



“EL ART. 17 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA 24769 Y LA GARANTIA DEL NON BIS IN IDEM”

Por Juan Carlos Belagardi¹

Sumario: El autor analiza el tenor del art. 17 de la Ley Penal Tributaria, donde se estipula que junto al reproche penal también corresponde la sanción administrativa, postulando su inconstitucionalidad por violación al principio del "non bis in ídem".

I.- INTRODUCCION:

En la oportunidad la inquietud se plasma en lo dispuesto por el art. 17 de la Ley 27430: “art. 17 : “*Las Penas Establecidas por esta Ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas*”², y su relación con el principio procesal del non bis in ídem³.

Así vista esta cláusula se torna confusa cuando hablamos de una doble persecución por una misma génesis.

Abordaremos la problemática del “*non bis in ídem*”, adelantando desde ya nuestra opinión en favor de la inconstitucionalidad de la norma, de lo cual daremos motivos de esta afirmación que destaco no es unánime, teniendo además en cuenta que para que se dé el axioma, debe encontrarse una triple identidad, la de persona, objeto y causa.

En un estado de derecho tenemos una escala de normas que regulan la vida en sociedad. Los tratados internacionales incorporados a la Constitución Nacional en el

¹ Secretario Letrado de la Defensoría General de la Nación.

² El antecedente de este artículo lo fue el art. 15 de la ley 23.771, donde se contemplaba que “*La pena de prisión establecida por esta Ley y las accesorias en su caso, serán impuestas sin perjuicio de las sanciones fiscales o previsionales*”, en el art. 17 de la ley 24.769 que no fue modificada por la actual redacción de la ley 27430 que fue publicada en el boletín oficial del 27 de diciembre de 2017.

³ Se afirma que la partícula “*non*” utilizada por la ciencia jurídica argentina no es la correcta pues corresponde *ne*. SEQUEIRA, Marcos Alberto, “*Régimen Penal Tributario, LL, T II, PÁG. 151 (nota al pie nº 205)*).

inc. 22 del art. 74 y la constitución misma son leyes supremas de la Nación, que marcan los lineamientos en que debe ejercerse el “*iuspuniendi*”⁴.

Por debajo de los mismos se encuentran todo el andamiaje legal, es decir el resto del ordenamiento ya sea nacional, provincial o municipal, que debe ser el encuadramiento lógico para resguardar las garantías constitucionales las que se encuentran plasmados para la materia que nos toca a través del derecho procesal penal, que no es otra cosa que la aplicación práctica de aquellos⁵.

Previo a adentrarnos al tema creemos atinado efectuar, aunque en forma sintética las distintas opiniones de prestigiosos autores, haciendo un poco de historia, sobre el lugar que ocupa el derecho penal tributario según algunos o derecho tributario penal como afirman otros y su relación con el derecho penal, es decir si es una disciplina autónoma o bien forma parte del derecho penal o bien es de orden administrativo.

II.- LA NORMA REPRESIVA FISCAL – SU LUGAR EN EL DERECHO -

Mucho se ha escrito en torno a la norma represiva fiscal, dando lugar a varias teorías, si bien un tratamiento pormenorizado de las mismas excede el presente, no por ello podemos dejar de mencionar aunque sea sucintamente las mismas.

Hay quienes como Giuliani Fonrouge, que sostiene es un capítulo del **derecho tributario**, afirma que se trata de quebrar un verdadero deber social que consiste en no pagar los tributos para solventar el estado y que es acertado sostener que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal.

Dino Jarach se manifiesta en igual sentido al sostener que la ley represiva fiscal también se halla dentro del derecho tributario, aunque con matices. Sostiene que son un conjunto de normas penales no emancipadas del derecho tributario, *“comienza este autor sosteniendo que las infracciones fiscales importan una lesión al ordenamiento jurídico y producen daño, en cuanto denotan el incumplimiento de la obligación tributaria, siendo indudable su carácter ilícito, asimismo a la sanción debe reconocérsele los caracteres de una pena, por cuando constituye una sanción aflictiva con finalidad represiva y preventiva, no sólo reparadora del daño”*⁶.

