

LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y SU NATURALEZA

INTRODUCCIÓN

Es habitual encontrar la cita de los fallos históricos en los que la Corte asignó naturaleza penal a las infracciones administrativas/tributarias. Así, e introduciéndonos en la temática, es fundamental referirse sumariamente a lo resuelto en dichos precedentes para construir la lógica judicial que ha imperado en esta materia. Todo ello con el fin de definir la naturaleza jurídica de la sanción administrativa y definir si la multa resulta ser o no un accesorio de la obligación tributaria principal.

Anticipando lo que se analizará ut infra, cabe hacer alusión a que la Corte asignó *naturaleza penal* a la sanción de multa prevista en los ordenamientos locales que regulan infracciones administrativas/tributarias. Además, refirió que ello obedeció a la finalidad perseguida con su aplicación, puntualizando que se procuraba prevenir y reprimir la violación de disposiciones propias de la materia tributaria y descartar el carácter retributivo del posible daño provocado con la infracción¹.

UN RECORRIDO HISTÓRICO POR LAS SENTENCIAS DE LA CORTE

En primer lugar, en el Fallo “*San Juan v. Pablo Posleman*”², la Corte confirmó la naturaleza penal de las sanciones administrativas, considerando: “*las multas de evidente carácter penal conforme a la jurisprudencia de esta Corte (...)*”. En este caso, nos encontramos con una resolución del máximo órgano judicial que confiere carácter penal a la multa de manera expresa, separándola del concepto de obligación tributaria. El Tribunal es contundente al identificar la multa como de carácter penal, la que resulta ser la sanción más común en los ordenamientos administrativos tributarios.

A su vez, dicha sentencia cita un precedente del año 1897, “*Fisco Nacional c/ José Crespo Bru por, cobro de una multa; s/ competencia*”³, que resolvió que “*Corresponde a la jurisdicción criminal el cobro de una multa impuesta por infracción de la ley sobre impuestos internos (la multa entra en la categoría de las penas establecidas para castigar los delitos)*”. Nótese que la inteligencia judicial indica desde antaño la calificación penal de la sanción de multa e inclusive incluye dentro de la categoría de *penas para castigar delitos*, criterio que encuentra un parentesco notable con recientes resolutivos -“*Alpha Shipping*”- que comentaremos en lo sucesivo.

¹ CSJN. Fallos: 185:188; 200:495; 228:375; 247:225; 271:297; 303:1548; 311:2779, 191:245 y 195:319, entre muchos otros.

² CSJN. Fallos 185-188. Año 1939.

³ CSJN. Fallos 66:332. Año 1897.

“LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y SU NATURALEZA”

En adición, el fallo Polesman se vale de lo resuelto en el precedente “*Jensen, Carlos c/ Provincia de Mendoza*”⁴ que aplicó la garantía constitucional de que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso (art. 18 CN) en un caso vinculado con la aplicación de una sanción de multa. Esta resolución responde a la práctica habitual -que luego se consolidó- de aplicar principios propios del Derecho Penal al procedimiento de imposición de multas en la órbita administrativa, en virtud de la protección de derechos de raigambre constitucional.

Asimismo, nuevamente por el año 1939, la Corte resolvió con relación a una multa que disponía la Ley 11.226 destinada a regular la industria frigorífica en la causa “*Frigorífico Anglo SA v Junta Nacional de Carnes*”⁵, y dispuso:

“(…), que las multas funcionan en la ley como penas, no como indemnización y son sanciones ejemplarizadoras e intimidatorias indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otro modo, serían burladas impunemente. La distinción de la naturaleza de las multas establecidas por las leyes que no son de carácter penal, multas de naturaleza reparatoria y multas de carácter penal, ha sido establecida reiteradamente por la Corte, y la naturaleza penal de las establecidas por la ley N° 11.226 es evidente si se tiene en cuenta su carácter sancionador, establecidas para prevenir y reprimir las infracciones a la ley y no para reparar daño alguno.”.

