

Voces: NON BIS IN IDEM ~ PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ~ REGIMEN PENAL TRIBUTARIO ~ ILICITO TRIBUTARIO ~ GARANTIAS CONSTITUCIONALES ~ DERECHO TRIBUTARIO ~ INFRACCION FORMAL ~ EVASION FISCAL ~ PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO

El non bis in idem en el ámbito penal tributario: comentarios a la luz de un fallo del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

**Scoptoni, Cristian Fernando
Peretti, Mariano**

Título: El non bis in idem en el ámbito penal tributario: comentarios a la luz de un fallo del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Autor: Scoptoni, Cristian Fernando Peretti, Mariano

Publicado en: PET 22/12/2011, 1

1. Introito

Para quienes estamos formados con la idea de que los derechos y garantías reconocidos en la cumbre de nuestra pirámide jurídica, en múltiples ocasiones, no admiten gama de grises o, lo que es lo mismo, no pueden ser reconocidos con salvedades, analizar el desarrollo que en nuestro sistema ha tenido la cuestión que titula este artículo, genera, cuanto menos, algún grado de estupor, en virtud de la certeza acerca de la discordancia existente entre validez y eficacia normativa.

Es precisamente lo que ocurre al observar la estructuración permisiva con que la materia penal tributaria ha sido diseñada frente a la garantía que prohíbe el bis in idem. El sistema ha adoptado, como mecanismo, la posibilidad de acumulación sucesiva de sanciones de naturaleza penal en materia tributaria, lo cual posibilita al juez administrativo (1) incidir en la órbita de libertades de un sujeto mediante una sanción de naturaleza penal (generalmente una multa), luego que el juez penal le aplicara pena privativa de libertad por los mismos hechos.

En este marco, creemos que la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) que motiva este comentario, trae renovadas expectativas de una relectura por parte de la jurisdicción de nuestro país, en la temática abordada.

2. Fisonomía del non bis in idem

En cuanto a la conceptualización del principio, existen diversas formulaciones. En algunos casos se restringe su alcance a la prohibición de que un sujeto determinado sea condenado más de una vez por un mismo hecho. Sin embargo, actualmente se considera vulnerada la garantía aun en los casos en que determinado sujeto es pasible de una doble (o múltiple) persecución por un mismo hecho, más allá de que tengan como resultado, o no, la condena. Es decir, lo que se encuentra vedado es la múltiple persecución penal, simultánea o sucesiva, por un mismo acontecimiento.

En definitiva, se busca establecer un límite al ejercicio del poder punitivo por parte del Estado que, para el ciudadano, implica el sometimiento a una situación que, por lo menos, lo coloca en un claro estado de incertidumbre y de restricción de la libertad (2).

Resultan muy ilustrativas, respecto de los fundamentos de la garantía, las expresiones de un fallo de la Corte Suprema de Justicia al decir: "No es posible permitir que el Estado, con todos sus recursos y poder, lleve a cabo esfuerzos repetidos para condenar a un individuo por un supuesto delito, sometiéndolo así a molestias, gastos y sufrimientos, y obligándolo a vivir en un continuo estado de ansiedad e inseguridad, y a aumentar, también, la posibilidad de que, aun siendo inocente, sea hallado culpable" (autos "Videla, Jorge Rafael", Fallos: 326-2805, voto del doctor Maqueda, pág. 2854).

El rango constitucional de la garantía aquí examinada fue reconocido tempranamente por la Corte Suprema de Justicia; asimismo, ella le ha conferido alcance amplio, al entender que el non bis in idem abarca "no sólo la nueva aplicación de una pena por el mismo hecho (...) sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra a través de un nuevo sometimiento a

quien ya lo ha sido por el mismo hecho" (autos "Ana María Ganra de Naumow" [Fallos: 299-221], cuyo criterio respecto de la jerarquía constitucional del principio también fue adoptado en las causas "Jacobó Belozercovsky" [Fallos: 292-202], "María Estela Martínez de Perón" [Fallos: 298-736] y "Ramón de la Rosa Vallejos" [Fallos: 305-246]).

Posteriormente, la garantía del non bis in idem quedó expresamente receptada en nuestro sistema constitucional, a partir de la incorporación, por intermedio del art. 75, inc. 22, de la Constitución nacional, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

El primero de dichos instrumentos, en su art. 14.7. dispone: "Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país".

Por su parte, la citada Convención Americana establece: "El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos" (art. 8.4).

Ambas disposiciones resultan, en determinados aspectos, más restringidas que la formulación amplia expuesta anteriormente: en el caso del Pacto parece requerir que en ambos juicios se considere el hecho bajo una idéntica figura típica (en cuanto habla de delito y no de hecho), y en la Convención sólo se encontraría previsto el supuesto de una persona absuelta anteriormente, y tuviese lugar un nuevo proceso en el cual se buscara aplicar una pena más grave que la aplicada en una primera condena (3).

De todas maneras, las disposiciones de los tratados mencionados no han tenido mayor influencia en la tradicional interpretación de la Corte Suprema de Justicia (4), que permite hablar, en nuestro sistema jurídico, de un principio de alcances amplios, que otorga protección a cualquier sujeto que haya sido imputado penalmente, frente al riesgo de una nueva persecución, simultánea o sucesiva, por el mismo hecho (5). La doctrina en general ha coincidido en otorgarle tal alcance.

Claramente, el Código Procesal Penal de la Nación, en su art. 1º, ha receptado también una formulación amplia de la garantía, cuando ordena: "Nadie podrá ser (...) perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho."

De acuerdo a lo expresado, procesalmente, la garantía non bis in idem funciona como substrato de las excepciones de cosa juzgada o litispendencia, remedios que podrán ser opuestos por quien deba enfrentarse a una segunda persecución penal por un hecho que ha sido, o está siendo, objeto de otro proceso.

