perú define a las **infracciones tributarias** como “...*toda acción u omisión que importe violación de las normas tributarias formales o sustanciales...*”.

- En igual sentido en la República Argentina la **LEY 24.769 (regula los delitos fiscales)** en su artículo 17 señala que “...*Las penas establecidas por esta Ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales...*”.

¹⁴ Sentencia n° 87 del 22/06/1992 del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de Primer Turno. En igual sentido, Sentencia n° 120/92 del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de Tercer Turno, en *Revista de Derecho Penal*, n° 10, p. 306.

Y en su artículo 20 establece que “...la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o provisional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal...”.

En su inciso final el artículo 20 establece que “una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicara las sanciones correspondientes sin alterar las declaraciones de hechos contenidos en la sentencia penal”.

- A nuestro juicio concebir que la duplicidad de sanciones en vías independientes, ante una misma conducta, configura una ofensa del principio objeto de estudio, supondría que en materia fiscal toda vez que el Estado viera cercenado en forma ilegítima su derecho a percibir tributos como consecuencia de un proceder engañoso o fraudulento de un contribuyente que constituya delito, si recurre al sistema penal para su reproche, la consecuencia sería que al ser juzgada la conducta del infractor por la Ley penal sería imposible su juzgamiento por las normas del Derecho Infraccionario Administrativo lo que significa que el Estado debería renunciar en los hechos a imponer multas y sanciones y a gestionar su cobro además del importe de los tributos adeudados pues si lo hiciera violaría el principio de “*non bis in ídem*”.

Esto parece un despropósito si consideramos que toda vez que existe un hecho con apariencia delictiva los funcionarios públicos tienen la obligación de denunciar so pena de incurrir en el delito previsto en el artículo 177 del Código Penal (omisión de los funcionarios públicos en denunciar delitos) y si lo hacen y en consecuencia entra en funcionamiento el Fuero Penal quedaría excluido el Estado del Derecho de utilizar el orden administrativo para gestionar el cobro de los tributos adeudados más sus multas y acrecidas legales, lo cual supondría una renuncia a su Derecho de recaudar, máxime teniendo en cuenta que el orden penal no es el ámbito adecuado para que el Estado gestione su Derecho de cobro al infractor fiscal.

En conclusión entendemos que la duplicidad de sanciones, ante una misma conducta, como corolario de procesos seguidos en vías independientes, con respeto pleno a las garantías de los sometidos a ellos, no supone de modo alguno una violación del principio de “*non bis in ídem*”.

Entender lo contrario implicaría que toda vez que exista una sanción administrativa firme dictada en el ámbito administrativo fiscal los Tribunales Penales deberían absolver toda vez que quede acreditada la constancia de una sanción administrativa impuesta con anterioridad por los mismos hechos y fundamentos.

Si bien, reiteramos, que debe ser el fuero administrativo aquel que goce de la prioridad en el abordaje del conflicto fiscal, y sólo, cuando este resulte inoperante para su solución, aparecer en escena el sistema penal como último resorte al cual recurrir para ello, la aplicación simultánea de sanciones, de distinta naturaleza jurídica, tanto en vía administrativa como penal, ante una misma conducta, al amparo del “*principio de independencia de las vías*” no supone una violación del “*principio de ‘non bis in ídem’*”.

Lo que se encuentra vedado es la doble persecución y no la segunda persecución dado que se materializan éstas en vías paralelas e independientes.

Solo la doble persecución, en la misma vía y por los mismos hechos y fundamentos, supondría una violación del principio de “*non bis in idem*” ya que ello importaría una inadmisibles reiteración en el ejercicio del “*ius puniendi*” del Estado e inseparablemente una abierta contradicción con el principio de legalidad.

En igual sentido se pronuncia TOMMASINO al expresar que el principio de “*non bis in idem*” es una regla que prohíbe que se juzgue nuevamente a una persona en el mismo fuero por un mismo hecho o atribución penal, haya existido o no el delito y que está directamente relacionada con la cosa juzgada.¹⁵

- El profesor CAIROLI por su parte señala que la sanción que pudiera recaer en el proceso administrativo no tiene la misma naturaleza ni contenido de la pena impuesta en sede penal, es más están expresamente excluidas como tales.¹⁶

El artículo 91 del Código Penal al consagrar las sanciones que no se reputan penas expresa que, no se reputan penas, “...*las multas que establecen las leyes en materia de impuestos...*” (inciso tercero).