Seguidamente, resolvió que: “*Que dado el carácter penal de las multas y no teniendo la ley N° 11.226 disposición especial alguna sobre la prescripción de la acción ni de las penas, son de aplicación los principios generales del Código Penal, de acuerdo con lo establecido por el art. 4 del mismo y la jurisprudencia constante de la Corte - Fallos: t. 151, pág. 293; 160, pág. 13; t. 165, pág. 319.”.*

En esta órbita, puede interpretarse que el Tribunal Supremo dirige su interpretación del instituto jurídico en función de emparentarlo con el Derecho Penal nuevamente. En particular, un factor que resulta ser de especial interés es la definición de que las multas funcionan como penas y no como indemnización, circunstancia que implica entender que la imposición de una sanción no puede justificar la depreciación monetaria, y su consecuente daño al erario público. Esto último, no es una consideración menor, ya que en las condiciones inflacionarias que atacan la economía de Argentina

⁴ CSJN. Fallos 136-200. Año 1922.

⁵ CSJN. Fallos 185-271. Año 1939.

recurrentemente tiente a los Fiscos a aplicar sanciones para compensar la mora en el pago, ya que los intereses resarcitorios usualmente no son representativos del nivel de depreciación monetaria.

En adición, se introduce el concepto de que las multas funcionan como *sanciones ejemplarizadoras e intimidatorias*, lo que hace especial alusión a la teoría de la previsión general, propia del Derecho Penal. Dicho criterio cristaliza la intención de asimilar la finalidad perseguida por la regulación de delitos -en algunos casos- y de infracciones administrativas .

Asimismo, un fallo que el caso explicado citó como antecedente, “*Frigorífico Anglo S.A. c/ Nación*”⁶, ya abordó la temática con relación a la misma ley. En este orden, dispuso que: “*La multa funciona en el caso de la ley 11.226 como pena, no como indemnización. Nada obliga a proporcionar la multa con el daño sufrido por el vendedor: la magnitud de ese daño es ajena a la extensión de la multa, cuyo único recaudo es la existencia de una violación de la ley. Las multas son sanciones ejemplarizadoras e intimidatorias indispensables para lograr el acatamiento de leyes que, de otro modo serían burladas impunemente. No cabe, pues, hablar de proporción ni desproporción, respecto de la lesión sufrida por Carballo.*”.

Además, el mismo fallo asevera que “*Tampoco es justo calificar como confiscatoria la multa impuesta en el caso*”, justificando dicha decisión en la potestad del Congreso para fijar y graduar el monto de las penas pecuniarias y que la imposición no corresponde a un tributo. Esto implica una separación tajante del instituto de la multa respecto de la obligación tributaria principal, separándola del criterio de accesoriedad. Lo resuelto redundante en una aplicación de distintos principios según se trate de una multa o de un tributo, por lo que no podrían aplicarse principios constitucionales propios del Derecho Tributario en la imposición de una multa, mientras que tampoco deberían aplicarse garantías penales en la determinación del impuesto, si bien algunos de ellos pueden ser estocásticamente compartidos.

Seguidamente, encontramos el Fallo “*Esio Bruno Cimadore*”⁷, en este la Corte confirma la potestad de las provincias para legislar sobre las faltas, limitando dicha potestad al Poder Legislativo Provincial (facultad que no puede ser ejercida por los Poderes Ejecutivos locales). Transcribo un considerando que resulta de especial interés:

⁶ CSJN. Fallos 171:366. Año 1934.

⁷ CSJN. Fallos 191-245. Año 1940.

“Que el Congreso de la Nación, al dictar el Código Penal vigente, deliberadamente no ha querido legislar sobre las faltas, dejando la materia, con ciertas reservas, librada a la legislación de los Estados federales, considerando que si bien esta clase de contravenciones constituye, en algunos casos, verdaderos pequeños delitos comunes a los cuales podría aplicárseles los principios generales de la legislación nacional, más frecuentemente ofrecen características especiales determinadas por las costumbres de cada localidad, por las necesidades de orden moral o material de los pueblos o por el resguardo de ciertas instituciones locales, cuyo regular funcionamiento les interesa más directamente, o porque existen en cada región muchos y pequeños intereses que hay que contemplar en este género de represión y que lógicamente pueden ser mejor apreciados por los poderes locales. Que este concepto resulta claramente establecido de los antecedentes legislativos que han precedido a la sanción del Código Penal” (el subrayado me pertenece).