La doctrina suele señalar —como condición para poder hablar de vulneración del principio non bis in idem—, la necesidad de coincidencia en tres elementos:

1) Identidad del elemento subjetivo: es decir, los hechos que constituyen el objeto de los procedimientos sean atribuidos a las mismas personas. La garantía protege a la persona perseguida dos o más veces por el mismo hecho. La identidad puede darse tanto respecto de personas físicas como de personas jurídicas; sobre estas últimas así lo ha entendido el Alto Tribunal a la hora de considerar la aplicabilidad de las garantías del Pacto de San José de Costa Rica (Fallos: 312-2490; 319-3415).

2) Identidad del elemento objetivo, o sea, del hecho imputado en cada uno de los procesos. Resulta claro que, a pesar de los diferentes términos que suelen ser empleados para la enunciación de la garantía, aun cuando exista referencia a la exigencia de la doble persecución por un mismo delito, debe entenderse en cuanto a hecho subyacente, o acontecimiento histórico, con prescindencia de su calificación jurídica (6). Lo relevante será, entonces, establecer si nos encontramos frente a dos procesos por el mismo hecho, sin importar si ha sido encuadrado en la misma figura típica.

También se ha dicho que para la comparación de ambas conductas deben ser atendidas las características personales, espaciales, temporales, de modo, o el resultado, de los hechos atribuidos, por cuanto pueden existir ciertas diferencias que, sin embargo, no alcanzan para destruir la identidad. Podría darse el caso, igualmente, de que en el segundo proceso se conozcan circunstancias nuevas con respecto a las tenidas en cuenta en el primer juicio, sin

que ello signifique que lo perseguido sea un hecho substancialmente diferente.

3) Identidad de causa. Se dice que existe doble punición, o persecución prohibida, cuando un mismo sujeto es sometido a dos procesos por el mismo hecho y por la misma causa o fundamento. Para la doctrina, la identidad de causa *petendi* (o causa de persecución) es el elemento menos preciso y, a la vez, el que llevaría a justificar la existencia de ciertos casos excepcionales en los que la regla del *non bis in idem* no sería aplicable.

La exigencia de esta identidad de causa pareciera ser fruto de la adaptación, al ámbito penal, de la doctrina de los autores de derecho procesal privado con respecto a la procedencia de la excepción de cosa juzgada en el proceso civil, y que se atribuye a una tradición proveniente del derecho romano. En el proceso civil se define a la causa de la acción como el hecho jurídico que constituye su fundamento.

Este concepto ha sido extrapolado al derecho penal como causa o fundamento de la persecución penal. Quedaría por determinar cuál es, en cada caso, dicho fundamento.

La oscuridad que rodea a este concepto ha llevado a que Maier sostuviera, al referirse a la pretendida exigencia de identidad de causa *petendi*, que dicha identidad es discutible en el ámbito penal, y que tendría como única función la de agrupar diversas situaciones en las que la múltiple persecución penal es tolerada por el orden jurídico, a pesar de existir identidad personal y de objeto. Por lo tanto, según este distinguido autor, "[e]n verdad aquí no se trata de una "identidad", ni tan siquiera de una comparación, como en las exigencias anteriores, sino, antes bien, de delinear ciertos límites racionales al funcionamiento del principio, en el sentido de permitir la múltiple persecución penal de una misma persona por un mismo hecho, cuando la primera persecución, o una de ellas, no haya podido arribar a una situación de mérito, o no haya podido examinar la imputación (el "mismo hecho"), objeto de ambos procesos, desde todos los puntos de vista jurídicos-penales que merece, debido a obstáculos jurídicos". Entonces, "[s]ignifica lo mismo afirmar que estos casos constituyen un permiso excepcional del orden jurídico para perseguir más de una vez, a una misma persona y por un mismo hecho" (7).

Por lo tanto, según Maier, en derecho penal la causa *petendi*, o fundamento de persecución, se referiría, en realidad, a un conjunto heterogéneo de situaciones en las que se consideraría adecuada la existencia de un permiso excepcional para que el Estado pueda ejercer la múltiple persecución sobre una misma persona. Dicha situación estaría dada, por ejemplo, en los casos en los que, por razón de los límites a la competencia material de los órganos que tienen a su cargo el *ius puniendi*, sólo les está permitido analizar el hecho (y aplicar la sanción), sobre la base de considerar determinados aspectos y no otros.

Parecería ser, por lo tanto, que se trata en realidad de una cuestión de organización en el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado. Sin embargo, no parece convincente que la aplicabilidad, o no, de una garantía constitucional dependa de la forma en que el Estado organiza su estructura de persecución penal. Esto es: la decisión del legislador de fragmentar la potestad de juzgar y castigar un hecho punible, atribuyendo a diversos órganos sólo una parte de dicha facultad, no puede justificar, por sí misma, la posibilidad de someter a los ciudadanos a los perjuicios derivados de la múltiple persecución por el mismo hecho; máxime aun si, en el marco de la organización federal, se trata del mismo nivel estatal.

3. Problemática en el ámbito penal tributario

3.1. Las normas en juego

En la República Argentina coexisten, principalmente, dos leyes que prevén la aplicación de sanciones de naturaleza penal para castigar la comisión de conductas ilícitas que signifiquen el incumplimiento de las obligaciones establecidas por el régimen tributario. Estas obligaciones pueden consistir en el ingreso del importe correspondiente a los tributos (obligaciones materiales), o en cualquier otra clase de obligaciones que hacen al funcionamiento del sistema tributario (obligaciones formales, por ejemplo, de presentar declaraciones juradas, de someterse a las inspecciones o verificaciones del fisco, de actuar como agente de retención o de información), y recaer tanto en los contribuyentes como en

terceros ajenos a la realización del hecho imponible.

