

DEBIDO PROCESO Y DOBLE INSTANCIA EN EL ÁMBITO INFRACCIONAL

TRIBUTARIO

(Publicado en Serie Especial Tributario del diario El Derecho de fecha 28 de agosto de 2007, dirigido por Alberto Tarsitano)

Por Cristian Fernando Scoponi*

*“Allí donde resuenan múltiples las
contradicciones deambulo yo con preferencia.
nadie cede a otro -¡oh placer!- el derecho a
errar”*

GOETHE

SUMARIO: 1.- Consideraciones previas 2.- Marco procesal para la aplicación de sanciones penales. El debido proceso 2.1.- El debido proceso y su aspecto extrínseco: El órgano jurisdiccional 2.2.- La doble instancia y el debido proceso 3.- Naturaleza penal de las infracciones tributarias 4.- Implicancias en el ámbito infraccional tributario del debido proceso y la doble Instancia 5.- A manera de propuesta conclusiva

1.- Consideraciones previas

Si bien el presente trabajo encuentra motivación en una serie de pronunciamientos jurisdiccionales que posteriormente serán objeto de análisis, el mismo pretende ir aún más allá y convertirse en una suerte de esfuerzo por desentrañar el significado del bloque constitucional en lo que respecta al proceso para la aplicación de

* Abogado. Profesor Adscripto de Derecho Procesal Penal (UCA – Rosario). Miembro del Centro de Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Tributario (UCA – Rosario). Miembro del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario. Especializando en Derecho Tributario (UCA – Rosario). Agradezco especialmente a la Dra. Ana Inés Silberstein su desinteresada colaboración en la recolección y análisis de jurisprudencia extranjera.

sanciones a raíz de la comisión de infracciones tributarias. Cabe aclarar que si bien se tendrá en cuenta la legislación positiva vigente en nuestro país con el objeto de concretar algunos postulados, se tratará que la misma no sea óbice a la claridad de razonamientos que nuestra Constitución Nacional –bloque constitucional- nos impone en el abordaje de la temática, casi con visos de teoría general. En este orden de ideas, debemos partir por concebir al derecho procesal como derecho constitucional aplicado, es decir como la derivación y concreción necesaria de los derechos y garantías de que debe gozar todo contribuyente-imputado en el marco de una secuencia procesal acorde a un nivel de respeto y civilización propio de un estado democrático de derecho. Sostiene en este sentido GUERRA FILHO que estamos situados “...enfrente de un doble movimiento en sentidos opuestos, o sea, uno hacia la materialización del derecho procesal, al condicionarlo a las determinaciones constitucionales, y al mismo tiempo, la procedimentalización o la “desmaterialización” del derecho constitucional (...); lo que se pretende sustentar en este punto es que la Constitución posee naturaleza –también- de una ley procesal, así como institutos fundamentales del derecho procesal poseen estatuto constitucional”¹. Lo dicho encuentra su máxima aspiración en la búsqueda de la racionalidad requerida en un estado moderno y la tendencia permanente al logro de la justicia; esta última, no debe ser entendida solamente como una justa apreciación del fondo en orden a la composición final mediante canales institucionales del conflicto parcial, también debe ser visualizada como una justicia procedimental, es decir un anticipo de justicia en el tránsito procesal de conocimiento con el objeto de no tornar ilusoria o tardía la respuesta final, tal lo expresado por el abogado general del Tribunal de Luxemburgo en el caso “*Factortame*” –y que implícitamente hace

¹ GUERRA FILHO, Willis Santiago; Sobre la dimensión jusfilosófica del proceso, en Revista de Derecho Procesal – Medios de Impugnación. Recursos II. Ed. Rubinzal – Culzoni (Buenos Aires – 1999); pag. 578.

suyo el tribunal- en el sentido de que “la necesidad del proceso para obtener razón no debe convertirse en daño para el que tiene razón”².

Resta decir, que la temática estará dirigida en último término a establecer el alcance que es dable reconocerle al debido proceso y la garantía de la doble instancia en el ámbito infraccional tributario; ello requerirá previamente, y con el objeto de lograr una mayor coherencia científica, el análisis del marco procesal apto para la aplicación de sanciones de naturaleza penal en un Estado Democrático de Derecho y a la luz del bloque de constitucionalidad, lo cual supone, también, definir que naturaleza es factible adjudicarle a las sanciones impuestas como consecuencia de la comisión de infracciones tributarias.

2.- Marco procesal para la aplicación de sanciones penales. El debido proceso

Constituye un punto de partida inevitable el establecimiento de las condiciones mínimas que son requeridas para la aplicación de sanciones de naturaleza penal desde una visión general del proceso. En este orden de ideas, primeramente, debemos considerar al proceso como un cúmulo de garantías para el justiciable, es decir como un límite o freno al *ius puniendi* estatal, de manera que cuando el Estado pretenda hacer efectiva alguna sanción penal, ello solo pueda ocurrir luego del tránsito impuesto normativamente para establecer la existencia de las circunstancias sustanciales que habilitan el castigo. De ello se concluye, inicialmente, que el proceso –en cuanto estructura neutra- nunca puede ser utilizado por el estado para la obtención de alguna finalidad disuasiva de determinada conducta lesiva de bienes jurídicos.

² conf. SPISSO, Rodolfo R.; Derecho Constitucional Tributario, 2da. Edición, Ed. Depalma (Buenos Aires – 2000), pag. 537.

Sin duda la mayor conquista producida en esta ámbito, se relaciona con la garantía del debido proceso (*due process of law*), originariamente plasmada en el artículo 48 de la Carta Magna de 1215 en cuanto preceptuaba que “ningún hombre libre podrá ser apresado, puesto en prisión ni desposeído de sus bienes, costumbres y libertades, sino en virtud del juicio de sus pares según la ley del país”, desde donde pasa a la Constitución de Estados Unidos de Norteamérica, por incorporación mediante Enmiendas V y XIV. La primera, establecida en 1791 y direccionada al gobierno federal, establecía que “ninguna persona será privada de su vida, libertad o propiedad sin el debido proceso legal” y la segunda, incorporada en 1866 y aplicable a los estados locales, indicaba que “ningún Estado privará persona alguna de la vida, libertad o propiedad, sin el debido procedimiento legal, ni negará dentro de su jurisdicción, a persona alguna la igual protección de las leyes”. Estos textos fueron receptados, con diversas variantes, en el resto de las constituciones de los países americanos, incluida la argentina.

Abordando nuestro sistema jurídico, creo conveniente efectuar una premisa en orden a sistematizar una serie de conceptos que en muchas ocasiones suelen presentarse como aislados o atomizados y sin la adecuada interrelación. Esto puede expresarse sencillamente del siguiente modo: la locución “debido proceso”, implica un proceso, es decir un tránsito secuencial de actos concatenados dirigidos a un pronunciamiento definitivo, que es “debido”; y es importante resaltar esta noción de “deuda” por parte del Estado para con sus ciudadanos. El elemento “debido” produce una verdadera “cualificación” concreta de ese proceso, es decir establece el contenido de la prestación que deberá cumplir el Estado para saldar integralmente su deuda. Lo importante es destacar la variabilidad que en los distintos estados puede alcanzar ese *debitum*, y ello es así desde que el mismo dependerá de su

génesis normativa concreta, es decir se definirá por el alcance que el poder constituyente le haya otorgado vía constitucional y, eventualmente, mediante la incorporación de distintos tratados. Se aprecia como recobra absoluta vigencia lo dicho en el apartado anterior en cuanto considerar al derecho procesal como un verdadero “derecho constitucional aplicado”. De este modo, y en la noción expuesta del proceso como límite tuitivo de los derechos de las personas, considero que solo en el supuesto de que el Estado satisfaga integralmente ese *debitum* en materia procesal, estaremos frente a una verdadera tutela judicial efectiva, que, como se desprende de lo dicho, de ningún modo se agota con el acceso al goce del debido proceso, sino que requiere que este último posea ciertos estándares intrínsecos y extrínsecos. En síntesis, *el Estado habrá respetado el debido proceso cuando haya satisfecho cabalmente el debitum generado frente a los sujetos en virtud del bloque constitucional y solo de ese modo la tutela judicial podrá considerarse efectiva.*

El debido proceso no ha sido objeto de una adecuada conceptualización, y ello se debe principalmente a que su mayor o menor extensión dependerá en todo caso de las normas que confluyen a dotarlo de contenido para un Estado concreto. En nuestro sistema el contenido del mismo emerge del artículo 18 de la Constitución Nacional³ -aunque previo a la reforma constitucional de 1994 y basado en que esta última no utiliza directamente la expresión, hubo quienes lo consideraron como garantía innominada prevista en el art. 33 CN⁴-, y, en virtud del art. 75 inc. 22 del mismo cuerpo legal, de diversos tratados integrantes del bloque de constitucionalidad, revistiendo fundamental importancia el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el art. 14 del Pacto Internacional de

³ CSJN, *Fallos* 315:1629, 325:3360, 327:4432 entre otros

⁴ Conf. al respecto CHICHIZOLA, Mario; El debido proceso como garantía constitucional, en LL 1983-C, Sección Doctrina, pag. 910 y ss.