⁴ En el presente no abordaremos las distintas posturas sobre la importancia o jerarquía que existe entre la C.N. y los tratados incorporados en la última reforma, por exceder el motivo del mismo.

⁵ El Derecho Procesal está directamente vinculado con la vigencia de las garantías esenciales emergentes de la constitución nacional y, por ende, con el modo de reclamar el reconocimiento frente a los poderes del Estado y los demás habitantes de la nación mediante la intervención de los órganos del Poder Judicial.

⁶ *Algunas observaciones acerca de los delitos y penas fiscales*, en “J.A.”, 1948-IV-17.

Dentro de quienes han sostenido que pertenecen al derecho penal ha habido diversos autores, se encuentran especialistas del derecho penal como del derecho tributario, entre los primeros cabe citar a Rocco, Massari, Bataglini, Grispigni⁷, Luis Jiménez de Asúa⁸ y Carlos Fontán Balestra⁹, mientras que quienes concuerdan como especialistas en Derecho Tributario encontramos a Tesoro¹⁰, Ingrosso¹¹, Georgetti¹², Hensel¹³ y Fernando Sainz de Bujanda¹⁴ (por supuesto con la referida enunciación no hemos querido más que plasmar algunos autores, conscientes que se han omitido otros de igual talla como por ejemplo Rafael Bielsa que afirma que la autonomía del derecho fiscal plantea la cuestión de un derecho penal fiscal diferenciado del derecho penal común, ya que sostiene el eminente tratadista que las disposiciones represivas de las infracciones a leyes fiscales están contenidas en estas).

Entre quienes sostienen que constituye un derecho penal común o “autónomo” en el año 1933 aparece la obra de Francesco Dematteis, quien concibe al derecho penal tributario como una disciplina autónoma, *“partiendo de la base de que el derecho penal tutela los derechos individuales o intereses sociales, en tanto que aquel tiene por objeto exclusivo la protección del interés público. En virtud de ello, y dado el estado actual de la legislación y organización financiera, la rama de derecho penal que estudia el fenómeno tributario debe constituir un campo único y distinto del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de la ciencia de las finanzas”*¹⁵.

Quienes se inclinan por la pertenencia al derecho penal administrativo, nos encontramos que James Goldschmidt, creador de esta teoría. Sostuvo que *“su idea consiste en la existencia de un derecho penal administrativo, partiendo de la distinción entre la actividad administrativa del estado y sus otras actividades de legislación y justicia”*¹⁶. Este autor distingue lo que es conducta administrativa con lo que es delito criminal. Goldschmidt afirma *“La primera es definida como la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o estatal,*

⁷ Villegas nos ha enseñado que el pensamiento de estos tratadistas se lo puede ver en SPINELLI, *“La repressione delle violazioni delle legge finanziarie nella scienza en el diritto”*, Milán 1947.

⁸ *Tratado de Derecho Penal*, Buenos Aires, 1967, T.I, pág. 64.

⁹ *Tratado de Derecho Penal*, Buenos Aires, 1966, T.I, pág. 68.

¹⁰ *Principii di Diritto Tributario*, Bari, 1938, p. 568.

¹¹ *Diritto Finanziario*, Nápoles, 1956, p. 550.

¹² *La Evasión Tributaria*, Buenos Aires, 1967, p. 116.

¹³ *Diritto Tributario*, Milán, 1956, ps. 309 y ss.

¹⁴ *Hacienda y Derecho*, t. 2, p. 213.

¹⁵ Citado por VILLEGAS, en *“Régimen Penal Tributario Argentino”*, Ed. Astrea, 1993, pág. 21.

¹⁶ NUÑEZ, Ricardo, *“La teoría del derecho penal administrativo, la división de las leyes penales y la jurisdicción”*, en *Revista de Derecho Procesal*, año 1951, vol 2, p. 159.

mientras que el segundo consiste en el menoscabo de bienes jurídicos que gozan de protección penal por sí mismos y en virtud de ello, define al derecho penal administrativo como el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público o estatal, vincula a la trasgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa”¹⁷.