Por un lado, la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) prevé sanciones tanto por infracciones a los deberes formales (arts. 38 y agregado a su continuación, arts. 39 y agregados a su continuación, arts. 40 y agregados a su continuación), como por infracciones a los deberes materiales (omisión de pago —art. 45—, y defraudación, prevista en los arts. 46 y agregado a su continuación, y en el art. 48). Las conductas típicas previstas en esta ley son sancionadas con multa y, en algunos casos, con la aplicación de clausura, suspensión de la matrícula, licencia o inscripción registral, y decomiso de mercaderías.

Por otro lado, la ley 24.769 dispone aplicar pena privativa de libertad y accesorias para los responsables de los delitos en ella previstos, cuya figura principal es la de evasión, consistente en la defraudación al fisco, por intermedio de ardid o engaño.

Dado que existen conductas que, verificadas en la realidad, podrían ser encuadradas típicamente, al mismo tiempo, en figuras previstas en ambas leyes, existen dos disposiciones de coordinación en la ley 24.769, a saber:

"Artículo 17 - Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales."

"Artículo 20 - 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 previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones). Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial."

Según el sistema descripto, es perfectamente posible la existencia de casos en los que, luego de haberse aplicado una sanción en virtud de sentencia dictada por un juez con competencia penal, se lleve adelante además un procedimiento para la aplicación de una nueva pena, esta vez en sede administrativa. Estos casos pueden darse en la práctica especialmente respecto de las figuras típicas previstas en los arts. 1° a 4° de la ley 24.769 y en los arts. 45 y 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones). Corresponderá analizar, sin embargo, la validez de esta doble persecución penal, a la luz de la garantía del non bis in idem.

3.2.1. Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia

Si bien nuestro sistema legal tiene prevista expresamente, desde la sanción de la ley 23.771, en 1990, la aplicación de pena privativa de la libertad en sede penal, y de multa (u otras penas), por parte de la administración, para castigar determinados hechos contrarios al régimen tributario, la Corte Suprema de Justicia no se ha expedido hasta el momento en forma concreta respecto de su legitimidad. Por lo tanto, debemos analizar los pocos casos existentes en que se hubieran controvertido normas de funcionamiento análogo, para conocer el criterio del Alto Tribunal respecto de la extensión de la vigencia de la garantía del non bis in idem.

Configura un importante antecedente de este tipo el fallo dictado en 1969, en la causa "Pousa Lorenzo" (Fallos: 276-66), en el que el Tribunal confirmó la inadmisibilidad de una acción de amparo, al descartar la existencia de una violación a la garantía constitucional del art. 18, en un caso en que un ex funcionario se encontraba sometido a sumario administrativo por los mismos hechos que estaban siendo juzgados en sede penal. Para decidir de esta manera el Alto Tribunal se basó sobre el hecho de que "las responsabilidades en ambas jurisdicciones son de distinta naturaleza", sin profundizar en mayores explicaciones al respecto.

Posteriormente, en el caso "Ramón de la Rosa Vallejos" (Fallos: 305-246) el Alto Tribunal definió algunos aspectos relativos al juzgamiento de delitos e infracciones aduaneras. Este fallo declaró inválido el acto administrativo de la Administración Nacional de Aduanas por la que se había condenado por tentativa de contrabando a una persona que

anteriormente había sido imputada por el delito de contrabando en sede judicial, y fue sobreseída.

"Habiéndose sobreseído definitivamente en la causa penal seguida al procesado por considerarse que el hecho no constituía delito, aquél se encuentra amparado por la garantía constitucional de la cosa juzgada y respecto de ese delito no puede ser nuevamente juzgado, ni pueden serle aplicadas las sanciones accesorias del art. 192".

Nuevamente ha quedado claramente expuesto el señalado criterio, según el cual, para la Corte Suprema de Justicia la prohibición del non bis in idem abarca no sólo la doble punición, sino también la doble persecución penal de la persona por el mismo hecho. Sin embargo, no compartimos del todo el optimismo expresado respecto de este fallo por LISICKI (8), para quien la Corte Suprema de Justicia, al definir la existencia de esa doble persecución, no tuvo en cuenta ni la sede en que los procesos tuvieron lugar ni el cuerpo normativo en que se encontraban previstas las conductas punibles. Lo único que parece haber sido tenido en cuenta, según LISICKI, es la misma naturaleza penal de las sanciones que resultarían aplicables.

No puede dejar de ser tenido en cuenta, entendemos, el hecho de que la Corte Suprema de Justicia basó su pronunciamiento sobre su consideración de que las sanciones impuestas por la Aduana (decomiso y multa) son penas accesorias a la pena privativa de la libertad, cuya competencia corresponde al órgano judicial, y resulta indispensable, para la imposición de aquéllas, la previa condena en sede penal (9).

Por lo tanto, si bien el precedente resulta ilustrativo del criterio de la Corte Suprema de Justicia en cuanto a la extensión de la garantía que nos ocupa también a los casos de doble persecución, aun cuando el segundo procedimiento tenga lugar en sede administrativa, creemos que los alcances de su doctrina sólo abarcarían los supuestos en que el órgano judicial ha determinado la inexistencia de delito.

Por el contrario, y si bien la Corte Suprema de Justicia, desde hace décadas, sostiene la naturaleza esencialmente penal de las sanciones previstas en la ley 11.683 (10), no han existido pronunciamientos donde haya tenido oportunidad de expresarse acerca de la validez de las normas que posibilitan la aplicación de penas en sede administrativa con posterioridad a la condena por alguno de los delitos de la ley 24.769.