Derechos Civiles y Políticos⁵. Respecto del contenido del debido proceso –en lo que hace a la realización del derecho penal- que emerge del marco normativo mencionado, corresponde incluir toda la gama de garantías, entre las que podrían mencionarse, por ejemplo, el derecho de defensa, el derecho al juez natural, que deberá ser imparcial, el derecho a la presunción de inocencia, a ser juzgado en un plazo razonable, el derecho a ofrecer y producir prueba, a una resolución fundada, etc. Solo he mencionado parte de su contenido, ya que realizar una profunda y cabal delimitación del mismo –tarea perfectamente viable- justificaría un trabajo independiente. En adelante, y concordante con el fin propuesto, abordaré el debido proceso penal para responder a un doble orden de interrogantes, en primer lugar si desde un punto de vista extrínseco dicha garantía exige, en virtud de la normativa que le da contenido, particularidades respecto del órgano apto para tornarlo operativo, y, en segundo lugar, indagar respecto de si corresponde incluir como uno de sus elementos estructurantes al derecho a la doble instancia.

2.1.- El debido proceso y su aspecto extrínseco: El órgano jurisdiccional

Hablo de un aspecto extrínseco –e inherente- del debido proceso penal ya que si bien la dimensión orgánica de dicha garantía no hace a su núcleo interno, si tiene repercusiones en cuanto a que existan las condiciones para que el mismo pueda tornarse operativo en los términos de las normas que lo informan. Como aprecia, dichas normas –de naturaleza cualificadora- tiene una doble virtualidad, por un lado delimitan el contenido concreto del debido proceso y por otro –y ligado a dicha garantía- establecen determinadas condiciones extrínsecas para asegurar su vigencia. Se procura evitar que, vía órgano de aplicación, se produzca una distorsión del núcleo de dicha garantía.

⁵ CSJN, *Fallos* 328:1146, 328:1491

Ingresando al análisis de la normativa constitucional en relación a las cualidades que debe reunir el órgano encargado de la aplicación de sanciones de naturaleza penal en aras a salvaguardar la garantía del debido proceso desde el punto de vista indicado precedentemente, aparece como característica esencial la necesidad de que el mismo posea la nota de la *imparcialidad*, que viene reconocida, tal como lo ha sostenido nuestra Corte Suprema, "...dentro de los derechos implícitos del artículo 33 de la CN, o, más estrictamente, derivada de las garantías de debido proceso y de la defensa en juicio establecidas en el artículo 18 de la Constitución Nacional, y consagrada expresamente en los artículos 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos"⁶, los cuales, en virtud del artículo 75, inciso 22 de la CN integran el bloque de constitucionalidad resultando, por lo tanto, de observancia ineludible. Asimismo ha dicho nuestro Máximo Tribunal que "el derecho a ser juzgado por los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa (artículo 18 CN) debe ser entendido como sujeto a la garantía de imparcialidad"⁷.

Cabe aclarar que, en cuanto ligada extrínsecamente al debido proceso como aquí se pretende, la imparcialidad del juzgador es tomada en su aspecto objetivo, es decir considerando la relación del juzgador con el objeto del proceso y los diversos aspectos objetivos estructurantes del procedimiento previsto legalmente para la aplicación de una sanción de naturaleza penal, prescindiendo por lo tanto de la vertiente subjetiva de dicha garantía –ligada a cualidades personales, específicas y concretas de determinado magistrado-. En este aspecto la Corte Interamericana de

⁶ CSJN *in re* Dieser, María Graciela y Fraticelli, Carlos Andrés s/ homicidio calificado por el vínculo y por alevosía - causa N° 120/02 resuelta el 08.08.2006, cita del Dictamen del Procurador Fiscal que la Corte hace suyo

⁷ CSJN *Fallos* 327:5863

Derecho Humanos⁸ ha sostenido que “el derecho a ser juzgado por un juez o tribunal imparcial es una garantía fundamental del debido proceso. Es decir, se debe garantizar que el juez o tribunal en el ejercicio de su función como juzgador cuente con la mayor objetividad para enfrentar el juicio. Esto permite a su vez, que los tribunales inspiren la confianza necesaria a las partes en el caso, así como a los ciudadanos en una sociedad democrática”⁹. Sin dudas, la cita que precede trasciende, en cuanto a su contenido, lo meramente jurídico para constituir un verdadero axioma en cuanto al esquema jurisdiccional que debe imperar en un estado democrático de derecho; no solo por que coloca a la imparcialidad como un pilar fundamental para la realización de la garantía del debido proceso legal, sino por que contiene una visión del proceso como elemento pacificador, capaz de lograr aquello que manifesté al comienzo de este trabajo en cuanto justicia procedimental.

En referencia al contenido específico de la imparcialidad del juzgador, creo conveniente resaltar dos notas de vital importancia; la primera es la que exige la separación de las funciones de investigar y juzgar, y la segunda –consecuencial de la primera- se plasma en la necesidad de contar con una acusación formal heterónoma que habilite al órgano jurisdiccional para aplicar una sanción penal. En relación a la separación de las actividades investigativas y de juzgamiento, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que “la forma de asegurar al imputado la garantía constitucional de ser juzgado por un juez o tribunal imparcial, importa evitar que el mismo magistrado que intervino en la instrucción del proceso sea aquel que luego llevará adelante el juicio y dictará sentencia, pues la imparcialidad objetiva que corresponde avalar al encausado, sólo podrá garantizarse en la medida que se haga

⁸ Recordando que sobre el valor de los pronunciamientos de dicho Tribunal Supranacional, nuestra Corte Suprema ha expresado que “La Corte Suprema debe subordinar el contenido de sus decisiones a las de la Corte Interamericana de Derechos Humanos” *Fallos* 327:5668 entre muchos otros

⁹ CIDH *in re* Herrera Ulloa vs. Costa Rica, Sentencia del 02.07.2004, consideración 171

desaparecer por completo la mínima sospecha que pudiera albergar aquél, relativa a prejuicios o preconceptos de que estaría imbuido el juez como resultado de la inevitable valoración del hecho y la responsabilidad del imputado, inherente a la etapa de investigación”¹⁰. Es decir, se debe evitar todo tipo de contaminación respecto de aquel que habrá de juzgar sobre la posible existencia de una infracción penal y la consecuente aplicación de una sanción, y ello debe venir garantizado por una adecuada estructura procesal que evite dicha posibilidad, llegando incluso a considerarse violatoria de la garantía de imparcialidad del juzgador la sospecha o el temor de parcialidad. En sentido similar al expuesto precedentemente se expresa el Tribunal Constitucional de España al preceptuar que “el hecho de haber reunido el material necesario para que se celebre el juicio o para que el Tribunal sentenciador tome las decisiones que le corresponda y el hecho de haber estado en contacto con las fuentes de donde procede ese material, puede hacer nacer en el ánimo del Juez instructor prevenciones y prejuicios respecto a la culpabilidad del encartado, quebrantándose la imparcialidad objetiva que intenta asegurar la separación entre la función instructora y la juzgadora”¹¹. Del mismo modo, el Tribunal Europeo de Derecho Humanos¹² señaló, en relación a un supuesto donde el Presidente del Tribunal de Juicio había formado parte del Ministerio Público dirigiendo un departamento de investigación y, a pesar que no había intervenido personalmente en la instrucción, contaba con facultades de supervisión sobre quienes se encargaban de la investigación, que en virtud de la imparcialidad en su aspecto objetivo, todo juez en relación con el cual pueda haber razones legítimas para dudar de su imparcialidad debe abstenerse de conocer en el caso, ya que lo que está en