Asimismo entre otros autores que encuentran diferencias entre la infracción tributaria y el delito común, podemos mencionar a Otto Mayer¹⁸, Fritz Fleiner¹⁹, Adolfo Merkl²⁰, Vincenzo Manzini²¹, entre otros.

Finalmente según Villegas las consecuencias de estas doctrinas en la jurisprudencia argentina, ha dividido las aguas en dos direcciones “*una penalista que admite que los tribunales se aparten de los principios del derecho penal común sólo en los casos en que tales desviaciones estén taxativa y específicamente indicadas por el legislador...-y-... una dirección administrativista que reconoce las peculiaridades del derecho penal administrativo y tiende a restringir la aplicabilidad de las disposiciones de la parte general del Código Penal a las infracciones previstas por leyes penales administrativas”²².*

En síntesis hemos querido hacer una sucinta enunciación sobre la postura de la doctrina acerca de la cuestión relativa a las principales teorías sobre la norma represiva fiscal lo cual obviamente no agota el tema.

Además Villegas²³ sostiene que este tipo de sanciones tiende a resarcir al fisco por el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico, el cual se produce por falta de colaboración del contribuyente con el ente recaudador.

Para quienes nos enrolamos en la *teoría penalista*, pensamos que no hay diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas, existiendo entre ellas una unidad sustancial, ya que ambas tienen como finalidad

¹⁷ Citado por VILLEGAS, ob. cit., pág. 23 (el autor remite a su vez a *Waltugstrafrecht*, p. 577, cit. Por Adolf Schonke en *La doctrina del Derecho Penal administrativo y su reconocimiento en la legislación alemana*, “Revista de Derecho Procesal”, año 1951, p. 296.

¹⁸ *Le droit administratif allemand*, Paris 1904.

¹⁹ *Instituciones de derecho administrativo*, Barcelona 1933.

²⁰ *Teoría general del derecho administrativo*, Madrid.

²¹ *Tratado de derecho penal*, Buenos Aires, 1948, T. 1, ps.141 y sgtes.

²² VILLEGAS, ob. cit. p. 27 y 28.

²³ VILLEGAS, Héctor B, “*Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, Depalma, 1994, pág. 387 y sig.

sancionar menoscabando un bien jurídico del infractor con fines retributivos o preventivos.

Ambas sanciones pertenecen a la categoría de *sanciones de naturaleza penal*, cuya principal diferencia la encontramos cuando analizamos cuál es el órgano encargado de aplicarlas, sea la Administración Pública en el caso de las sanciones administrativas, o bien los tribunales del Poder Judicial en el caso de las sanciones penales stricto sensu.

Otra diferencia que no es sustancial, sino que sólo es una cuestión de grado, es la relacionada con que a los delitos les corresponden penas más duras que a los incumplimientos de deberes formales.

Como consecuencia de la asimilación que hacemos de ambos tipos de sanciones, es que deviene lógico aplicar a las sanciones tributarias los principios emanados de la constitución nacional y los provenientes del ordenamiento penal, siendo los mismos los rectores del sistema represivo tributario.

III.- ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA COEXISTENCIA DE LAS PENAS Y LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS.

Previo a ingresar al tema central, cabe hacer algún paneo sobre el problema entre el Derecho Tributario sancionador y el Penal Tributario.

Como hemos dicho, esta norma reproduce casi textualmente lo que establecía el art. 15 de la ley 23.771, el art. 17 de la 24769 y ahora el 17 de la Ley 27.430, donde siempre se ha admitido que pueden aplicarse conjuntamente las penas de la Ley Penal Tributaria con las sanciones administrativas. Como sostiene la doctrina mayoritaria, si una misma conducta se encuadra típicamente tanto en una infracción de la LPT y en un delito de la 11.683, debe excluirse la infracción, porque la culpabilidad y el contenido de lo injusto del delito previsto en la ley n° 24.765 (que reforma la anteriormente mencionada) comprende a aquélla, ello en virtud del criterio de consunción. A tal conclusión llegan quienes adhieren al criterio penalista. Se afirma que existen dos posible soluciones: declarar la inconstitucionalidad de la norma en cuestión por ser violatoria del principio *non bis in idem*, o bien considerar que las “sanciones administrativas fiscales” a las que se refiere la ley, son aquellas sanciones de naturaleza civil previstas en las leyes tributarias. Particularmente adhiero a la primera de las soluciones. Otras posturas afirman que se trata de órbitas distintas del poder represivo del Estado: una penal y otra contravencional.