- Un ejemplo de jurisprudencia representativa de esta posición surge de la sentencia número 28/92 dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de Primer turno con integración de los ministros MARIÑO (redactor), ALONSO y GUILLOT, que establece que “...*una misma persona puede ser juzgada simultáneamente o sucesivamente por una conducta única (un solo evento) con fines diversos (administrativo, penal, etc.), mediante procedimientos diferentes (sumario administrativo, o juicio criminal) y merecer más de una sanción por aquel hecho (destitución o pena). Con todo ello no se transgrede el principio de ‘ non bis in idem ’...*”.¹⁷

La posibilidad de llevar adelante ambos procesos y de aplicar ambas sanciones es sostenida por CHIARA DÍAZ quien sostiene que si bien puede existir identidad de persona juzgada y de comportamiento reprochado, lo diferente radica en la causa *petendi*, esto es, cuando la acusación y condena tuvieron en cuenta en un proceso penal el carácter de delito de aquel, mientras en sede administrativa fiscal tal accionar será revelado en el plano disciplinario contravencional, con principios y alcances distintos respecto de la culpabilidad y de las características típicas de las faltas, se trata de orbitas distintas de ejercicio de poder represivo estatal: una de naturaleza penal y otra de naturaleza contravencional.¹⁸

En igual sentido la Corte Suprema de la Nación Argentina ha sostenido que “*el sometimiento a un sumario administrativo y a una investigación penal por los mismos*

¹⁵ Tommasino, Armando, *Principios, Derechos y Garantías en el Proceso*, pp. 31 a 36.

¹⁶ Cairoli, Milton, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, Tomo I, p. 26.

¹⁷ *Revista Uruguaya de Derecho Penal*, Año 1986, n° 2, p. 143, Ficha 72.

¹⁸ Chiara Díaz, *Ley Penal Tributaria y Provisional Número 24.769*, pp. 316 y 317. En igual sentido, Soler, Frohlich y Andrade en obra citada.

*hechos no equivale a una violación de la garantía de ‘ne bis in ídem’ en la medida en que las responsabilidades sean de distinta naturaleza”.*¹⁹

- CONCLUSIONES FINALES:

Sostengo que la independencia de las infracciones fiscales administrativas de modo alguno puede ser total y absoluta, sino que la misma debe enmarcarse en un sistema represivo de normas que funcione organizado y armónicamente.

También esa independencia no es total y absoluta en virtud que las infracciones fiscales administrativas no pueden escapar a su propia naturaleza represiva. Como lo hemos sostenido, este tipo de infracciones fiscales tienen una estructura semejante al delito (especialmente en lo que hace a la tipicidad), se rige por los mismos principios, pero es necesario resaltar su propia existencia en el ámbito de aplicación. Ello implica la posibilidad de aplicar la sanción administrativa con independencia a la sanción privativa de la norma penal, en un juego armónico y sistemático de las distintas reglas.

Por ello sostengo que las infracciones fiscales pueden y deben convivir sistémicamente con la Ley Penal Tributaria.

El principio de legalidad exige que tanto los delitos como las infracciones, ya sean por acción u omisión, estén tipificadas y sancionadas únicamente en las leyes.

En cualquier caso, el conjunto de las infracciones y sanciones tributarias debe regirse conforme a los principios propios del derecho penal.

En la actualidad es opinión generalizada en la doctrina española que los principios generales de derecho han de ser aplicados al derecho administrativo sancionador y así se ha reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional.

En el caso del Tribunal Supremo, su sala 4ª en sentencia de fecha 18/02/1981 ha expresado que “la potestad sancionadora en general debe estar sometida a los mismos principios rectores de las leyes penales ordinarias por sujeción de ambas distintas materias a principios comunes rectores de todo el derecho sancionador”.

Por su parte el Tribunal Constitucional en sentencia número 18/81 expresa que “*los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado*”.

Cualquier reforma en éste ámbito deberá apuntar a lograr un mayor grado de armonía y complementación entre las normas represivas administrativas y las del Derecho estrictamente Penal.

En tal sentido, reafirmo la idea de convivencia de los dos sistemas. La Ley Penal Tributaria (más allá de sus defectos e imperfecciones) es un instrumento legal que

¹⁹ Fallos números 273:66 de La Corte Suprema de la Nación Argentina.

trabaja de forma conjunta y complementaria con las infracciones tributarias en la represión del ilícito fiscal.

- Destacamos que el máximo Tribunal de la Nación Argentina, en un proceso de refinada complementación entre las infracciones y los delitos fiscales, ha expresado en forma reiterada la necesidad que la sanción administrativa se aplique a una conducta tipificada objetiva y subjetivamente. En tal sentido, la jurisprudencia evolucionó de forma notable en la búsqueda de la real intención del sujeto, no quedándose en la acción meramente objetiva.

Sin embargo, bastaría analizar las conductas represivas de sistemas como Italia, Alemania, Francia y Estados Unidos para darnos cuenta la importancia de contar con un sistema fiscal represivo estructurado sobre la base del respeto absoluto por el Derecho de Defensa y los demás principios esenciales del Derecho Penal.

Es de esperar que las eventuales reformas tributarias mantengan un sistema represivo, esencialmente sistemático y armónico, en el cual tanto las normas administrativas como las consagradas en la Ley Penal Tributaria y el Código Penal se encuentran funcionando en forma conjunta a los efectos de evitar lagunas del Derecho o situaciones que se presten a una variedad de interpretaciones para la solución de un caso concreto; situaciones que conspiran tanto contra el contribuyente como contra el Fisco.

El tributarista mexicano Luis RUBIO ha sostenido con acierto que *“Los impuestos son el corazón de toda sociedad. Sin impuestos difícilmente puede haber una comunidad porque los impuestos, independientemente de su monto, constituyen el aceite que hace funcionar la vida de un pueblo”*.