3.2.2. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación

La sala C del Tribunal Fiscal de la Nación se expidió en la causa "Jockey Club Asociación Civil" (11), el 29 de abril de 2010, respecto de la procedencia de la excepción de cosa juzgada, planteada por un contribuyente en un caso en que, en sede administrativa, se impuso una multa por infracción al art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), luego de que el juez penal, a instancia del fiscal, resolviera desestimar la denuncia y concluir la investigación por presunta comisión de un delito de la ley 24.769. La decisión del juez de instrucción había considerado insuficientes los elementos colectados para imputar penalmente a los presuntos imputados.

El Tribunal Fiscal rechazó la existencia de una violación al principio non bis in idem, al sostener el "deslinde entre las atribuciones de la justicia penal y la administrativa en materia de sanciones"; en ese aspecto, diferenció los delitos previstos en la ley 24.769 de las infracciones administrativas, y se remitió al criterio expuesto en una causa anterior donde se dijera: "El legislador, al sancionar el art. 17 de la ley 24.769, ha expresado su unívoco criterio que las penas de prisión allí establecidas se impongan sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales preexistentes".

Se debe tener en cuenta que está vedado al Tribunal Fiscal expedirse sobre la inconstitucionalidad de las normas (art. 185, ley 11.683, t. o. en 1998), lo que le ha impedido trascender la mera interpretación del citado art. 17. Por esta razón, si bien el fallo parece suscribir la doctrina de la diferencia sustancial entre los delitos penales y las infracciones administrativas, no se puede decir que se haya considerado allí la totalidad de las cuestiones que se encontraban en juego.

3.3. Doctrina

Existen en doctrina dos líneas principales acerca de la existencia de violación al principio non bis in idem en el régimen conjunto de las leyes 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) y 24.769. Mientras algunos autores consideran que no existe obstáculo para la imposición de sanciones en sede penal y administrativa, por un mismo hecho, otros entienden que de esa manera se vulnera el orden constitucional.

Entre quienes sostienen la legitimidad del sistema vigente, CHIARA DÍAZ se basa sobre la naturaleza contravencional de las sanciones de la ley 11.683, y deslinda, dentro del poder represivo estatal, dos órbitas bien diferenciadas: una de naturaleza penal y otra contravencional (12). A partir de esta diferencia surge la distinción de causa pretendi entre el proceso tendiente al castigo de un delito penal y el desarrollado en sede administrativa.

Dice entonces este autor: "...si bien puede existir identidad de persona juzgada y de comportamiento reprochado, lo diferente radica en la causa pretendi, esto es, cuando la acusación y condena tuvieron en cuenta en un proceso penal el carácter de delito de aquél, mientras en sede administrativa fiscal tal accionar será relevado en el plano disciplinario contravencional, con principios y alcances distintos respecto de la culpabilidad y de las características de las faltas" (13).

Por su parte, EDWARDS (14) busca conciliar la aplicación del art. 17 de la ley 24.769 con el principio non bis in idem: para ello apela a las reglas del concurso ideal, previstas en el art. 54 del Código Penal, por el cual "...frente a una misma unidad delictiva se aplica la sanción penal mayor que es la de la pena de prisión". No obstante, la doctrina ha considerado erróneo este criterio dado que, más allá de la identidad ontológica entre infracciones y delitos, la regla del Código Penal estaría destinada a regular únicamente la concurrencia de estos últimos entre sí (15).

Reconocida por la Corte Suprema de Justicia la aplicación de los principios y garantías del derecho penal común a las sanciones administrativas previstas en la ley 11.683, la doctrina mayoritaria sostiene la inconstitucionalidad de las normas de la ley 24.769 que permiten la aplicación de éstas respecto de los mismos hechos ya juzgados en sede penal.

Una de las expresiones más categóricas en este sentido es la de GIULANI FONROUGE y NAVARRINE (16), para quienes "... la ley 23.771, en su art. 15, legaliza la violación del principio non bis in idem, al permitir que una misma infracción pueda ser sancionada con distintas penas de naturaleza penal. En la ley 24.769, igual que en la ley 23.771, el sistema tributario tiene en su régimen de sanciones la pena privativa de libertad, que se aplica a cada uno de los delitos tributarios que tipifica, por lo que concurre con las sanciones de la ley 11.683, de multa o clausura en los términos que expresamos en el comentario de cada uno de ellos. Y, no obstante denominarse a las sanciones como "administrativas", no hay duda de que las multas son de naturaleza penal, igual que la clausura".

En la misma línea de pensamiento, VILLEGAS (17), en relación al art. 17 de la ley 24.679, afirma: "...la disposición puede significar una ilegal imputación duplicada por un solo hecho que constituye un solo acto típico, con lo cual la pretensión de doble juzgamiento y doble condena es inconstitucional, por violar el principio non bis in idem".

SPISSO (18) enérgicamente ha señalado la inconstitucionalidad de estas normas, al decir: "La violación de los derechos individuales se agrava cuando la ley, además de instituir un doble juzgamiento, circunscribe el alcance de la cosa juzgada, emergente de la sentencia penal, a la sola materialidad de los hechos". Expone como ejemplo el caso del sobreseimiento en sede penal, por ausencia de culpabilidad, que no impediría que el contribuyente pudiera ser considerado incurso en la defraudación del art. 46 de la ley 11.683.

Otro autor que se pronuncia en este mismo sentido es THOMAS (19) para quien, en derecho penal, "...tras la condena, no cabe imponer otro mal que el ya impuesto (...) La multa es un mal y, como tal, no puede ser impuesta a quien ya ha recibido una sanción penal (...) El ente recaudador sólo tiene la facultad de reclamar los daños y perjuicios irrogados, dentro de lo cual está la obligación omitida".