Es dable destacar que “*el art. 17 de la nueva Ley 27.430 mantiene la posibilidad de aplicar las sanciones previstas en la ley 11.683 y en los pertinentes ordenamientos tributarios de las provincias y de la CABA, a quienes hayan recibido sentencia dentro del ámbito del proceso criminal. Sin razón, se excluye a las sanciones, también “administrativas”, las inherentes al régimen de la seguridad social – leyes 24.241 y 17.250*”-²⁴. Esta ampliación del ámbito de punición la vinculamos con el art. 20²⁵.

Somos de la idea que las infracciones tipificadas en la Ley 11.683²⁶ son contravenciones generadas por la administración del gobierno federal en su ámbito relativo delineado constitucionalmente dentro de las rentas de la Nación, para Maier, su naturaleza penal no está en dudas²⁷, y así lo ha entendido la Corte “*la multa establecida por el artículo 18 de la Ley 11.683 es de carácter penal*” (Fallos: 195:56) o “*las infracciones y sanciones tributarias integran el Derecho Penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implicancia en contrario*” (Fallos: 303:1548), entre otros.

Por su parte en la Ley Penal Tributaria, se plasman conductas más graves y por cuestiones de política criminal son sancionadas con mayor severidad, como delitos, por la importancia del bien jurídico que apañan, al ser este violado genera mayor severidad en las penas, se consideran actos más disvaliosos.

La Ley 11.683, prevé como pena más elevada una multa, en respuesta a estas penas laxas, tuvo su origen la ley 23.771²⁸, intentando agravar las penas porque las conductas en ella plasmada se consideraban más lesivas para el bien jurídico “*hacienda pública*”.

Ahora bien, ambos regímenes sancionatorios, uno para conductas menos lesivas, el contravencional, y otro para hechos de mayor relevancia, el penal, ambos en principio

²⁴ SEQUEIRA, Marcos Alberto, ob cit. , T. II, pág. 148.

²⁵ **ARTICULO 20.** — La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. 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 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. 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. (*Artículo sustituido por art. 17 de la [Ley N° 26.735](#) B.O. 28/12/2011*).

²⁶ Texto ordenado en 1998, dec. 821/98.

²⁷ MAIER, Julio, *Inadmisibilidad de la persecución penal múltiple (ne bis in ídem)*, en *Doctrina Penal*, Depalma, Buenos Aires, 1986, Año 9, nº 35.

²⁸ B.O. del 27/02/1990.

pueden coexistir en armonía si lo hacen en forma paralela, cuando esa armonía se pierde se corre el riesgo de incurrir en *non bis in ídem* si se dan puntos de contacto, es decir, conductas idénticas sancionadas en ambos ámbitos.

Entonces la Ley Penal tributaria deja en manos de un juez administrativo la posibilidad de aplicar sanciones, además de las ya impuestas en Sede Penal “...la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan”; empero, esta prerrogativa se encuentra claramente delimitada, porque el art. 17 expresa: “...sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”, por ende el juez administrativo deberá respetar los hechos probados en el proceso criminal, examinar si estos hechos quedan subsumidos en alguna figura “penal administrativa” para luego decidir instruir sumario tendiente a aplicar las sanciones administrativas, de naturaleza, no conviene dejar de recordarlo, eminentemente penal”²⁹.

Destaca Sequeira además, que 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”³⁰.

Además es importante resaltar que “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 ídem* 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 del 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 el relevante ‘Ramón de la Rosa Vallejos’ (fallo 305/246)”³¹.

Recordemos que tal como ya lo hemos afirmado la garantía constitucional quedó expresamente receptada en nuestro andamiaje constitucional al emerger con la última reforma constitucional los pactos internacionales con jerarquía constitucional por

²⁹ SEQUEIRA, Marcos Alberto, ob. cit. pág. 149.