En este sentido, cabe reseñar la particular importancia que la Corte confirió a las necesidades especiales que posee la regulación de los que denomina “*pequeños delitos comunes*”, confirmando que son las Provincias quienes están revestidas de facultades para regular sobre las *faltas*. Esta resolución parecería razonar en orden diferente a lo que relatamos hasta el momento, sin embargo corresponde aseverar que el planteo esbozado en dicho precedente se circunscribe a una cuestión constitucional de distribución de competencias que no viene a responder acabadamente respecto de la naturaleza de las infracciones administrativas. No obstante, es menester comentar lo resuelto debido a que -de cualquier forma- lo argumentado puede representar un ligero distanciamiento entre las figuras delictuales y las infraccionales, en función de los distintos órdenes que tienen potestad para regularlo. Esto mismo es lo que posteriormente, en el Fallo “*Peñaloza de Susmalían, Justa*”⁸, el Máximo Tribunal interpretó, con relación a que las provincias poseen fueros suficientes para graduar penas conforme a la reincidencia o reiteración de los infractores. Nuevamente, el tribunal cimero confiere potestades a las Provincias para regular las infracciones, distanciándolo de lo regulado por la ley penal de fondo.

⁸ CSJN. Fallos 195-319. Año 1943.

Seguidamente, en el precedente “*Delgadino, Carlos c- DGIR*”⁹, se confirma en última instancia una sentencia de la Justicia Federal en el que resolvió respecto de la aplicación de una multa por no haber actuado como agente de retención al pagar réditos a tercero dispuesta por la Ley 11.683. Eventualmente el Juez Federal, en un extenso análisis entendió:

“(…) la multa es de carácter penal y el impuesto en cambio es una deuda financiera, por lo que aquella no puede ser considerada como accesoria de ésta, como las multas de mora propiamente dichas o los intereses punitivos, que establece para otro supuesto el art. 20 de la misma ley, y en consecuencia, no se extingue por el pago sin reserva de ella, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 525 del C. Civil, que legisla únicamente para las relaciones civiles. La obligación de oblar la multa surge independientemente de la obligación principal que pesa sobre el contribuyente, que es la de pagar el impuesto, por la presencia de los presupuestos de hecho que dan lugar a las sanciones pecuniarias, de carácter administrativo o de carácter penal, según el criterio que al respecto se sustente; por consiguiente, se extingue también independientemente de esta. Aunque ambas obligaciones tengan el mismo origen y naturaleza, de obligaciones ex lege, que hacen en el momento mismo en que se verifican los supuestos particulares establecidos por las normas impositivas, aunque distintos, tienen también distinto objeto y finalidad: la multa en que se incurre por el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente surge por la simple verificación de una situación objetiva prevista por la ley, y tiene una existencia separada e independiente de la obligación de pagar el impuesto. Es indiscutible que ambas se relacionen pero son separables; pueden cumplirse y ejecutarse separadamente; puede haber urgencia -y la hay supuestamente- en cobrar el impuesto, recurso ordinario y previsto del Estado, de cuya regular percepción depende en gran parte la marcha de la administración pública, no así la multa, recurso eventual del Estado.” (el subrayado me pertenece).

Si bien la sentencia citada proviene de un juzgado de primera instancia, lo cierto es que la Corte confirmó lo resuelto, y resulta contundente respecto del tema que se

⁹ CSJN. Fallos 198-214. Año 1944

plantea en el presente. De lo resuelto por el órgano judicial pueden extraerse conclusiones acabadas respecto del instituto que se estudia, y sin lugar a duda, estos razonamientos resultan de gran utilidad para el tema que se plantea en el presente análisis.