LISICKI (20) coincide con la línea mayoritaria al señalar que la posibilidad de que una persona sea perseguida penalmente por un mismo hecho, con fundamento en la ley 24.769 y en la ley 11.683, implica una transgresión a la garantía constitucional y, por lo tanto, las normas que la permiten son inconstitucionales. Por ello, en un criterio que compartimos, indica como posible solución: "...a través del establecimiento, en la ley penal tributaria, de penas de prisión y multas para los delitos ya tipificados en la misma y de tipos culposos correspondientes a esos mismos delitos se evitaría el reproche de inconstitucionalidad por violación a la garantía de ne bis in idem", pues: "La garantía en cuestión tiene todo que ver con la multiplicación de persecuciones penales y nada que ver con la acumulación de sanciones penales como resultado de una persecución penal, en un único proceso".

4. La sentencia "Ruotsalainen v. Finlandia" del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Además de tratarse, sin duda, de la decisión jurisdiccional más relevante dictada en el ámbito del derecho europeo, con respecto al tema que nos ocupa, las consideraciones realizadas, hacen de este fallo —dictado el 16 de junio de 2009— un importante precedente al analizar, en lo sucesivo, la cuestión del non bis in idem cuando se aplica una sanción administrativa luego de una sentencia penal condenatoria.

Este caso resuelve sobre la validez de aplicar una sanción administrativa (denominada "tasa sobre combustibles"(21), pero que en los hechos resulta asimilable a una multa, de acuerdo a lo indicado por el propio Tribunal), con posterioridad a que, respecto de los mismos hechos, se hubiera penado a la persona con multa por la comisión de un delito tributario previsto en el Código Penal.

La conducta sancionada en ambos casos fue la de utilizar determinado tipo de combustible (gravado con impuesto menor que el aplicable al diesel, que por simplicidad denominaremos fuel oil liviano), sin haber notificado previamente a la administración acerca de dicho uso.

Para comprender los hechos, es necesario advertir que una ley finlandesa de tasa sobre los combustibles (posteriormente reemplazada por la ley de impuestos a los automotores) tiene, entre otros, el propósito de evitar, en los automotores, el uso de fuel oil en lugar de diesel. Para ello, en vez de prohibir directamente el uso de aquel combustible, la ley estableció un sistema con finalidad disuasiva, por el cual las personas que quieran utilizar en sus vehículos el fuel oil liviano (o cualquier otro combustible gravado con impuesto menor que el aplicable al diesel), se las obliga a notificar previamente a la administración y pagar una tasa de 252,28 euros por día. La omisión de cumplir con dicha notificación es penada con una tasa agravada, cuyo importe triplica la tasa normal. El Tribunal consideró que esta tasa funciona como sanción administrativa y, por lo tanto, tiene naturaleza penal.

La evasión en el pago del impuesto a los combustibles también se halla sancionada en el Código Penal: encuadra en la figura de defraudación tributaria menor", y le resulta aplicable una pena de multa.

A partir de esta normativa, el 26 de febrero de 2001, en sede penal, se aplicó a la actora una multa de 121 euros, luego de un proceso penal sumario, por la comisión de defraudación tributaria menor. Con posterioridad, el 17 de septiembre de 2001, en sede administrativa (22), se impuso a la misma persona una tasa sobre combustibles de 15.137 euros; este monto fue calculado sobre la base del tiempo que la administración presumió había sido utilizado el combustible indebido en el vehículo.

El recurso del imputado, por lo tanto, fue interpuesto contra esta última resolución, respecto de la cual el Tribunal Europeo de Derechos Humanos debió decidir si resultaba violatoria del art. 4 del Protocolo 7 de la Convención Europea de Derechos Humanos, el cual prevé en la parte pertinente:

"1. Nadie podrá ser perseguido o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado a causa de una infracción por la que ya ha sido absuelto o condenado en un juicio definitivo, con arreglo a la ley y al procedimiento penal de dicho país."

Por tanto, para determinar si existía un bis in idem, contrario a lo dispuesto en esa

Convención, el Tribunal consideró, primero, si ambas medidas (sanciones) habían sido impuestas mediante un "procedimiento penal" y, segundo, si habían sido impuestas por un mismo hecho.

Para establecer en qué casos corresponde hablar de "procedimiento penal", en los términos del art. 4 de la Convención, el Tribunal resalta que ello no depende de la clasificación que la legislación del Estado otorgue al procedimiento. De lo contrario, resultaría muy fácil a los Estados firmantes sustraer la cuestión de los alcances de la norma convencional, al manipular las designaciones conferidas a cada tipo de trámite en su legislación procesal. Por eso, dice el Tribunal, para la adecuada interpretación del término "procedimiento penal" se debe acudir a los principios utilizados en sentencias anteriores para determinar los alcances de los conceptos "imputación penal" y "sanción" de los arts. 6 y 7 de la Convención, conocidos como los "criterios Engel" (23): "43. La jurisprudencia de este Tribunal fija tres criterios, comúnmente conocidos como los "criterios Engel", que deben ser considerados para determinar si hubo, o no, una "imputación penal". El primer criterio es la clasificación legal de la infracción por parte de la ley nacional; el segundo es la verdadera naturaleza de la infracción; y el tercero es el grado de severidad de la sanción que la persona afectada se arriesga a recibir. El segundo y el tercer criterio son alternativos y no necesariamente acumulativos. Es suficiente con que la infracción en cuestión pueda ser considerada de naturaleza penal, o que la infracción someta al responsable a una sanción que por su naturaleza y grado de severidad pertenezca al ámbito penal (ver *Ezeh and Connors v. the United Kingdom* [GC], 39665/98 y 40086/98, § 86, ECHR 2003-X). La relativa levedad de la sanción no puede despojar a la infracción de su intrínseca naturaleza penal (ver *Öztürk v. Germany*, 21 de febrero de 1984, Serie A., 73, § 54; también *Lutz v. Germany*, 25 de agosto de 1987, Serie A, 123, § 55). Esto no excluye un enfoque acumulativo cuando un análisis separado de cada criterio no permita obtener una conclusión clara acerca de la existencia de una imputación penal (ver como precedentes recientes *Jussila v. Finland* [GC], 73053/01, §§ 30-31, ECHR 2006- y *Ezeh and Connors*, arriba citado, § 82-86)" (24).