³⁰ CSJN “Videla, Jorge Rafael”, fallos: 326:2805, voto del doctor Maqueda, p.2854)

³¹ SEQUEIRA, Marcos Alberto, ob. cit. pág. 152.

intermedio del art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, a saber el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14.7: 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) y la Convención Americana sobre derechos Humanos (“El inculpaado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos” –art. 8.4-).

La garantía protege la doble persecución tanto para personas físicas como jurídicas; en el caso de estas últimas la Corte lo ha considerado y legislado el Pacto de San José de Costa Rica³².

Las conductas de evasión y apropiación indebida de tributos, que se encuentran tipificados en los artículos 1º, 2º y 6º de la Ley Penal Tributaria³³, son semejantes a las

³² Fallos: 312:2490; 319:3415

³³Evasión simple: **ARTICULO 1º** — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Evasión Agravada : **ARTICULO 2º** — La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$15.000.000); b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

Apropiación indebida de tributos: **ARTÍCULO 5º**.- Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes.

ARTÍCULO 6º.- Evasión agravada. La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5º, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000); b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000); c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000).

ARTÍCULO 7º.- Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no

descripciones de conductas sancionadas en los artículos 46 y 48 de la Ley de Procedimientos Tributario³⁴. La diferencia sustancial es que para la configuración de los delitos se determina un monto dinerario mínimo, además de que en las primeras se conmina con pena de prisión su realización y en las segundas con multa, pero en ambos casos son manifestaciones del ejercicio por parte del estado del *ius puniendi*³⁵.

IV.-LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y LA GARANTIA DEL “NON BIS IN IDEM”.

Hechas estas simples enunciaciones acerca del lugar en el derecho de la norma represiva fiscal en un intento de ilustrar el lugar que ocupa la misma dentro de la doctrina, ya que es el derecho penal el último recurso de que se vale una sociedad para ordenar las relaciones humanas en pos de una convivencia pacífica, de modo tal que el derecho logre conseguir los recursos para hacer frente a lo que son sus obligaciones y las consecuencias que se deben enfrentar en caso de incumplir las mismas.

Que dado que nuestra preocupación para el presente trabajo será la garantía del “*non bis in ídem*”, debemos considerar al derecho penal como limitador del *ius puniendi*, ya que de esta manera se establece las formas y condiciones en las que se ha de imponer una hipotética pena, y en el caso que nos ocupa si podemos penar dos veces una misma situación.

La garantía del *non bis in ídem*, como históricamente fue conocida por la ciencia jurídica argentina, o *ne bis in ídem*, denominación más moderna -como lo remarcamos en la nota al pie nº 2- no estaba expresamente plasmada en la Constitución Nacional, siempre se la consideró una garantía no enumerada.

Este análisis tiene tan sólo un valor histórico pues con la reforma constitucional del 94, el tema ha quedado expresamente reconocido por la Constitución al otorgar rango constitucional a los pactos internacionales como por ejemplo el Pacto de San José

depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

ARTICULO 46 — El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido. ARTICULO 48 — Serán reprimidos con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. (ambos de la ley de Procedimientos Administrativos 11.683 y sus modificaciones). No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

³⁵ MARCONI, Ana Clara y MARCONI, Norberto Julio, *La Ley Penal Tributaria y la garantía del non bis in ídem*. Revista de Derecho Penal T XI- Rubinzal, pág. 20.

de Costa Rica (Convención Americana Sobre Derechos Humanos), donde destacamos que en su artículo 8º, inciso 4º se plasma “*El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos*”, también es contemplado en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos , que en su art. 14, punto 7, señala: “*Nadie podrá ser Juzgado ni Sancionado por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país*”.³⁶

Además el principio ha sido adoptado por casi todos los Código Procesales, y destacamos aquí como ejemplo el nacional que lo contempla en el Libro Primero, Título I, en el art. 1º del Código Procesal Penal de la Nación : “*Nadie podrá ser ...perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho*”.

