

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA (*)

Dr. Eduardo Fernando Luna

I - Introducción

Nos proponemos analizar algunos problemas constitucionales que surgen de la ley N° 23.771, vulgarmente llamada “ley penal tributaria”, sancionada recientemente por el Gobierno nacional, y cuyos primeros efectos todavía no comienzan a evidenciarse en el país.

Es evidente, como luego lo veremos, que este régimen legal suscita cuestiones constitucionales sobre la que es necesario dar respuesta, pero, con las dificultades que presenta una temática realmente compleja, sin claridad en la doctrina de los especialistas y la jurisprudencia de nuestros Tribunales, comenzando por la misma Corte Suprema, a la que debemos agregar que tampoco podemos extraer precisiones de los debates parlamentarios realizados en ocasión de la sanción de esta ley, porque el legislador prestó poca atención a la problemática constitucional, resulta difícil aportar soluciones definitivas.

Lamentablemente, del tema que nos ocupa, nada o casi nada han dicho los constitucionalistas, cuya opinión habría sido de real valor, por lo que debemos manejarnos sólo con las enseñanzas de los grandes maestros del Derecho Penal, del Derecho Procesal y del Derecho Financiero, además, como hemos señalado, con la vacilante jurisprudencia de la Corte y demás tribunales de la República.

Queremos circunscribir nuestro estudio al análisis de las facultades de la Nación y de las Provincias para legislar en materia de delitos fiscales y de procedimientos judiciales, y, por último, reparar en los principios y garantías constitucionales cuya vigencia pueda verse comprometida por la ley 23. 771.

(*) Conferencia pronunciada en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Mendoza, en el Curso sobre “Ley Penal Tributaria”, dictado el 30 y 31 de mayo de 1991.

II – Facultades de la Nación y de las Provincias para legislar sobre ilícitos fiscales.

Habida cuenta de que la ley 23.771 ha tipificado los ilícitos generados en la percepción no sólo de los tributos nacionales, sino también de los provinciales, surge aquí la necesidad de determinar si la Nación tiene facultades para legislar sobre infracciones tributarias provenientes del incumplimiento de los impuestos locales. Por cierto que este cuestionamiento no se daría si nos encontráramos dentro de un Estado unitario, pero frente a un régimen político federal, como el estatuido en nuestra Constitución Nacional, resulta legítimo poner en dudas tal atribución, máxime que el propio texto constitucional no nos aporta soluciones claras y concretas en esta materia.

La doctrina nacional se encuentra sumamente dividida, habiendo sustentado sus posiciones, en general, en la naturaleza jurídica de lo ilícito fiscal, a partir de la distinción, que eventualmente pudiera existir entre delitos y contravenciones, y, según resulte de esta conclusión, se desprenderán las facultades de la Nación y de las Provincias en el tema que nos ocupa.

A - Teoría que niega la distinción entre delitos y contravenciones

Esta teoría, eminentemente penalista, sostenida entre nosotros fundamentalmente por Sebastián Soler¹, interpreta que no existen diferencias ontológicas entre delitos y contravenciones y, si las hay, son solamente cuantitativas, constituyendo la contravención nada más que “miniaturas de delitos”, como las ha calificado Jiménez de Asúa². Por ello, el ilícito tributario es de naturaleza penal y las leyes que lo tipifican integran el Derecho Penal común, cuya sanción es atribución exclusiva del Gobierno Federal, según lo establecido en el art. 67 inc. 11 de la Constitución de la Nación, no pudiendo las Provincias, en consecuencia, sancionar penalmente las infracciones sobre materia impositiva local.

B - Teorías que sostienen la distinción entre delitos y contravenciones

1 SOLER, Sebastián, Derecho Penal Argentino, TEA, Buenos Aires, 1978, T° 1, pág. 223 y sgtes.

2 JIMÉNEZ DE ASUA, Tratado de Derecho Penal, 3a ed., Losada, Buenos Aires, 1967, T° 1, pág. 48 y sgtes.

1 - Teoría Administrativa

Para Goldschmidt³ a la par de un derecho penal común existe también un derecho penal administrativo cuyo objeto es la protección del bien común estatal o administrativo, siendo la infracción administrativa una desobediencia a las órdenes de la administración y consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo (bien común) y no un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales.

El Derecho Penal Administrativo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente con sus propósitos.

La infracción fiscal es de naturaleza administrativa y no penal y, por ello, dentro de nuestro régimen político federal, es materia reservada a las Provincias de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 104 y 105 de la norma suprema nacional.