¹⁰ CSJN *Fallos* 328:1491, voto del Dr. Maqueda

¹¹ STC 145/1988 de fecha 12.07.1988

¹² La jurisprudencia de dicho Tribunal reviste fundamental importancia en esta temática para nuestro sistema jurídico, atento a la similitud existente entre el art. 6 del Convenio Europeo de Derecho Humanos –tratado cuya interpretación y aplicación corresponde al TEDH- y el art. 8 de la Convención Americana de Derecho Humanos – art. 75 inc. 22 CN-.

juego es la confianza que los tribunales deben inspirar a los ciudadanos en una sociedad democrática¹³. Posteriormente el TEDH apartó a un juez de un tribunal de juicio que había intervenido previamente en la instrucción, señalando que el magistrado se había formado una idea sobre la culpabilidad del imputado¹⁴; dicho tribunal sintetiza su doctrina judicial al sostener que “el tribunal debe ser imparcial desde un punto de vista objetivo, es decir, debe ofrecer garantías suficientes para que no haya duda legítima al respecto. Bajo el análisis objetivo, se debe determinar si, aparte del comportamiento personal de los jueces, hay hechos averiguables que podrán suscitar dudas respecto de su imparcialidad. En este sentido, hasta las apariencias podrán tener cierta importancia. Lo que está en juego es la confianza que deben inspirar los tribunales a los ciudadanos en una sociedad democrática y, sobre todo, en las partes del caso”¹⁵.

Desde la génesis del procedimiento sancionador, en cuanto a la separación de funciones y con el objeto de dotar de una mayor fortaleza a la garantía de imparcialidad, es necesario contar con una acusación formal heterónoma que habilite al órgano jurisdiccional para aplicar una sanción penal, de manera que el mismo no sea quien tenga la iniciativa en dicho proceder lo cual supondría contar con ciertos elementos que permitirían sospechar la parcialidad del mismo; dicho criterio es sostenido por la Corte Suprema al considerar que “la garantía consagrada por el art. 18 de la Constitución Nacional exige la observancia de las formas sustanciales del juicio relativas a la acusación, defensa, prueba y sentencia dictada por los jueces naturales. Dichas formas no son respetadas si se dicta sentencia condenatoria sin que medie acusación”¹⁶, estableciendo el alcance que habrá de

¹³ TEDH *in re* Piersack vs. Bélgica, sentencia del 01.10.1982

¹⁴ TEDH *in re* De Cubber vs. Bélgica, sentencia del 26.10.1984

¹⁵ TEDH *in re* Pabla KY vs. Finlandia, sentencia del 26.06.2004

¹⁶ CSJN *Fallos* 325:2019, doctrina que recobro vigencia a partir de *Fallos* 327:120 (17.02.2004)

atribuírsele a dicho criterio, al preceptuar que “a efectos de salvaguardar la defensa en juicio y la imparcialidad como condiciones del debido proceso, la "acusación" debe provenir de un tercero diferente de quien ha de juzgar acerca de su viabilidad, sin que corresponda limitar tal principio a la etapa del debate, pues su vigencia debe extenderse a la etapa instructoria en la cual se decide la necesidad de elevar la causa a juicio”¹⁷.

Con la claridad de conceptos que lo caracteriza, advierte FERRAJOLI que “la separación de juez y acusación es el más importante de todos los elementos constitutivos del modelo teórico acusatorio, como presupuesto estructural y lógico de todos los demás. Esta separación requerida por el axioma *nullum iudicium sine accusatione*, es la base de las garantías estipuladas en nuestro modelo teórico SG. Comporta no solo la diferenciación entre los sujetos que desarrollan funciones de enjuiciamiento y los que tiene atribuidas las de postulación –con la consiguiente calidad de espectadores pasivos y desinteresados reservada a los primeros como consecuencia de la prohibición *ne procedat iudex ex officio*-, sino también, y sobre todo, el papel de *parte* –en posición de paridad con la defensa- asignado al órgano de la acusación, con la consiguiente falta de poder alguno sobre la persona del imputado. La garantía de la separación, así entendida, representa, por una parte, una condición esencial de la imparcialidad del juez respecto de las partes de la causa, que, como se verá, es la primera de las garantías orgánicas que definen la figura del juez; por otra, un presupuesto de la carga de la imputación y de la prueba, que pesan sobre la acusación, que son las primeras garantías procesales del juicio”¹⁸.

¹⁷ CSJN *Fallos* 327:5863

¹⁸ FERRAJOLI, Luigi; *Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal*. Ed. Trotta (Madrid – 1997), pag. 567

Finalmente cabe agregar que si bien he tomado el vocablo imparcialidad por ser el usado frecuentemente tanto en los tratados de derecho humanos cuanto en los diversos pronunciamientos jurisdiccionales, es adecuado resaltar que dicha nota alude a distintos supuestos –todos susceptibles, en cuanto a su no verificación, de lesionar el debido proceso- entre los cuales corresponde establecer que el juzgador no ha de estar colocado en la posición de parte (imparcialidad) ya que nadie puede ser actor o acusador y juez al mismo tiempo; debe carecer de todo tipo de interés subjetivo en la solución del litigio (imparcialidad) y debe poder actuar sin subordinación jerárquica respecto de las dos partes (independencia)¹⁹.

2.2.- La doble instancia y el debido proceso

En este punto, además de dar respuesta al interrogante planteado en relación a si la doble instancia integra el debido proceso, se tratará de atribuir a dicha garantía una fisonomía conceptual sencilla que sirva para facilitar el análisis de las diversas hipótesis concretas que, de acuerdo a los diversos marcos jurídicos de aplicación, se nos puedan presentar.

En relación al interrogante planteado, la respuesta no puede ser otra que la afirmativa²⁰, ya que el debido proceso no se agota con la conclusión de la fase cognoscitiva del proceso mediante una sentencia, sino que debe extenderse a una posible disconformidad de alguna de las partes con dicho acto jurisdiccional, ya que no es posible pretender cercenar el derecho a la doble instancia sin provocar lesión alguna al debido proceso, sobre todo en una visión axiológica de la secuencia

¹⁹ conf. ALVARADO VELLOSO, Adolfo; Introducción al Estudio del Derecho Procesal. Ed. Rubinzal – Culzoni, Reimpresión (Santa Fe – 1995), pag. 261; aun no coincidiendo con este autor en la importancia adjudicada a la noción de debido proceso.

²⁰ En el mismo sentido CIDH in re Herrera Ulloa vs. Costa Rica, párrafo 158

procesal en cuanto encaminada a lograr una verdadera justicia procedimental²¹. En apoyo de lo dicho, sostenía BIDART CAMPOS que cuando existiendo recurso el mismo es indebidamente negado o restringido, la frustración de su empleo resulta lesiva del debido proceso y cercena la amplitud del curso procesal a que tiene derecho la parte²².

Los motivos metajurídicos que fundan la necesidad de contar con una doble instancia o derecho al recurso, encuentran sustento, en primer lugar, en la falibilidad del juicio humano y, a *fortiori*, en el principio de seguridad jurídica²³. En el primer caso debemos partir de la premisa de que todo juicio humano es susceptible de contener un error –valga como demostración la máxima lograda por consenso social según la cual “*errar es humano*”-, y al estar los órganos jurisdiccionales compuestos por hombres, los mismos no escapan a que sus actos puedan resultar signados por esta característica. Ello no implica desconocer que dicho vicio del razonamiento humano se pueda producir en el órgano llamado a conocer en segunda instancia, pero esa posibilidad resulta morigerada en cuanto dichos tribunales, generalmente, poseen una composición colegiada y sus miembros gozan de mayor experiencia que los de primera instancia. En lo que hace a la seguridad jurídica, resulta incrementada dada la posibilidad del justiciable de que el acto jurisdiccional sea objeto de una doble consideración; sobre todo satisface la necesidad psicológica de “*conformidad*” ante una sentencia desfavorable respecto de la cual pudo manifestar su desacuerdo

²¹ Con meridiana claridad la Sala Plena del Tribunal Constitucional de Colombia, mediante sentencia del 30.01.2002, establece que “la consagración de la doble instancia tiene entonces un vínculo estrecho con el debido proceso y el derecho de defensa, ya que busca la protección de los derechos de quienes acuden al aparato estatal en busca de justicia”.