Añade Maier que el non bis in ídem viene a “*...impedir la múltiple persecución penal, simultánea o sucesiva por un mismo hecho*”.³⁷

Reiteramos, en Argentina, como en España, a pesar de no estar consagrado el principio del *non bis in ídem* en la Constitución, esta garantía fue considerada constitucional en la jurisprudencia de la Corte, como por ejemplo en la caso “Mattei” del año 1968, donde la Corte señaló que exponer más de una vez a una persona al riesgo de recibir una pena por un único hecho va en desmedro de uno de los pilares básicos del ordenamiento penal vinculado con el problema en debate, cual es el *non bis in ídem* (consid. 15), entre otros antecedentes.

La normativa supranacional sobre derechos humanos incorporada al nuevo sistema constitucional (art. 75, inc. 22, CN) recepta expresamente (reiteramos, antes se deducía como garantía no enumerada) el principio del non bis in ídem. Si bien en ella se lo formula como la prohibición de someter al inculpado absuelto o condenado por sentencia firme a un nuevo juicio o a una nueva pena por los mismos hechos (art. 8.4).³⁸

³⁶ Históricamente esta garantía se encuentra en la Quinta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América del año 1787, donde se origina la frase *doublé jeopardy* (doble enjuiciamiento), ahí se establece “*...nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb...*” (ninguna persona podrá ser puesta dos veces en peligro de vida o integridad de sus miembros por el mismo delito).

³⁷ MAIER, Julio B. J., “*Derecho Procesal Penal. Fundamentos*”, Editores del Puerto, Buenos Aires, 1999, pág. 595.

³⁸ El artículo 8 de la Convención Americana en su inciso 4 consagra la garantía del non bis in ídem al establecer que “el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevos juicios por los mismos hechos”. Del análisis de la letra del mencionado artículo surge que los elementos constitutivos del principio, bajo la Convención, son: 1) el imputado debe haber sido absuelto; 2) la absolución debe haber sido el resultado de una sentencia firme, y 3) el nuevo juicio debe estar fundado en los mismos hechos que motivaron la substanciación de la primera acción”(Comisión IDH, Informe

“Lo que se trata de impedir es que la imputación concreta, como atribución de un comportamiento determinado históricamente, se repita, cualquiera sea en una u otra ocasión, el significado jurídico que se le ha otorgado, el nomen iuris empleado para calificar la imputación o designar el hecho. Se mira el hecho como acontecimiento real, que sucede en un lugar y en un momento o período determinados sin que la posibilidad de subsunción en distintos conceptos jurídicos afecte la regla, permitiendo una nueva persecución penal bajo una valoración distinta de la anterior...”³⁹.

La garantía que prohíbe la múltiple persecución penal impide no sólo la aplicación de dos penas por el mismo hecho (garantía material), sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra a través de un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sido por el mismo acto (garantía procesal), posición –esta última- que predica actualmente la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Es decir, el más alto Tribunal Federal participa de la denominada interpretación amplia del principio, ya que