Luego, en el Fallo “*Jorge Fares v. Dir. Gral. del Impuesto*”¹⁰, la Corte reitera el carácter penal de las multas tributarias, haciendo especial énfasis en que las mismas no tienen carácter reparador, ya que han sido previstas para prevenir la conducta no para reparar un daño. Además, se expide sobre la personalidad de la pena, señalando que la muerte del infractor implica la extinción de la acción para imponer la sanción.

Con posterioridad, en el Fallo “*Ragor SA Industrial y Comercial*”¹¹, la Corte reafirma contundentemente el carácter penal de las multas tributarias, en el caso puntual de las que surgían de las leyes de impuestos internos, resaltando la aplicación personal de las sanciones conformadas a la distinta participación que pueda tener cada infractor.

Seguidamente, en el Fallo “*Federico O. Bemberg C. Bs As*”¹², tras un análisis minucioso confeccionado por el Procurador de ese entonces, es posible reconocer las diferencias jurídicas existentes entre la regulación de los tributos y las infracciones relacionadas a los mismos. En este orden, el mismo da un ejemplo concreto en los siguientes términos:

“(...) tal sería el caso en el supuesto de una ley impositiva a la que se acordara efecto retroactivo, pero en la que al propio tiempo se previera la aplicación de sanciones a las que también se otorgara efecto retroactivo. Es obvio, en efecto, que si lo primero es constitucionalmente aceptable dentro de ciertos límites (entre otros, Fallos: 185:165 y los allí citados), en cambio lo segundo resultaría sin duda violatorio del principio de que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso (Fallos: 178:355; 184:531).”

Así, resuelve en función de la no extensión de los efectos del allanamiento procesal de los incumplimientos tributarios al reconocimiento de las infracciones derivadas de los mismos. Y confecciona a su vez una distinción muy interesante entre las multas de carácter penal y las multas de carácter reparatorio, expresando:

¹⁰ CSJN. Fallos 200-495. Año 1944.

¹¹ CSJN. Fallos 228-375. Año 1954.

¹² CSJN. Fallos 247-225. Año 1960.

“Reiteradamente ha sido establecida, en efecto, la distinción entre multas de carácter penal y multas de carácter simplemente reparatorio: de acuerdo con este criterio, revisten naturaleza penal aquellas multas que han sido establecidas en la ley para prevenir y evitar la violación de sus disposiciones; son de carácter civil, en cambio, aquellas sanciones que asumen la forma de intereses punitivos y cuya finalidad es la de reparar el daño causado por la simple omisión de pagar el impuesto debido (Fallos: 192:229 y los allí citados).”

En función del dictamen elaborado por el Procurador, la Corte se expide aseverando que de manera uniforme deben estimarse con naturaleza penal las multas aplicables a los infractores cuando ellas, en vez de poseer carácter retributivo del posible daño causado, tienden a prevenir y reprimir la violación de las pertinentes disposiciones legales. En dicho precedente, el Máximo Tribunal enumera a su vez algunos indicadores que permiten identificar la presencia de un precepto infraccional al que cabe asignársele naturaleza penal.

Algunos años más tarde, en un precedente que no podría ser soslayado en el presente estudio, se expidió la Corte en *“Parafina del Plata SA”*¹³. En el mismo, se estudió específicamente el elemento subjetivo con relación a una presunta infracción tributaria de agente de retención, consagrando categóricamente el criterio de la personalidad de la pena, que en su esencia responde al principio fundamental 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. Este factor subjetivo responde de manera exclusiva a las figuras penales, y no necesariamente a las propiamente tributarias, lo que contribuye a distanciar la naturaleza de los fenómenos jurídicos.

Posteriormente, en el Fallo *“Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL v. DGI”*¹⁴ la Corte categóricamente dispuso:

“5) Que de ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74)”

En este orden, el Tribunal Supremo confirma el carácter penal de las sanciones tributarias/administrativas, criterio que fue reiterado años después en el Fallo *“Safrar Sa*

¹³ CSJN. Fallos 271-297. Año 1968.

¹⁴ CSJN. Fallos 303-1548. Año 1981.

*Franco Argentina V. Ana*¹⁵, respondiendo a la lógica esbozada anteriormente en el Fallo “LINCH MAURICIO”¹⁶.