²² BIDART CAMPOS, Germán; Pluralidad de Instancias y Defensas; ED 80-658. La opinión citada es válida solo al efecto de afirmar la inclusión del derecho a la doble instancia o acceso al recurso dentro de la noción de debido proceso; ello debido a que el marco normativo al momento de dicha publicación resulta absolutamente distinto al presente. Hoy bien puede verse esa “existencia de recurso” que en la cita actúa como condicionante de la doble instancia, en las disposiciones mismas de los tratados constitucionalizados, no siendo necesario un desdoblamiento conceptual ni normativo como el que sirve de base a dicha nota a fallo.

²³ Principio que goza de jerarquía constitucional, conf. CSJN *Fallos* 220:5, 243:465, 251:78, 317:218, 321:2933 entre otros

luego de la fase cognoscitiva del proceso, en relación a la cual su tesis no fue recogida en el acto jurisdiccional que pretende modificar. Este rasgo resulta acorde con el fundamento jurídico político que prima en un Estado Democrático de Derecho en el cual, como se dijo anteriormente, el proceso constituye un claro límite al *ius puniendi* estatal, con el objeto de lograr una tutela judicial efectiva de los derechos de las personas y compatibilizarse con la exigencia de la denominada justicia procedimental.

Desde el punto de vista normativo, la doble instancia se encuentra prevista en la Convención Americana de Derechos Humanos –CADH- en el artículo 8, referido a las “garantías judiciales”, establece en su inciso 2 que “toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: ... h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior”; con similar alcance el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dispone en el inciso 5 del artículo 14 que “toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley”.

Inicialmente nuestro Máximo Tribunal tuvo oportunidad de interpretar dicha normativa, concretamente el artículo 8, 2, h) de la CADH, siendo que la misma había sido ratificada por nuestro país mediante la ley 23.054²⁴, en el precedente “Jáuregui”²⁵; allí sostuvo que “la doble instancia judicial no constituye, por sí misma, requisito de naturaleza constitucional”, agregando en tal sentido que “el requisito previsto en el art. 8, apartado 2º, inc. h), de la Convención Americana sobre Derecho

²⁴ B.O. 27.03.1984

²⁵ Fallos 311:274 del 15.03.1988, considerando 6

Humanos, que establece el derecho de toda persona inculpada por un delito de recurrir el fallo ante juez o tribunal superior, sólo debe ser considerado en los supuestos de la sentencia definitiva de la causa u otra resolución asimilable a ella, extremo que se da en el presente proceso; en casos como el *sub examine* aquella exigencia se halla, por otra parte, satisfecha por la existencia del recurso extraordinario ante esta Corte”²⁶.

Posteriormente a que la Corte sentara el criterio expuesto, y que mantendría por algún tiempo, acontece un hecho de notable envergadura, cual es la Reforma Constitucional de 1994 que le atribuye rango constitucional a la Convención Americana de Derecho Humanos y al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –entre otros tratados- con lo cual se produce una alteración sustancial en la estructura normativa. Es por ello que la Corte se ve obligada a revisar el criterio sentado en “Jáuregui”; ello lo hace en el precedente “Girolodi”²⁷, en el cual, tras hacer referencia al cambio analítico que importa la reforma constitucional –considerando 5to.- el tribunal aborda la cuestión con referencia expresa a lo sostenido en “Jáuregui” y establece que “puede sostenerse hoy con nuevos fundamentos que el recurso extraordinario no constituye un remedio eficaz para la salvaguarda de la garantía de la doble instancia que debe observarse dentro del marco del proceso penal como "garantía mínima" para "toda persona inculpada de delito" (artículo 8º, párrafo 2º, apartado h, de la Convención)”²⁸.

²⁶ Ver la advertencia de BIDART CAMPOS sobre la incompatibilidad de dicho criterio judicial con la normativa contenida en los pactos respecto del derecho al recurso en su artículo titulado “El recurso extraordinario no satisface el requisito de la doble instancia que para el proceso penal prevén los pactos internacionales de Derecho Humanos”, ED 129-791

²⁷ Fallos 318:514 del 07.04.1995

²⁸ Cabe mencionar que a la luz de tal doctrina, sentada en el considerando 8vo., la Corte declarará en dicho fallo la inconstitucionalidad del artículo 459, inc. 2, del Código Procesal Penal de la Nación, en cuanto veda la admisibilidad del recurso de casación contra las sentencias de los tribunales en lo criminal en razón del monto de la pena.

Siguiendo con la cronología, la Corte Interamericana de Derechos Humanos dictó una medulosa sentencia en la causa Herrera Ulloa c. Costa Rica²⁹, en la cual, precisando el alcance del “derecho a recurrir el fallo ante juez o tribunal superior”, estableció, en lo que aquí interesa, las siguientes afirmaciones: 1. el derecho de recurrir el fallo es una garantía primordial que se debe respetar en el marco del debido proceso legal, en aras de permitir que una sentencia adversa pueda ser revisada por un juez o tribunal distinto y de superior jerarquía orgánica, 2. independientemente de la denominación que se le de al recurso existente para recurrir un fallo, lo importante es que dicho recurso garantice un examen integral de la decisión recurrida y 3. si bien los estados tienen un margen de apreciación para regular el ejercicio de ese recurso, no pueden establecer restricciones o requisitos que infrinjan la existencia misma del derecho de recurrir el fallo.

Nuestra Corte, se hace eco de dicho pronunciamiento de la CIDH, en el fallo “Casal”³⁰ en el cual, previo a establecer que “desde 1994 el art. 8.2.h de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el art. 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos pasaron –sin duda alguna- a configurar un imperativo constitucional” indica, con cita del fallo Herrera Ulloa, que lo normado en dichos artículos “no exige que la sentencia contenga otras violaciones a derechos humanos, sino que en cualquier caso exigen la posibilidad de revisión amplia por medio de un recurso que se supone debe ser eficaz”³¹. Sin duda el criterio asumido

²⁹ Del 02.07.2004

³⁰ Fallos 328:3399 del 20.09.2005. Por dicha sentencia la Corte produce una apertura respecto de lo normado en cuanto a las causales de procedencia del recurso de casación (art. 456 CPPN), extendiéndolo a cuestiones de hecho en la medida de su compatibilidad con el principio de inmediación. Recepta expresamente el principio del “examen integral” plasmado por la CIDH en Herrera Ulloa (párrafo 165).

³¹ Tanto la doctrina judicial de la CSJN como de la CIDH, en cuanto receptan el principio de la “revisión integral”, son coincidentes con los sostenidos por el Comité de Derechos Humanos de Naciones Unidas en las Comunicaciones 701/1996 del 20.07.2000 (Gómez Vázquez c. España) y 1007/2001 del 07.08.2003 (Sineiro Fernández c. España). En sentido coincidente, ha sostenido BIDART CAMPOS que “la norma del Pacto que habilita el recurso ante tribunal superior enfoca una vía de apelación amplia, sobre los hechos y el derecho, en la que quepa renovar el tratamiento integral de la decisión inferior impugnada recursivamente” (La doble instancia en el Proceso Penal, ED 118-877).

por la Corte es el que se impone por imperativo del bloque constitucional, de allí la plausibilidad de dicho pronunciamiento constitutivo de un verdadero ejemplo de interpretación progresiva con efecto abrogatorio de la norma que colisiona con la carta fundamental.

Sintetizando lo dicho, podemos afirmar que la garantía de la doble instancia incorporada a nuestro derecho interno mediante los Tratados de Derecho Humanos mencionados, comprende el acceso a un recurso que posibilite una revisión amplia e integral de la sentencia impugnada, atribuyendo plena jurisdicción al tribunal *ad quem* y garantizando a las partes la vigencia del principio de contradicción³².