nº1/95, caso 11.006). En esta misma dirección, CNCP, Sala IV, Pic, 10/03/2005. “El principio non bis idem impide la realización de cualquier acto en el proceso que implique imputarle a una persona hechos que ya fueron objeto de una investigación judicial y que culminaron con el dictado de una condena, una absolución o un sobreseimiento definitivo; como así también una múltiple persecución simultánea por un único suceso”(CNCP, Sala III, A. A; M; 25/06/2003, voto del juez Riggi).-Cf. Binder. La garantía se mantiene “aun a la luz del surgimiento de nuevas e incontrarrestables pruebas de cargo” expresa RODRIGUZZ RESCIA(El debido proceso, cit;p.368). “la expresión “sentencia firme” en el marco de artículo 8 inciso 4 no debe interpretarse restrictivamente, es decir limitada al significado que se le atribuya en el derecho interno de los Estados. En este contexto, “sentencia” debe interpretarse como todo acto procesal de contenido típicamente jurisdiccional y “sentencia firme” como aquella expresión del ejercicio de la jurisdicción que adquiera las cualidades de inmutabilidad e inimpugnabilidad propias de la cosa juzgada”(Comisión IDH, Informe nº1/95, caso 11.006). La convención Americana al establecer “imputado absuelto” implica aquella persona que luego de haber sido imputada de un delito ha sido declarada exenta de responsabilidad, ya sea porque la absolución se produzca por haberse probado su inocencia, por no haberse probado su culpabilidad o por haberse determinado la falta de tipificación de los hechos denunciados” (Comisión IDH, Informe nº 1/95, caso 11.006). “Esta codificación del principio non bis in idem tiene por objeto plasmar una salvaguarda a favor de las personas absueltas en forma definitiva para que no sean sometidas a un nuevo juicio por los mismos hechos que fueron objeto de juicio en el primer proceso”(Comisión IDH, Informe 66/01, caso 11.992, del 14/06/2001). Cf. MAIER, Derecho procesal penal, t. I, cit; p.60.” La Comisión entiende que la protección consagrada en el artículo 8 inciso 4 se extiende implícitamente a casos en los cuales la reapertura de una causa produce los efectos de rever cuestiones de hecho y de derecho pasadas en autoridad de cosa juzgada”(Comisión IDH, Informe nº 1/95, caso 11.006) la corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, en el aludido precedente Ganra de Naumow, afirmó la jerarquía constitucional de la garantía contra el doble juzgamiento. Haciendo suyos los argumentos del procurador general, el Máximo Tribunal sostuvo en esa oportunidad que la garantía proscribió “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 de quien ya lo ha sido por el mismo hecho”(CSJN, Fallos,299:221). Por otra parte el Alto Tribunal ha entendido que “ el argumento relativo a que la prescripción no produce la abolición del delito y que por eso su declaración respecto de un hecho no impediría que éste pueda considerarse como elemento de juicio en la configuración de otro delito carece de asidero desde la perspectiva del contenido que esta Corte ha asignado a la garantía constitucional del non bis in idem”(CSJN, Borda, 16/11/2004)

³⁹ MAIER, Julio; ob cit.

el mero padecer un nuevo proceso es una situación sumamente perjudicial para el ser humano⁴⁰.

Reiteramos debemos analizar la posibilidad de un *non bis in idem* en cada caso y cerciorarnos de que se den tres circunstancias, identidad de sujeto imputado—es decir que la persona sea la misma-⁴¹, identidad de hecho motivador —es decir que se trate del mismo suceso-, e identidad en la causa de la sanción —referimos al hecho de que nos encontremos ante dos sanciones de naturaleza penal-.

Este último es el que más problemas presenta, al respecto se ha dicho *“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 pretendi (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 ídem no sería aplicable.”*⁴²

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde sus primeros precedentes ha reconocido esta garantía. Sin embargo en los últimos años le ha dado al principio un sentido más amplio.

No sólo ampara al inculpado absuelto o condenado por sentencia firme a un nuevo juicio o una nueva pena por los mismos hechos, sino que protege al individuo de una nueva persecución penal, sea que el acusado haya sufrido pena o no la haya sufrido y sea que en el primer proceso haya recaído pronunciamiento remitatorio o condenatorio⁴³.

Dicho tribunal ha sentado en el valioso precedente mencionado “De la Rosa Vallejos”, al confirmar un fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, que revocaba un acto administrativo de la Administración Nacional de Aduanas en el que condenaba a una persona por tentativa de contrabando, por los

⁴⁰ CSJN, H. 521. XL- “Heredia Ramón Claudio s/ tenencia de arma de guerra (causa nº 26.458/04)”, de fecha 20/03/2007). En el precedente “Recurso de hecho deducido por la defensa de Yong Soo Kang en la causa Kang, Yong Soo s/ causa nº 5742”, del 15 de mayo de 2007 el mentado tribunal sostuvo “Esta regla constitucional, no sólo veda la aplicación de una segunda pena por un mismo hecho sino también “la exposición al riesgo de que ello ocurra” (Fallos: 314:377; 319:43; 320:374; 321:1173, disidencia de los jueces Petracchi y Bossert, 321:2826, entre otros) por lo que la decisión recurrida resulta equiparable a definitiva, pues en ese aspecto la garantía en cuestión está destinada a gobernar decisiones previas al fallo final. En efecto, llegado el momento de la sentencia definitiva, aun siendo absolutoria, resultaría inoficioso examinar el agravio invocado por la defensa, pues para aquel entonces “el riesgo” de ser sometido a un nuevo juicio ya se habría concretado”.