En estos términos, en el caso analizado es claro que la primera sanción (la multa por defraudación tributaria menor) fue impuesta en un procedimiento penal, y adquirió fuerza de cosa juzgada al no haber sido apelada por el imputado. Queda por determinar la naturaleza del procedimiento en que se aplicó la "tasa sobre combustibles".

Sobre ese particular, el Tribunal analizó:

"...De acuerdo al primero de los "criterios Engel", queda claro que la "tasa sobre combustibles" no estaba clasificada como penal, sino como parte del régimen fiscal (ver apartado 12). Sin embargo, esto no es decisivo. En este sentido, el Tribunal ha decidido previamente que el ámbito considerado en el sistema legal finlandés como "administrativo" incluye ciertas infracciones que tienen connotaciones penales, pero que son demasiado leves como para ser reguladas por la ley y el procedimiento penal..."

Entonces, al descartar que la calificación de la infracción como "administrativa", por parte de la ley finlandesa, resulte decisiva para determinar el verdadero carácter del procedimiento, corresponde analizar el segundo de los criterios, es decir, la naturaleza de la infracción sancionada, que el Tribunal reconoce como el más importante de los tres.

Ante todo, se destaca el hecho de que la norma que tipifica la infracción tiene carácter general, en el sentido de estar dirigida a todos los ciudadanos que pudieran resultar encuadrados, sin exigir condición subjetiva especial alguna (en el sentido de pertenecer a cierto grupo determinado).

A continuación, creemos constituye una de las partes más importantes de la sentencia, aquella en la cual el Tribunal considera la verdadera finalidad de la "tasa sobre combustible". Descarta entonces, en primer lugar, que la imposición de la tasa pudiera tener finalidad únicamente resarcitoria (como argumentara el Estado finlandés), especialmente debido a su importe, que triplica el monto normal del tributo.

Dice entonces el Tribunal: "...Respecto al argumento del Estado de que la "tasa sobre

combustibles" fue concebida como resarcimiento pecuniario por un daño, no resulta convincente para el Tribunal, de acuerdo a las circunstancias del presente caso. Puede ser que la "tasa sobre combustible" aplicada se haya correspondido con el daño causado, concretamente con la recaudación perdida. Sin embargo, debe ser destacado que la "tasa sobre combustible" impuesta consistía en el triple de la cuota tributaria".

Como consecuencia, descartada la finalidad únicamente resarcitoria, el Tribunal concluye que la tasa fue instituida por el legislador con fines **preventivos** y **retributivos**, dos características que definen a las sanciones de naturaleza penal.

Citamos textualmente: "Ello debe ser considerado en opinión del Tribunal como una sanción dirigida a prevenir la reincidencia, lo cual es reconocido como una característica de las sanciones penales (ver Ezech, §§ 102 y 105). **Por ello puede concluirse que la sanción tributaria fue impuesta por una norma cuya finalidad era no solamente resarcitoria, sino preventiva y sancionadora. El Tribunal considera que ello determina la naturaleza penal de la infracción.**" (la letra negrita es nuestra).

Definida de esta manera la naturaleza de la sanción impuesta, esto es, el carácter penal del procedimiento, resulta innecesario entrar en el análisis del tercero de los criterios. Para el Tribunal ha quedado suficientemente acreditado que la segunda de las sanciones fue impuesta también en un "procedimiento penal", tal como lo exige el art. 4 de la Convención. Sólo queda por determinar la configuración del elemento "idem", es decir, si ambas sanciones fueron aplicadas por un mismo hecho.

Para hacerlo, el Tribunal acudió al criterio definido en el precedente "Serguei Zolotukhin v. Rusia"⁽²⁵⁾, resuelto apenas unos meses antes, en el cual se armonizaron los diferentes enfoques utilizados hasta ese momento a lo largo de su jurisprudencia, para definir en los hechos la existencia de una doble sanción por la "misma infracción". A partir de "Zolotukhin" se adoptó el criterio de que el elemento "idem" es determinado por la existencia de una segunda persecución, o enjuiciamiento, derivada de "...hechos idénticos o de hechos que son sustancialmente los mismos...", a los que constituyeron la infracción sancionada en la primera oportunidad.

Así, se analizaron los antecedentes fácticos de cada una de las sanciones, y se entendieron como relevantes "...aquellos hechos que constituyan un conjunto de circunstancias fácticas concretas relacionadas con el mismo recurrente y que están inseparablemente unidas en el tiempo y en el espacio."

En este sentido, el Tribunal verificó que la multa en sede penal fue aplicada "...sobre la base de que el recurrente usó un combustible menos gravado que el diesel en el tanque de su vehículo, sin haber pagado el impuesto adicional...", y que en el procedimiento administrativo la "tasa sobre combustibles" se impuso por la circunstancia de que el recurrente utilizó en su automóvil, "durante el año 2001, un combustible menos gravado que el diesel", y omitió informar con anticipación sobre dicha circunstancia a la autoridad administrativa, para abonar la tasa correspondiente.

La conclusión a la que arriba la sentencia sobre este punto es, pues, que estaba cuestionada una misma conducta, de la misma persona y en el mismo periodo temporal, y que los antecedentes fácticos considerados en ambos procedimientos apenas difieren (aun a pesar de que la figura del Código Penal exigía el requisito de intencionalidad para su configuración), por lo que los hechos que dieron origen a la sanción de ambas infracciones resultan ser "sustancialmente los mismos", a los efectos del art. 4 de la Convención. Creemos de gran relevancia el hecho de que el Tribunal haya dado preeminencia a la identidad referida, a pesar del carácter doloso de la figura del Código Penal y de la clara negligencia que anida tras la mentada "tasa" ⁽²⁶⁾.