2 - Teoría intermedia

Esta teoría expuesta por Villegas⁴ siguiendo las enseñanzas de Ricardo Núñez, parte de la distinción entre delitos y contravenciones, pero a diferencia de la teoría administrativa, admite la posibilidad de que el Congreso Nacional legisle en todo lo que sea delito tributario por imperio de lo dispuesto en el art. 67, inc. 11, pero las Provincias se reservan el derecho de legislar en lo referente a las infracciones tributarias, que, por ser de naturaleza contravencional, resultan ser facultad reservada, según se desprende de los arts. 104 y 105 de la Constitución.

C - Teoría fundada en el poder del imperio

Para Giuliani Fonrouge⁵ la infracción fiscal importa quebrantar un verdadero deber social de pagar los tributos esenciales para el mantenimiento del Estado y es por eso que las sanciones fiscales derivan del poder tributario estatal, de lo que resulta que en nuestro régimen políti-

3 GOLDSCHMIDT, Roberto, La teoría del derecho penal administrativo y sus críticas, Rev. La Ley, 74-844.

4 VILLEGAS, Héctor B., Derecho Penal Tributario, Lerner, Buenos Aires, 1965, págs. 56 y sgtes.

5 GIULIANIFONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, 2a. ed., Depalma, Buenos Aires 1970, Vol. II, págs. 634 y sgtes.

co las Provincias están facultadas para establecer sanciones punitivas tendientes a asegurar la percepción de sus tributos, que no es otra cosa que asegurar la efectividad de su poder impositivo, como también puede hacerlo el Estado nacional en el ámbito de su jurisdicción.

La potestad sancionadora del Estado nacional en materia de ilícitos tributarios no surge del art. 67, inc. 11 de la Constitución, sino del art. 4 y 67, inc. 2, disposiciones éstas que al otorgarle facultades tributarias, debe necesariamente concederle las potestades para instrumentar su percepción y sancionar su incumplimiento.

De este modo, teniendo las Provincias poder de imposición, tienen también las facultades de crear delitos tributarios y establecer sus penas.

D. Teoría fundada en la naturaleza de la Ley Penal Tributaria

Se nos ocurre pensar que si analizamos la naturaleza de la ley penal tributaria quizás podamos arrojar un poco de luz sobre tan espinosa cuestión. Esto sería, de algún modo, analizar el problema que nos ocupa a partir de la misma Constitución.

Sabido es que el Congreso sanciona tres tipos de leyes: las locales, las comunes o de derecho común y la federales o especiales. Las primeras sólo tienen aplicación en la Capital Federal, Territorios Nacionales, en cambio las otras dos tienen vigencia en todo el territorio del país.

Las leyes locales no ofrecen dificultad para su determinación por ser sancionadas únicamente para regir en la Capital Federal, Territorios Nacionales y lugares sujetos a la jurisdicción federal en virtud del art. 67, inc. 14 y 27 de la Constitución.

Las leyes comunes son las que se dictan en función de lo dispuesto por el art. 67, inc. 11 de la Constitución y que comprenden, según lo ha señalado la Corte Suprema: 1) los códigos que de manera estable y general legislan para todo el territorio de la Nación; 2) las leyes que se declaren incorporadas a dichos códigos y 3) las leyes que, no mediando tal declaración, integren, modifiquen o amplíen tales códigos.

En cuanto a las leyes federales son aquellas que se dictan en función del art. 67, pero no están comprendidas entre las comunes o locales. Para Bidart Campos⁶ estas leyes pueden serlo en razón de la materia (fiscal, ciudadanía, etc.); en razón de las personas (embajadores, ministros plenipotenciarios) y, excepcionalmente, del lugar (fronteras).

6 BIDART CAMPOS, Germán, *El Derecho Constitucional del Poder*, Ediar, Buenos Aires, 1967, T° I, págs 366 y 367.

Por su parte, de la jurisprudencia de la Corte de la Nación, podemos enumerar a modo de ejemplo: organización de los tribunales federales; procedimientos civiles y penales federales; correos; inmigración; límites interprovinciales; falsificación de moneda; enrolamiento y servicio militar; impuesto a los réditos; represión del contrabando; etc.

De acuerdo con lo expresado, la ley penal tributaria podría ser local, común o federal, según lo haya dispuesto el legislador, o surja de su propio enunciado, en cuyo caso de nada valdría discutir sobre la naturaleza del ilícito fiscal. Bastaría que el Congreso, en forma expresa o implícitamente definiera el carácter de esa ley para que ella revistiera los visos de constitucionalidad que le den validez.