Finalmente, y con el objeto de contribuir a la amplitud de debate, es necesario poner de relieve dos hipótesis que representan algún grado de dificultad y que refieren en primer lugar al supuesto de verificarse absolución en primera instancia y condena en segunda y, en segundo término, a la condena impuesta por el Máximo Tribunal – competencia originaria de la CSJN prevista en el art. 117 CN-. Respecto de la hipótesis enunciada en último término ha dicho el Comité de Derecho Humanos de Naciones Unidas que “si bien la legislación del Estado parte dispone en ciertas ocasiones que una persona en razón de su cargo sea juzgada por un Tribunal de mayor jerarquía que el que naturalmente correspondería, esta circunstancia no puede por sí sola menoscabar el derecho de acusado a la revisión de su sentencia y condena por un Tribunal superior, de lo contrario se produce una violación al art. 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos”³³. Sin duda, este supuesto resulta de extrema dificultad en cuanto a la toma de posición respecto del acierto o no de la doctrina establecida por el Comité de Derecho Humanos; dejo

³² Respecto de la vigencia del principio de contradicción en la segunda instancia conf. Pleno del Tribunal Constitucional Español 167/2002, donde recepta la doctrina del TEDH inicialmente recogida en el caso *Eckbatani vs. Suecia* (26.03.1988) y consolidada en *Constantinescu vs. Rumania* (27.06.2006).

³³ Comunicación 1211/2003, *Olivero Capellades c. España* de fecha 08.08.2006, párrafo 7

abierto el debate sobre este punto, no sin recordar la máxima según la cual “el límite de lo exigible es lo posible”.

En relación a la hipótesis planteada en primer lugar –primera instancia absolutoria y segunda condenatoria- también se ha expresado el Comité de Derechos Humanos, sosteniendo que “el párrafo 5 del art. 14 –PIDCyP- no solo garantiza que la sentencia sea sometida a un tribunal superior, sino que la condena sea también sometida a una segunda instancia de revisión. La circunstancia que una persona absuelta en primera instancia sea condenada en apelación por el tribunal de segunda instancia, en ausencia de una reserva por el Estado parte, no puede por sí sola menoscabar su derecho a la revisión de su sentencia y condena por un tribunal superior”³⁴. Previo al análisis, destaco que en dicha comunicación la Sra. Ruth Wedgwood –miembro del Comité-, en su voto particular disconforme, destaca respecto de dicho criterio que el mismo “constituye una argumentación jurídica novedosa para el Comité y, de ser aplicada como norma con carácter amplio, podría trastocar los sistemas judiciales de muchos países de tradición jurídica romanista”. Sin duda dicha disconformidad con el criterio mayoritario tiene como fundamento una visión pragmática institucional, que muchas veces, y este es un caso, ingresa a un ámbito de tensión con la extensión que el legislador o el juez pueden otorgarle a determinado derecho o garantía. Sin embargo, creo que este punto encontraría solución en virtud de otra garantía que impera en el ámbito penal; me refiero al *ne bis in idem*, el cual, sencillamente, implica la prohibición para el estado de someter a juzgamiento o sancionar dos veces a una misma persona por los mismos hechos. Para comprender porque esta garantía, complementada con la prohibición de *reformatio in peius*, contribuiría, de acuerdo a una interpretación cabal de la misma, a solucionar el problema de la segunda instancia condenatoria, debo citar la opinión

³⁴ Comunicación 1095/2002, Gomariz Varela c. España de fecha 26.08.2005, párrafo 7.1

de MAIER, en cuanto sostiene que “el principio *ne bis in ídem*, correctamente interpretado por su solución más estricta para la persecución penal, debería conducir, por sí mismo, a impedir que el Estado, una vez que ha decidido provocar un juicio contra una persona ante sus propios tribunales de justicia, pueda evitar la decisión adversa del tribunal de juicio, mediante un recurso contra ella, que provoca una nueva persecución penal en pos de la condena o de una condena más grave, con lo cual somete al imputado a un nuevo riesgo de condena y eventualmente, a un nuevo juicio (...) si se permite al ministerio público buscar renovadamente la condena con un recurso, al menos ello conduce, necesariamente, a que, cuando la consigue en última instancia o en un nuevo juicio, todavía debe ofrecerse al condenado -por primera vez o por primera vez respecto de esa condena específica- un recurso para atacarla ante el tribunal superior. Se advertirá, al menos, que ello resulta prácticamente imposible desde el punto de vista de la organización judicial y que, en verdad, conduce a un infinito recursivo y procesal, pues siempre es posible pensar, en el sistema del recurso "bilateral", que el acusador conseguirá la condena ansiada ante el Último tribunal y contra ella todavía resulta necesario garantizar un recurso al imputado a quien esa condena afecta. Con alguna perspicacia, se advertirá también, más allá de ello, como queda a la vista la múltiple persecución penal provocada por el Estado, el sometido múltiple al riesgo de una consecuencia jurídico-penal. El único que puede provocar esta persecución penal múltiple es el propio perseguido penalmente, pues el riesgo múltiple queda eliminado si, además, la segunda sentencia de condena eventualmente no puede superar la consecuencia penal que propone la primera sentencia (prohibición de la *reformatio in peius*)”³⁵. Con este criterio interpretativo, al cual adhiero, se imposibilitaría la existencia de

³⁵ MAIER, Julio B. J.; La impugnación del acusador: ¿un caso de *ne bis in ídem*?, publicado en www.cienciaspenales.org

primera instancia absolutoria y segunda condenatoria, ya que, en materia penal, el recurso estaría vedado para el Estado en virtud del principio del *ne bis in idem* y para el caso de que el recurrente ante la absolución sea el propio absuelto –ej. desacuerdo con las causales invocadas para su absolución por cuestiones de prestigio-, la imposibilidad de condena viene impuesta por la prohibición de *reformatio in peius*³⁶.

3.- Naturaleza penal de las infracciones tributarias

Previo al análisis, en apartados posteriores, de las consecuencias que lo dicho hasta aquí tiene en el ámbito infraccional tributario, resulta adecuado establecer sucintamente que naturaleza es acertado adjudicarles a dichas ilicitudes y si, de acuerdo a la posición asumida, resulta viable la aplicabilidad de dichas garantías procesales en toda su extensión. Claro está que no voy a esbozar la evolución que el tratamiento del tema ha tenido, así como tampoco las distintas posiciones que se han sostenido al respecto, obedeciendo ello a que, además de exceder el objeto del presente, es un tema que la mayoría doctrinaria y jurisprudencial ha superado ampliamente. La superación surge de formar un verdadero consenso de sólidos fundamentos en orden a considerar que las infracciones en materia tributaria, en la medida que tienen como consecuencia la aplicación de una pena con fines retributivos, poseen naturaleza penal, siéndoles plenamente aplicables los principios del derecho penal sustancial y encontrándose su juzgamiento alcanzado por las garantías que rigen en el campo procesal penal. Como luego veremos este último aspecto tiene pendiente algún grado de desarrollo que posteriormente será abordado.

³⁶ A título de simple advertencia, por exceder el ámbito del presente, destaco respecto de este principio la influencia que sobre el mismo puede significar la admisión procesal del instituto de la adhesión.

La doctrina parte de considerar que la idea de pena no es exclusiva del Código Penal, sino que los casos de su existencia se hallan abundantemente esparcidos en todo el derecho y también pues, en el derecho tributario (...) en conclusión, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario³⁷; y ello más allá de que la especificidad y la unidad del ilícito tributario ofrecen un acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, lo esencial que cabe remarcar es que las sanciones fiscales revisten un carácter sancionador, establecidas en orden a la prevención y represión de las infracciones y no con miras a la indemnización de daño alguno, lo que denota su naturaleza penal, actuando el Código Penal como repositorio de principios a la luz del artículo 4 del mismo, norma que solo tiene razón de ser respecto de las leyes penales que no tiene naturaleza común, porque, en lo que atañe a estas, su sometimiento a las reglas generales del código surge de su propia naturaleza lo que no se modifica por la circunstancia eventual de estar materialmente separadas del cuerpo de aquel; dicho ello, los principios del derecho penal común tiene vigencia respecto de la demás normas represivas, máxime aún cuando el principio es de raigambre constitucional³⁸, debido a que la posición del Derecho Tributario con respecto al Derecho Constitucional es de total subordinación³⁹. Esto tiene especial importancia ya que el carácter penal, que hace aplicable a los ilícitos tributarios los principios del Código Penal, significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquellas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta

³⁷ conf. JARACH, Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3ra. Edición, Ed. Abeledo – Perrot (Buenos Aires – 2003), pag. 404

³⁸ conf. SPISSO, Rodolfo; op. cit. pag. 594 y ss.