De esta manera, el Tribunal pudo establecer que la aplicación de la "tasa sobre combustibles", por parte de la Administración resultó ser en realidad una segunda sanción penal, impuesta a causa de una infracción por la que el recurrente ya había sido condenado en un procedimiento penal previo, todo ello en franca violación al principio non bis in idem,

contemplado en la Convención Europea de Derechos Humanos.

5. A modo de conclusión proyectiva

Creemos que la sentencia examinada puede tener influencia decisiva en nuestro sistema. Ello no sólo se debe a la comprobación empírica del notable ascendente de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre nuestro Alto Tribunal, en forma directa e indirecta —vía Corte Interamericana de Derechos Humanos—, sino también en la identidad de las normas reguladoras del derecho fundamental de prohibición de doble persecución penal; esto adquiere total identidad si se compara la norma europea con la ya citada del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Nos parece que el Tribunal Europeo, al revertir su anterior jurisprudencia (27) y tornar irrelevante el elemento subjetivo exigible en las distintas esferas —penal judicial e infraccional administrativa— da por tierra las opiniones que, en nuestro medio, han tenido la propensión de justificar la imposición de sanciones penales tributarias sucesivas sobre la base de sutiles distinciones jurídicas que —erróneamente— aflúan para diversificar la causa de pretensión.

Al partir de la idea de que todo sistema jurídico debe ser estructurado desde los lineamientos otorgados por la Constitución nacional, consideramos que no resulta legítimo escindir determinados ámbitos normativos para que queden al margen de los derechos y garantías consagrados por aquélla. Suscribimos la consideración del *ius puniendi* como una atribución unificada del Estado, aun en los casos en que deba abreviar en normas de derecho penal común, o en disposiciones administrativas de contenido penal. La potestad del ejercicio represivo es una sola, y en ningún caso puede quedar exenta de las limitaciones que derivan del texto constitucional.

Esta consideración coincide con la línea jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia que reconoce la naturaleza penal de las sanciones administrativas, a las que le resultan aplicables los derechos y garantías del derecho penal común. En definitiva, no es posible diferenciar ontológicamente las infracciones de los delitos, y las sanciones previstas por normas destinadas a ser aplicadas, en primera instancia, por órganos de la administración, tienen naturaleza eminentemente penal.

Entendemos que el sistema actualmente vigente, que por la combinación de lo dispuesto en las leyes 24.769 y 11.683 admite que, en sede administrativa, se apliquen sanciones por hechos que ya han sido objeto de condena, absolución o sobreseimiento por parte de un juez penal, resulta inconstitucional, por oponerse a la garantía del *non bis in idem*. Creemos también que esta situación podría ser salvada por intermedio de una reforma legislativa que establezca la posibilidad de que, ante el juzgamiento de un delito, sea el juez penal el que asuma la posibilidad de imponer, juntamente con la pena privativa de libertad, la sanción prevista, por ejemplo, en el art. 46 de la ley 11.683 (28). Esto último es posible de realizar con el estado actual del sistema, al amparo del art. 22 bis del Código Penal (29), sin bien con las limitaciones cuantitativas que dicha norma impone.

Desde el plano de los valores, al seguir a ALEXY (30), creemos que la decisión adoptada por el Tribunal Europeo —que nos parece plausible—, es acorde con una interpretación de los derechos fundamentales, que no sólo les adjudica el carácter de reglas operables por vía de subsunción —teoría de las reglas o estrecha y rigurosa-, sino que también indica que deben ser abordados desde la óptica de los principios —teoría de los principios o amplia-, por ser éstos portadores de un "orden axiológico objetivo", los que serán operables por vía de ponderación para el supuesto de colisión, la que en el caso en examen no tenemos dudas debe beneficiar a la posición del contribuyente imputado, dada la satisfacción inicial del poder punitivo estatal y la leve mengua que implicaría negar la segunda posibilidad de sanción, frente a la necesidad de salvaguardar una nueva intromisión en las libertades individuales. Solamente de este modo se habrá satisfecho el "mandato de optimización" que implica todo derecho fundamental.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) La denominación juez administrativo constituye, a nuestro juicio, un verdadero oxímoron, pues no parece predicable de los funcionarios de la AFIP su rol de tercero imparcial e independiente, toda vez que simplemente se limita a decidir o a redefinir, por canales institucionalmente habilitados, un conflicto intersubjetivo de intereses, al que heterocompone.

(2) CSJN, in re "Mattei, Angel"; Fallos 272:188.

(3) MAIER, Julio B. J., "Derecho procesal penal argentino", ed. Hammurabi, Buenos Aires, 1989, tomo I, vol. B, pág. 372.

(4) HENDLER, Eusebio S; "El "ne bis in idem" en la jurisprudencia de la Corte Suprema (en busca de coherencia ¿juzgamientos múltiples o sólo "uno"?)", en PLAZAS, Florencia y HAZAN, Luciano (compiladores), ed. Del Puerto, Buenos Aires, 2006.

(5) MAIER, Julio B. J., ob. cit. en nota 3, pág. 375.

(6) MAIER, Julio B. J., ob. cit. en nota 3, pág. 374.

(7) MAIER, Julio B. J., ob. cit. en nota 3, pág. 400.

(8) LISICKI, Fernando M., "Coexistencia de penas y sanciones administrativas en materia penal tributaria: ¿Es inconstitucional el art. 17 de la LPT por afectación a la garantía de ne bis in idem?", en ALTAMIRANO, Alejandro y RUBINSKA, Ramiro (coordinadores), "Derecho penal tributario", ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, tomo II, pág. 1056.