Cuando la ley penal tributaria es de derecho común la Nación la sanciona de conformidad con lo dispuesto en el art. 67, inc. 11 de la Constitución y, para el caso de ser federal, lo hace como consecuencia de su poder de imposición que surge de los arts. 4 y 67. inc. 2 y 16.

Ahora bien, mientras el Gobierno Federal no legisle sobre ilícitos tributarios, podrían las Provincias hacerlo en forma supletoria y de acuerdo con lo normado por el art. 108 de la ley suprema, según lo tiene dicho Quiroga Lavié⁷, ya que ellas pueden legislar “aun dictados los códigos de fondo... en materias no reguladas por el Congreso”, pero una vez que la Nación lo haga, automáticamente las normas provinciales perderían vigencia frente a la supremacía de la ley nacional de acuerdo con lo dispuesto por el art. 31 de la Constitución.

Por otro lado, en lo que la infracción fiscal no tuviese de ilícito, podrían legislar las provincias a título de contravención o falta, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 104 y 105 de la norma suprema.

De lo dicho y conforme nuestra interpretación, la ley 23.771 es de derecho común, porque, aun cuando el legislador no lo haya expresado concretamente, al extender su ámbito de aplicación a las infracciones tributarias de impuestos provinciales, ha legislado de acuerdo con las facultades concedidas por el art. 67, inc. 11, quedando sólo a las provincias la posibilidad de sancionar las contravenciones que resulten del incumplimiento de estas obligaciones, en virtud del poder de policía que por la norma suprema tienen reservado.

7 QUIROGA LAVIÉ, Humberto, Derecho Constitucional, Coop. de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1978, pág 644

II – Facultades de la Nación y de las Provincias en materia de procedimientos

La segunda cuestión por dilucidar se refiere a las facultades que poseen la Nación y las Provincias en materia de Derecho Procesal y, más concretamente, si es posible que la Nación legisle sobre los procedimientos civiles, penales o laborales de las Provincias.

Como lo ha sostenido Juan Fernando Segovia⁸ “junto a la obligación de las provincias de asegurar la administración de justicia (art. 5 C.N.) existe su facultad de organizar las normas de procedimiento que regulen el modo de acceso a los tribunales y las formas en que ellos juzgarán los litigios”, pero lo que parece ser tan claro en el texto constitucional, a partir de la interpretación que se hace de los arts. 67, inc. 11, y 104, conforme a los cuales corresponde a las provincias regular lo atinente a los procedimientos para la aplicación del derecho de fondo sancionado por el Congreso Nacional, ha sido sin embargo, desconocido en ocasiones, o al menos limitado por leyes de la Nación o por la interpretación jurisprudencial.

El famoso caso “Romano” fallado por la Corte Suprema de Justicia el 14 de julio de 1933⁹ por el que se negó a las provincias la facultad de dictar los Códigos procesales, debiendo limitar su acción a organizar la administración de justicia encargada de aplicar la ley procesal que correspondía sancionar al Congreso, felizmente no fue reiterado por el Alto Tribunal nacional, quien sin embargo, ha venido sosteniendo que la facultad de las provincias de dictar códigos de procedimientos no es absoluta, cabiéndole al Congreso la potestad de dictar las normas procesales que resulten necesarias para asegurar la eficacia de la legislación de fondo que sanciona o para hacer posible el ejercicio de derechos que consagran los códigos fundamentales .

De esta tesitura la legislación argentina está llena de ejemplos y no sólo en leyes especiales como las de concurso o títulos de créditos, sino que los propios códigos han establecido normas procesales en varias de sus instituciones.

Ahora bien, corresponde preguntarse: ¿cuáles son los límites a las facultades legislativas de la Nación en materia de derecho procesal? El principio rector debe partir de las pautas fijadas por la propia Corte Nacional, es decir, que la Nación puede legislar en la medida que sea nece-

8 SEGO VIA, Juan Fernando, Las facultades legislativas respecto de Códigos, Leyes Generales y Leyes Especiales, en «Atribuciones del Congreso Argentino», PÉREZ GUILHOU y otros, Depalma, Buenos Aires, 1986, págs 193 y 194

9 L. A., 42-961

sario para asegurar la eficacia de la ley sustantiva o los derechos que a esta se consagran. Más allá de ello, la potestad legislativa corresponde a las provincias, de modo tal que las disposiciones procesales dictadas por la Nación fuera de esos límites, no prevalecen sobre las normas provinciales, por no ser ley suprema en los términos del art. 31 de la Constitución federal.