³⁹ conf. VALDEZ COSTA, Ramón; Instituciones de Derecho Tributario, 2da. Edición, Ed. Lexis – Nexis (Buenos Aires – 2004), pag. 7

de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal⁴⁰.

Nuestro Máximo Tribunal, tiene reconocido desde el *leading case* -1968- “Parafina del Plata”⁴¹ la naturaleza penal de las infracciones tributarias; en dicho decisorio se introduce el principio de que “sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”⁴², manteniéndolo luego en múltiples decisiones sobre dicha materia⁴³, siendo, a la luz de la jurisprudencia de dicho tribunal, un tema concluido. En síntesis, corresponde afirmar sin hesitación que las infracciones tributarias –y sus consecuentes, las sanciones- poseen naturaleza penal, siendo por ello aplicables a dichos ilícitos los principios imperantes en el derecho penal sustancial y, mas aún por su clara raíz constitucional, las limitaciones impuestas al *ius puniendi* estatal por las garantías procesales.

4.- Implicancias en el ámbito infraccional tributario del debido proceso y la doble Instancia

Corresponde en este punto hacer merito de lo anteriormente expuesto en orden a establecer que consecuencias tiene la vigencia de lo dicho respecto del juzgamiento de las infracciones tributarias de acuerdo al régimen vigente. Cabe aclarar que por infracciones tributarias, debe entenderse aquellos ilícitos conminados con sanciones de naturaleza penal previstos, básicamente y según nuestra legislación, en la ley 11.683, tanto en lo referente a infracción de deberes formales como materiales. El

⁴⁰ conf. GARCIA BELSUNCE, Horacio; Derecho Tributario Penal, Ed. Depalma (Buenos Aires – 1985), pag. 64

⁴¹ Fallos 271:297

⁴² Me parece oportuno aclarar que en el campo de la dogmática penal, dicha aserción, implica la recepción del “principio de culpabilidad” –incompatible con un sistema de responsabilidad objetiva- y no, como frecuentemente se suele leer, el de “personalidad de la pena”, ya que este último implica que la sanción no trasciende la persona del delincuente (artículo 119 de la Constitución Nacional) y se encuentra previsto en el art. 54 *in fine* de la ley 11.683

⁴³ Fallos 282:193, 289:336, 292:195, 316:1190, 316:1313, 322:519 entre los mas significativos

carácter referencial genérico, permitirá trasladar las consideraciones que siguen al juzgamiento de los ilícitos de la misma naturaleza previstos en los Códigos Fiscales provinciales.

Resulta un común denominador el hecho de que la aplicación de dichas sanciones este a cargo de la administración tributaria, pese a la categórica prohibición prevista en el artículo 109 de la CN que veda al Poder Ejecutivo ejercer, en todos los casos, funciones judiciales⁴⁴. Nuestro Máximo Tribunal ha convalidado la denominada “jurisdicción administrativa”, en materia *extrapenal*, en el *leading case* “Fernández Arias c. Poggio”⁴⁵, alegando que “el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos constituye uno de los modos universales de responder, pragmáticamente, al premioso reclamo de los hechos que componen la realidad de este tiempo, mucho más vasta y compleja que la que pudieron imaginar los constituyentes del siglo pasado y se asienta en la idea de que una administración ágil, eficaz y dotada de competencia amplia es instrumento apto para resguardar, en determinados aspectos, fundamentales intereses colectivos de contenido económico y social, los que de otra manera sólo podrían ser tardía o insuficientemente satisfechos”, condicionando la validez de dicha atribución a lo que se ha denominado “control judicial suficiente” de la decisión administrativa, el cual, en palabras de la Corte, “quiere decir: a) reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios; b) negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, con excepción de los supuestos en que, existiendo opción legal, los interesados hubieran elegido la vía administrativa, privándose

⁴⁴ Prohibición que también debe observarse en el ámbito provincial en orden a lo dispuesto en el artículo 5 de la CN

⁴⁵ *Fallos* 247:646 del 19.09.1960. Se reitera dicho criterio en numerosos pronunciamientos, a título de ejemplo puede citarse *Fallos* 310:2159, 321:776, 328:651

voluntariamente de la judicial. La simple facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad, no satisface las exigencias que en la especie han de tenerse por imperativas”. Este esquema conceptual delineado por la Corte, en una visión “pragmática” de la prohibición contenida en el art. 109 de la CN –antes art. 95- rápidamente se traslada, en cuanto criterio convalidante, al ámbito infraccional. Sostiene la Corte que “la facultad deferida por la ley a la autoridad administrativa para juzgar y reprimir contravenciones, no atenta contra el principio de división de los poderes, la garantía del juez natural ni de la defensa en juicio, siempre que al justiciable le sea brindada la oportunidad de ocurrir ante el órgano judicial con el fin de que cualquier decisión de aquella autoridad que lo afecte sea materia del consiguiente control”⁴⁶. Posteriormente se introdujo algún grado de limitación respecto de la ejecutoriedad del acto administrativo sancionatorio, basado en que “no cabe hablar de “juicio” –y en particular de aquel que el art. 18 de la Carta Magna exige como requisito que legitime una condena-, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de “juicio previo”, si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma”⁴⁷, pero ello no importó cuestionamiento alguno a la facultad de juzgar por parte de la administración, ya que en dicha limitación, no se han tenido en cuenta cuestiones orgánicas, sino que simplemente se ha otorgado vigencia al estado de presunción de inocencia que es de observación imperativa en el juzgamiento de sanciones penales por expresa inclusión en el bloque constitucional.

Esta posibilidad de aplicar sanciones de naturaleza penal por parte de la administración, convalidada jurisprudencialmente, encuentra una serie de

⁴⁶ Fallos 301:1217 del 01.01.1979

⁴⁷ Fallos 284:150 del 01.01.1972. Este criterio fue posteriormente receptado en materia tributaria para atribuirle efecto suspensivo al recurso judicial contra la sanción de clausura *in re* Lapiduz fallos 321:1043 del 28.04.1998

infranqueables óbices para su existencia, siendo el primero de ellos el art. 109 de la CN, eje vital en la división de poderes propia del sistema republicano que la misma Constitución adopta. Sostiene SPISSO que dicho artículo “recoge una tradición que nos viene dada desde los albores de nuestra independencia, y esta estrechamente vinculado con el art. 18, que consagra el derecho de defensa y el principio del juez natural, con el art. 23, el cual aún en una situación excepcional, como es la vigencia del estado de sitio le niega al presidente el ejercicio de funciones judiciales, y también con el art. 29, que anatémiza, imponiendo la penal de infames traidores a la patria, la concesión de facultades extraordinarias, la suma del poder público, sumisiones o supremacías”⁴⁸. Dicho artículo resulta de una contundencia incuestionable en cuanto dispone que “En ningún caso el Presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas”; pero dado que dicha norma -a la luz de los pronunciamientos de nuestro Máximo Tribunal- no resulta ser suficientemente clara o, dicho de otro modo, la misma permite, so pretexto de familiaridad de la administración con la temática o la presunta satisfacción de intereses generales⁴⁹, la existencia de la jurisdicción en manos de la administración, dejare de lado la referida disposición constitucional, para abordar el análisis de la facultad de jurisdicción por parte de la administración en base a la óptica con la que se ha planteado el presente trabajo. Como primer punto, es preciso abordar el tema desde el aspecto extrínseco del debido proceso, para establecer si la administración posee la ineludible nota de imparcialidad que el órgano aplicador de sanciones penales requiere según el