(9) CARRIÓ, Alejandro D., "Garantías constitucionales en el proceso penal", ed. Hammurabi, Buenos Aires, pág. 593.

(10) Fallos: 271-297, "Parafina del Plata S.A." (2/9/1968); Fallos: 303-1548, "Uzandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L." (15/10/1981); Fallos: 321-1043, "Lapiduz, Enrique" (28/4/1998), entre otras causas. Para ampliar sobre el tema ver SCOPONI, Cristián Fernando, "Debido proceso y doble instancia en el ámbito infraccional tributario", publicado en Suplemento Especial Tributario de El Derecho (28/8/2007).

(11) La Ley on line, cita: AR/JUR/37642/2010

(12) CHIARA DIAZ, Carlos, "Ley penal tributaria y previsional 24.769" ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1997, pág. 317.

(13) CHIARA DIAZ, Carlos, ob. cit. en nota 12, pág. 316.

(14) EDWARDS, Carlos E., "Régimen penal tributario. Leyes 24.765 y 24.769. Delitos tributarios previsionales y fiscales. Procedimientos administrativo y penal. Clausura tributaria. Jurisprudencia", ed. Astrea, Buenos Aires, 2000, pág. 86.

(15) CATANIA, Alejandro, "Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.796", segunda edición, ed. Del Puerto, Buenos Aires, 2007, pág. 251.

(16) GIULANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, "Procedimiento tributario y de la seguridad social", undécima edición, Buenos Aires, ed. AbeledoPerrot,, Buenos Aires, 2010, pág. 773.

(17) VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", novena edición, ed. Astrea, Buenos Aires, 2005, pág. 583.

(18) SPISSO, Rodolfo R., "Derecho constitucional tributario", cuarta edición, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2009, pág. 518

(19) THOMAS, Ricardo, "Régimen penal tributario. Ley 24.769. Análisis de los tipos penales. Ley más benigna", ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 1997, págs. 115-117.

(20) LISICKI, Fernando M., ob. cit., en nota 8, pág. 1064.

(21) "Fuel fee" en el original inglés. Frente a la inexistencia de un término en español que corresponda a esa expresión, optamos por traducirla como "tasa sobre combustibles" y no como "multa tributaria", según lo exponen otras traducciones; lo hacemos para diferenciarla de la multa aplicada ("fine") en sede penal.

(22) Por parte de un organismo cuya denominación fue traducida al inglés como "Vehicle Administration".

(23) Estos criterios de interpretación fueron desarrollados por primera vez en la sentencia "Engel y otros v. Países Bajos", del 8 de junio de 1976.

(24) La traducción es de los autores del presente trabajo.

(25) Sentencia del 10 de febrero de 2009.

(26) El Tribunal expresa en el considerando 56: "Resumiendo, los hechos que dieron lugar a la sentencia penal sumaria contra el recurrente se referían al hecho de que había usado en su vehículo un combustible menos gravado que el diesel, sin haber pagado el impuesto adicional por dicho uso. La "tasa sobre combustibles" fue impuesta porque el recurrente utilizó en su vehículo un combustible menos gravado que el diesel y el importe exigible fue triplicado por haber omitido informar previamente acerca de esta circunstancia. Esta última circunstancia ha sido considerada previamente como constitutiva de una sanción dirigida a prevenir la reincidencia. Por ello, los hechos en los dos procedimientos apenas difieren, a pesar de la exigencia del requisito de intencionalidad en el primero de los procedimientos. Por ello, el Tribunal considera que los hechos de las dos infracciones deben ser considerados como sustancialmente los mismos a los efectos del artículo 4 del Protocolo 7. Como el Tribunal ha sostenido, los hechos de ambas infracciones sirven por sí solos como punto de comparación (ver Sergey Zolotukhin v. Russia [GC], arriba citada, § 97). Por último, el Tribunal señala que el segundo procedimiento no se encuentra incluido en las excepciones contempladas en el segundo apartado del citado artículo". El peso de la identidad fáctica también fue privilegiado, aunque no con el alcance indicado, por la Corte Interamericana de Derechos Humanos al sostener que "al ser juzgada la señora María Elena Loayza Tamayo en la jurisdicción ordinaria por los mismos hechos por los que había sido absuelta en la jurisdicción militar, el Estado peruano violó el artículo 8.4 de la Convención Americana" (Caso Loayza Tamayo vs. Perú -Fondo- Sentencia de 17 de septiembre de 1997, párrafo 77).

(27) En "Ponsetti and Chensel v. France" (del 14 de septiembre de 1999) el TEDH se sostuvo que no se verificaba el "bis in idem" atento a que las sanciones penales diferían en cuanto una exigía dolo y la otra solo culpa, con lo cual se entendió que no se trataba de la misma infracción. Dicha doctrina fue receptada en España en la Sentencia 2/2003 del Tribunal Constitucional.

(28) Sobre el punto se debe tener en cuenta: "El principio non bis in idem prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, mas no la simultánea aplicación de penalidades como consecuencia de la persecución de un mismo hecho, siempre que se respete el principio de la razonabilidad de las penas impuesto por la Constitución nacional" (considerando 4° in fine de la disidencia del doctor Boggiano, coincidente, en este punto, con el voto de la mayoría en la causa "Moño Azul S.A.", Fallos: 316-687).

(29) Art. 22 bis: "Si el hecho ha sido cometido con ánimo de lucro, podrá agregarse a la pena privativa de libertad una multa, aun cuando no esté especialmente prevista o lo esté sólo en forma alternativa con aquélla. Cuando no esté prevista, la multa no podrá exceder de noventa mil pesos".

(30) ALEXY, Robert; "Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad", en Revista