En efecto, las leyes nacionales, revisten el carácter de supremas en cuanto son sancionadas como consecuencia de las facultades que la Constitución concede al Gobierno Federal, por lo que aquellas que son dictadas más allá que la atribuciones que le han sido concedidas en forma expresa o tácita en el texto constitucional, no revisten tal carácter y las autoridades de cada provincia no están obligadas a conformarse a ellas.

Llevando estos principios que estamos señalando al tema en análisis entendemos que es posible que el Congreso incorpore, a la ley penal tributaria, principios procesales que hagan a su más eficaz aplicación en la medida en que ellos se ajusten a los límites legislativos que hemos explicitado.

Dentro de las normas procesales contenidas por la ley 23.771 nos preocupa el tema de la excarcelación, que la ley, en su art. 17, la concede solamente bajo caución real, tomando inaplicable la institución tal como se regula en los Códigos Procesales provinciales que, como el de Mendoza (art. 319), puede concederse bajo caución juratoria, personal o real y entonces nos preguntamos si en la ley 23.771 ¿el Congreso no ha excedido su facultad reglamentaria?, ¿si la excarcelación es una institución que necesariamente sirve a su más eficaz cumplimiento de la ley?, ¿si el legislador ha tenido presente que la excarcelación no es otra cosa que la materialización del principio constitucional de inocencia y, como tal, debe ser interpretado con la mayor amplitud?

Estas y otras preguntas podemos formularnos para dar respuesta a esta cuestión. Habrá de caberle al intérprete, determinar la validez constitucional del referido art. 17 de la ley 23.771; para nosotros, en el ánimo de arrimar una opinión entendemos que: a) esta disposición no es ley suprema de la Nación en los términos del art. 31 de la Constitución por exceder de las facultades concedidas al Gobierno Nacional; b) por haber sido legislado de un modo tan restrictivo resulta violatorio del principio constitucional de inocencia que surge explícitamente del art. 33 de la norma suprema de la Nación.

IV - Principios y garantías constitucionales y la ley 23.771

La Constitución consagra una serie de principios y garantías previstos en el aseguramiento de la libertad del hombre y que el legislador está obligado a respetar; sin embargo, como lo ha señalado Rodolfo R. Spisso¹⁰, en materia de delitos tributarios asistimos a un apartamiento de estas garantías con fundamento en la conveniencia o necesidades del Estado o en que sus políticas financieras, económica, impositiva o administrativa no se vean perjudicadas por una actitud demasiado exigente por parte de los tribunales ordinarios, en orden al respeto irrestricto de las garantías constitucionales.

Tales políticas, totalitarias o fiscalistas, han dañado seriamente la credibilidad en el Estado que aparece como un modelo Leviatán, dispuesto a avasallar los derechos de los individuos en el afán de satisfacer sus necesidades financieras.

Lo que decimos es tan patente que el mismo Fonrouge ha sostenido que las características del ilícito fiscal no permiten aplicar en toda su intensidad las normas del Código Penal, olvidando que los principios contenidos en la ley penal sustantiva son, nada más ni nada menos, que la consagración legislativa de las garantías y seguridades que la Constitución ha estatuido. No aplicar en esta materia los principios del Código Penal importa negar la Constitución de la Nación Argentina.

De otra manera, caemos en criterios como el sustentado por la Cámara Nacional en lo Penal Económico en pleno que admitió que la falta de publicación en el Boletín Oficial, de los anexos de la Resolución 63/83 de la Secretaría de Comercio, no es obstáculo para su vigencia y, en consecuencia, para la aplicación de las sanciones de carácter penal previstas para casos de incumplimiento¹¹.

Los principios de legalidad (art.19); de irretroactividad de la ley penal (art. 18); de inocencia (art. 33); de non bis in ídem (arts. 17 y 18); de inviolabilidad de la defensa (art. 18); etc., constituyen presupuestos de todo régimen penal, incluido el que resulta de los lícitos tributarios y, tanto a la administración como a los jueces, les cabe el ineludible deber de respetarlos, mal que les pese a la proclividad fiscal que anida en quienes desprecian la libertad¹².

10 SPISSE, Rodolfo R., Principios constitucionales del Derecho Penal Tributario, Rev. El Derecho, 15 de diciembre de 1989.

11 L. L., 1989-A-587

12 SPISSE, Rodolfo R., op. cit.