⁴⁸ Conf. SPISSO, Rodolfo; Tutela judicial efectiva en materia tributaria, Ed. Depalma (Buenos Aires – 1996), pag. 19

⁴⁹ Sostiene SPISSO respecto de dichos argumentos jurisprudenciales legitimantes de la jurisdicción administrativa, que “el argumento de la especialización, necesaria ante la complejidad de las cuestiones sometidas a consideración del juzgador, traído a cuento para justificar la existencia de los tribunales administrativos, además de endeble, de manera alguna permite convalidar la trasgresión al art. 109 de la CN. Si el argumento es la eficacia, no existe realmente imposibilidad de crear en el ámbito del Poder Judicial tribunales más altamente especializados que los que conforman los distintos fueros de las jurisdicciones ordinarias”; Tutela....., pag. 19/20

bloque constitucional, y especialmente por el art. 8.1 de la CADH y el art. 14.1 del PIDCyP, ya que ambos receptan la nota de “tribunal competente, independiente e imparcial”. No es necesaria mucha parafernalia para advertir con claridad irrefutable que cuando la administración tributaria aplica sanciones de naturaleza penal, al reunir conjuntamente los roles de juez y parte, no puede de ninguna manera predicarse la imparcialidad de su accionar⁵⁰. Es que extrayendo del tratamiento dado a esta garantía en apartado anterior, se aprecia claramente la ausencia de separación orgánica de las funciones de investigar y juzgar y, evidentemente, la inexistencia de una acusación heterónoma habilitante⁵¹ del juzgamiento y eventual sanción. A su vez, implica un cabal desconocimiento de los criterios emanados de la jurisprudencia, tanto de nuestra Corte como de Tribunales Supranacionales, en el sentido de que la *imparcialidad* implica, ante todo, generar confianza en los justiciables en cuanto a la objetividad del pronunciamiento, evitando, incluso, la posibilidad de sospecha o temor de parcialidad, lo cual no puede garantizarse de otro modo que no sea desde el aspecto orgánico. Es así que, más allá de que en el procedimiento que lleve a cabo la administración tributaria se garantice ampliamente el derecho de defensa del contribuyente-imputado, el hecho de encontrarse reunidos en cabeza de la autoridad sancionadora los caracteres de acreedora, investigadora y juzgadora, posibilita, vía orgánica, la distorsión del núcleo esencial del proceso que para la aplicación de sanciones penales el Estado “*debe*” a los administrados en virtud del bloque constitucional. Sostiene en relación a este punto FERRAJOLI que “la actividad jurisdiccional, como todas las actividades congoscitivas, no esta dirigida a la satisfacción de intereses preconstituidos. Los demás órganos del estado –las instituciones legislativas, el gobierno, los entes públicos, la administración

⁵⁰ En sentido concordante SPISSO, Rodolfo; Tutela..., pag. 63

⁵¹ conf. jurisprudencia citada en notas 6/16

pública-, aún operando con las formas y dentro de los límites establecidos por las leyes, fijan o siguen líneas o finalidades políticas más o menos contingentes, según su colocación institucional y su ámbito de autonomía. Discrecionalidad y/o dependencia, autonomía y/o subordinación jerárquica, poder de dirección u obediencia a las directrices impartidas, caracterizan en consecuencia todas sus actividades, unas veces informadas por la voluntad de la mayoría, otras por el interés de la administración pública. Los jueces, por el contrario, no persiguen ningún interés prejudicial sino solo la averiguación de la verdad en cada causa de que conocen, después de un juicio contradictorio entre sujetos portadores de intereses en conflicto. No sólo por razones estructurales, sino también por razones funcionales, mientras la actividad administrativa es discrecional o bien subordinada a directrices superiores, la jurisdiccional carece de dirección política en tanto que vinculada a la ley, no solo formal sino también sustancialmente. La *sujeción solo a la ley*, como premisa sustancial de la deducción judicial y a la vez única fuente de legitimación política, expresa, pues, la colocación institucional del juez. Esta colocación –*externa* a los sujetos en causa y al sistema político y *extraña* a los intereses particulares de unos y a los generales del otro- se hace patente en el requisito de la *imparcialidad* y tiene su justificación ético-política en los dos valores – la búsqueda de la verdad y la tutela de los derechos fundamentales- antes asociados a la jurisdicción. El juez no debe tener ningún interés, ni general ni particular, en una u otra solución de la controversia que está llamado a resolver, al ser su función la de decidir cuál de ellas es verdadera y cuál es falsa”⁵².

El problema de que la administración juzgue y aplique sanciones de naturaleza penal, resulta aún mas agravado si efectuamos una correcta relación del esquema vigente con la garantía de la doble instancia, que como se estableció en apartado

⁵² FERRAJOLI, Luigi; op. cit., pag. 579/80

anterior, forma parte integrante del debido proceso penal. Implica dicha garantía, según la jurisprudencia citada, el derecho a una “revisión integral” de la decisión que se pretende impugnar, ante un juez o tribunal superior que actuará con plena jurisdicción en relación a su competencia funcional. Es conveniente destacar para esclarecer este punto de análisis que el art. 8.2.h) de la CADH consagra el “derecho a recurrir el fallo ante juez o tribunal superior” al igual que el art. 14.5 del PIDCyP que establece el “derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior”. Esa noción de “superioridad” del órgano llamado a resolver en segundo término sobre el objeto del proceso, tiene como primer consecuencia que la instancia inferior debe reunir las exigencias orgánicas apuntadas, fundamentalmente en cuanto a la imparcialidad, ya que no es posible considerar que a la luz de dichos pactos se tolere la existencia de una instancia inferior no solo en cuanto al grado sino también en cuanto al cumplimiento de las exigencias que debe reunir. Es indudable que dicha garantía implica la posibilidad de cuestionar la decisión dentro de la *misma estructura jurisdiccional* que la emitió. Así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español, en cuanto sostuvo que “el derecho al recurso procesal legalmente establecido supone, dentro de la tutela judicial efectiva del art. 24.1 de la CE, el derecho a la formulación y admisión ante nuevas instancias jurisdiccionales de las pretensiones desestimadas por el tribunal a quo”⁵³; entiéndase que tribunal *a quo* y tribunal *ad quem* deben garantizar el debido proceso, incluyendo el aspecto extrínseco de la *imparcialidad*. La CIDH ha dicho en función de consulta respecto del alcance de las “garantías judiciales” del art. 8 de la CADH, que “el art. 8 no contiene un recurso judicial propiamente dicho, sino el conjunto de requisitos que *deben observarse en las instancias procesales* para que pueda hablarse de verdaderas y propias

⁵³ STC 110/85 de fecha 08.10.1985

garantías judiciales según la Convención”⁵⁴-la cursiva me pertenece-. Sin duda que de dicha opinión de la CIDH se aprecia la exigencia de homogeneidad respecto de cada instancia. Así también se desprende de la doctrina delineada por nuestra Corte en el caso “Marchal”⁵⁵, donde se establece la exigencia de contar con una doble instancia “judicial”; al menos en supuestos como el del fallo, referido a una clausura impuesta por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires. Expresamente los magistrados ZAFFARONI y FAYT, en su voto, hacen extensivas dicha garantía al ámbito infraccional con expresa cita de los sostenido por la CIDH⁵⁶ en cuanto a que el art. 8 de la CADH “no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal”.