En este punto, no puede dejar de mencionarse el fallo “Alpha Shipping”¹⁷. Que recientemente aplicó disposiciones propias del Código Penal respecto de infracciones tributarias locales, citamos lo resuelto oportunamente:

“(…) cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

Cabe entender que, en el fallo reseñado, la Corte convalida claramente la naturaleza penal de las sanciones administrativas/tributarias, llegando a la conclusión de aplicar preceptos contenidos en el mismísimo Código Penal. Así, resulta casi inalienable que el criterio es entender consagrada la naturaleza penal de las infracciones. Inclusive, la disidencia de Rossatti en la misma sentencia promueve la aplicación de los principios propios del Derecho Penal en los siguientes términos:

“(…) a través de esa prudente línea jurisprudencial lo que siempre se ha propuesto este Tribunal es garantizar -en el ámbito de las infracciones administrativas- la aplicación de ciertos principios y reglas del derecho penal a la actividad punitiva no delictual, en la medida en que resulten compatibles (…)”.

Sin dudas, la disidencia del magistrado radica en la cuestión de la distribución de poderes federales y no sobre la categorización de las infracciones tributarias, a las que decididamente le entiende aplicables los principios del Derecho Penal, tal como el Tribunal Cimero resolvió en las causas “Comision Nacional de Valores C/ Establecimiento Modelo Terrabusi S.A. S/Transferencia Paquete Accionario A Nabisco”¹⁸ y “Comision Nacional De Valores C/ Telefonica Holding de Argentina S.A. S/Organismos Externos”¹⁹. En estos precedentes se entendió que “cuando el criterio

¹⁵ CSJN. Fallos 311-2779. Año 1988.

¹⁶ CSJN. Fallos 290-202. Año 1974.

¹⁷ CSJN. Fallos 346:103. Año 2023.

¹⁸ CSJN. Fallos 330-1855. Año 2007.

¹⁹ CSJN. Fallos 335-1089. Año 2012.

“LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y SU NATURALEZA”

que se debe observar no resulte de la letra y del espíritu del ordenamiento jurídico que le es propio, corresponde la aplicación de las normas generales del Código Penal.”.

Ahondando en este criterio, y dando un paso más en la aplicación de la normativa penal en el campo infraccional, el Fallo “*Alpha Shipping*” aborda especialmente el tema de la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias locales y sus consecuentes sanciones. En esa línea, asevera que: “4°) *“si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva’, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal” (Fallos: 288:356). (...). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139).”.*

El criterio esbozado por este reciente fallo debe ser indicativo del tema planteado, de lo resuelto por la Corte puede inferirse una suerte de resolución sobre el tema que trae a análisis.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con todos los precedentes citados y comentados, corresponde interpretar que las sanciones administrativas/tributarias poseen naturaleza penal y que resulta notoriamente diferenciable de la obligación tributaria principal, siendo que le son aplicables los principios generales del Derecho Penal y no las propias del Derecho Tributario.

En el mismo orden, lo resuelto por la Corte -en algunos precedentes, como “*Cimadore*” y “*Susmalian*”- respecto de la distancia marcada entre los delitos y las infracciones no debería ser un óbice para otorgarle carácter penal a estas últimas, y consecuentemente aplicarles las garantías protectoras correspondientes.

Así, y con la finalidad de dejar sentadas algunos resultados del análisis pormenorizado realizado, es menester concluir que:

1. La multa es de carácter penal y el tributo en cambio es una obligación pecuniaria coactiva.
2. La multa no puede ser considerada como accesorio de la obligación tributaria principal.
3. La multa no tiene una función indemnizatoria sino ejemplificadora, y opera como una pena.

“LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y SU NATURALEZA”

4. La obligación de pagar la multa surge independientemente de la obligación tributaria principal.
5. La extinción de la multa se produce independientemente de la extinción de la obligación tributaria principal.
6. Los principios jurídicos que resultan aplicables a la imposición de multas son distintos de los que resultan aplicables a la determinación de la obligación tributaria principal.