Amerita un párrafo a parte el Tribunal Fiscal de la Nación⁵⁷, debido a que es el baluarte de aquellos que sostiene que puede existir una verdadera jurisdicción administrativa en el ámbito tributario. El mismo, es un órgano que se enmarca en la órbita Poder Ejecutivo, mas allá de su semejanza con los órganos del Poder Judicial, en cuanto intención de procurar un actuar objetivo, ya sea desde la forma de designación –por el Poder Ejecutivo previo concurso de antecedentes- y remoción –jurado especial y causales preestablecidas- de sus miembros como de las particularidades que caracterizan a estos últimos –estabilidad, intangibilidad, inamovilidad-. Dicho órgano es competente, vía recursiva, para atender la pretensión

⁵⁴ CIDH Opinión Consultiva 9/87 de fecha 06.10.1987

⁵⁵ Fallo M. 1771. XL. Marchal, Juan s/ apelación de fecha 10.04.2007

⁵⁶ *In re* Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú, sentencia de fecha 31.01.2001, párrafo 70

⁵⁷ Órgano cuya creación, mediante la ley 15265, reconoce como objetivo fundamental el desplazamiento del principio *solvete te repete* de la esfera administrativa

impugnativa del contribuyente contra el acto administrativo que aplica una sanción por la comisión de una infracción tributaria –sin ser el único supuesto conforme el art. 159 de la ley 11683-, con lo cual cabría preguntarse, más allá de la inconstitucionalidad en la génesis de la aplicación de la sanción que se pretende impugnar, si el actuar del mismo podría constituir primera “instancia” en concordancia con el bloque constitucional para de ese modo dejar satisfecha la garantía de la doble instancia, atento a que contra la resolución que dicta dicho tribunal solo procede, como mecanismo recursivo ordinario, el recurso de revisión y apelación limitada ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal. Es claro que por su pertenencia al Poder Ejecutivo le es aplicable, para fundar una respuesta negativa a dicha posibilidad, lo sostenido hasta aquí en cuanto a la incuestionable carencia de imparcialidad de la administración para aplicar sanciones de naturaleza penal. Sin embargo, surge para este órgano un nuevo obstáculo para alcanzar el pretendido rango de primera “instancia”, que es la imposibilidad del mismo de declarar la inconstitucionalidad de una ley o su reglamento⁵⁸. Esta limitación funcional, tiene como principal consecuencia la de implicar una clara agresión al principio de supremacía constitucional, el cual solo tendría vigencia en los procesos judiciales, perdiendo toda eficacia en otros procesos o procedimientos. Sostuvo el Tribunal Constitucional de Perú que “resulta intolerable que, arguyendo el cumplimiento del principio de legalidad, la administración pública aplique, a pesar de su manifiesta inconstitucionalidad, una ley que vulnera la Constitución o un derecho fundamental concreto. En definitiva, esa forma de proceder subvierte el principio de supremacía jurídica y de fuerza

⁵⁸ El art. 185 de la ley 11683 indica respecto del pronunciamiento del Tribunal Fiscal que “la sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal de la Nación”.

normativa de la Constitución y la posición fundamental que ocupan los derechos fundamentales en el ordenamiento constitucional. Por ello, nada impide –por el contrario, la Constitución obliga- a los tribunales y órganos colegiados de la administración pública, a través del control difuso, anular un acto administrativo inaplicando una norma legal a un caso concreto, por ser violatoria de los derechos fundamentales del administrado”⁵⁹. En síntesis, de ninguna manera el Tribunal Fiscal podría constituir primera instancia válida a la luz del bloque constitucional, ya que carece de facultades para asegurar la vigencia misma de dicho bloque y, consecuentemente, del debido proceso penal.

5.- A manera de propuesta conclusiva

A modo de *lege lata*, y teniendo en cuenta las premisas señaladas en cuanto a considerar al proceso como límite al *ius puniendi* estatal que tiende al logro de una verdadera justicia procedimental, como encarnación del derecho constitucional, el cual genera un “*debitum*” para el estado en el diseño del tránsito para la aplicación de sanciones de naturaleza penal –categoría en la que cabe subsumir a las provenientes del derecho tributario- debo concluir que la administración se encuentra vedada en cuanto al juzgamiento y aplicación de sanciones en el ámbito tributario. Es que, como sostiene SPISSO, “la jerarquía constitucional que le ha sido asignada a la Convención Americana sobre Derechos Humanos y al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, entre otros tratados internacionales, por la reforma constitucional de 1994 (art. 75 inc. 22, CN) ha desplazado a la doctrina sustentada por nuestro tribunal cívico (...) los claros términos de tales convenciones internacionales cierran toda posibilidad a la aplicación de sanciones de naturaleza

⁵⁹ Recomendable Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú, de fecha 14.11.2005, especialmente párrafos 12 y 14

penal por parte de la administración activa, aunque tales sanciones se puedan recurrir ante un tribunal independiente por medio de acciones o recursos con efectos suspensivos. *Ab initio* el proceso penal se debe substanciar ante un tribunal independiente y no ante la administración activa, en el doble carácter de juez y parte⁶⁰. Ello surge con mayor claridad aún de la jurisprudencia de los distintos tribunales citada en el presente, recogiendo en este punto y a solo título de ejemplo, la aptitud descalificante de la mera sospecha o temor de parcialidad en el órgano actuante de la ley penal. Finalmente vale la pena citar, por su valor doctrinario, lo sostenido en las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario⁶¹, donde plasmaron como recomendación 5º que “es aconsejable que todas las sanciones por infracciones tributarias sean aplicadas por órganos jurisdiccionales. En los derecho positivos que admitan la aplicación de sanciones por la autoridad administrativa –y el nuestro no lo hace- deberá regir el mismo derecho de defensa y sus resoluciones deben ser siempre impugnables ante el órgano jurisdiccional”.

De *lege ferenda*, se puede pensar, solo a manera de bosquejo inicial, que una estructura superadora de los cuestionamiento vertidos, que satisfaga el debido proceso penal, sería aquella en donde la administración tributaria al presumir la comisión de alguna infracción, elabore un dictamen que funde básicamente esa presunción y, conjuntamente con los antecedentes del caso, lo ponga a disposición del Juez competente, para que este, previa posibilidad de defensa por parte del contribuyente-imputado e intervención del Ministerio Público Fiscal, resuelva si aplica o no la sanción. Se garantiza de ese modo la objetividad de la sentencia recaída que, en caso de ser condenatoria, podrá ser recurrida por el contribuyente-imputado ante la cámara correspondiente con plena satisfacción de la garantía de la

⁶⁰ SPISSO, Rodolfo; Acciones y recursos en materia tributaria, Ed. Lexis-Nexis (Buenos Aires – 2005), pag. 252

⁶¹ Celebradas en Quito –Ecuador- en 1981

doble instancia. Como se aprecia, este Juez se caracterizaría porque directamente realiza el juicio y dicta sentencia, es decir no procede a realizar ningún tipo de investigación –a diferencia del régimen previsto para los delitos de la ley 24769-, basándose solamente en los antecedentes aportados por la administración y lo dicho y probado por el contribuyente-imputado. Esta función en nuestro sistema puede ser perfectamente realizada por los Jueces Federal del interior del País y por los Justicia Nacional en lo Penal Tributario, en función de plenario, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Obviamente que en este punto solo pretendo lograr una apertura en cuanto al debate, ya que realizar una propuesta acabada para provocar el desplazamiento de la facultad de sancionar de la administración hacia el poder judicial, implicaría un profundo estudio relativo a la administración de justicia que excede el presente. Lo cierto es que no podemos seguir entretenidos en la discusión sobre el alcance, la amplitud o la oportunidad del control judicial; el Poder Judicial debe ser el encargado de juzgar y eventualmente sancionar y no estar limitado, inconstitucionalmente, a una mera tarea de control en el ámbito de las infracciones tributarias.

Finalmente, tal como advierte RADBRUCH⁶², en el campo del derecho se nos presenta como constante la tensión existente entre la *justicia* –tomando como base la justicia igualitaria-, la *finalidad* –entendida aquí en el sentido del *ius puniendi* y de la recaudación estatal- y la *seguridad jurídica* –como valor que consagra previsibilidad y estabilidad, tanto de la ley general como de la particular-. Sin duda que con la situación actual resulta ampliamente favorecida la finalidad del estado en la aplicación de sanciones al margen del cumplimiento del debido proceso penal, con lo cual resultan claramente menguadas la justicia y la seguridad jurídica. No se trata de privar al estado de la facultad de sancionar, sino de encauzar dicha

⁶² RADBRUCH, Gustav; Filosofía del Derecho, Ed. Revista de Derecho Privado, (Madrid - 1944) pag. 95 y ss

posibilidad de acuerdo a las normas creadoras de derechos subjetivos y a las cuales el propio ente público debe someterse. Solo de este modo se logrará un adecuado equilibrio entre justicia, finalidad y seguridad jurídica, y se dará plena satisfacción al derecho de todo contribuyente de obtener una tutela judicial efectiva.