⁴¹ Este tema no plantea problemas en el ámbito del derecho penal, pero no ocurre lo mismo si se genera en el Derecho Tributario penalmente sancionador.

⁴² SEQUEIRA, Marcos Alberto, ob. Cit. T. II , pág. 153.

⁴³CSJN , Fallos: 310:2845.

mismos hechos por los que había sido sometida a proceso y sobreseída por inexistencia de delito en la justicia. En la oportunidad se dijo “*Habiéndose sobreseído definitivamente en la causa penal seguida al procesado por considerarse que el hecho no constituía delito, aquel 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 artículo 191, sin perjuicio de que el mismo hecho, o un aspecto de este, sean comprendidos por la previsión del artículo 197 bis de la ley 21.898*”⁴⁴.

En nuestra opinión existen dos posibles soluciones: declarar la inconstitucionalidad de la norma en cuestión por ser violatoria del principio *ne bis in idem*, o bien considerar que las “sanciones administrativas fiscales” a las que se refiere la ley, son aquellas sanciones de naturaleza civil previstas en las leyes tributarias. Particularmente adhiero a la primera de las soluciones.

Para otros autores, en cambio, es perfectamente viable la solución propiciada por esta norma, ya que 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 el proceso penal el carácter de delito, mientras que en el proceso administrativo el accionar contravencional, teniendo en ambos casos principios y alcances distintos. Para esta postura se trata de órbitas distintas del poder represivo del Estado: una penal y otra contravencional.

Recordemos que es necesario que previamente exista una sentencia firme⁴⁵ en sede penal para que la autoridad administrativa aplique las sanciones correspondientes sin alterar las declaraciones de hechos en aquella contenida. Así se expiden Giuliani Fonrouge y Navarrine en su obra “*Procedimiento Tributario*”, Depalma, 1992, pág. 805 y sig..

El Tribunal Constitucional Español ya se ha referido a este tema en su sentencia 77/1983 del 3 de octubre, por la cual prohíbe que se sancione administrativamente una conducta que ya lo esté penalmente y que una misma conducta pueda dar lugar a dos sanciones administrativas, citada por Aparicio Pérez - Baena Aguilar - García de la

⁴⁴ Fallo del 10/03/1983, “De la Rosa Vallejos, Ramón”, L.L. 1983-C-553.

⁴⁵ Es también categórica la normativa cuando pide que exista “sentencia penal firme”, esto es, cuando ya se hayan superado todas las instancias recursivas, sea estas ordinarias (apelaciones) y extraordinarias (casaciones, recursos ante la corte, extraordinario o de queja). Sin haber cumplido estas etapas, salvo que la parte haya renunciado a ejercer su derecho a que la sentencia se revise; no hay posibilidad alguna de que el juez administrativo actúe. SEQUERA, Marcos Alberto; ob. Cit., T II, pág. 149.

Mora - Martínez Lago, *“Delitos e Infracciones Tributarias: teoría y práctica”*, Lex Nova, 1991, págs. 34 y 35.

El tema al que nos estamos refiriendo deviene en una situación mucho más compleja que un vacío normativo, ya que el artículo 17 de la Ley Penal Tributaria, que no fue modificado en la última reforma y además no surge ningún indicio de que el tema haya sido tratado siquiera por la Comisión de Legislación Penal, por su parte el último párrafo del art. 20 –ya aludido- sí fue modificado, pero no en este punto, sólo se prevé que *“La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal...Una vez firme la sentencia penal, el Tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidos en la sentencia judicial”*.

Es decir que el Estado adviene a aplicar una acción dos veces, algo contrario a la constitución por cierto. Para así proceder primero se irroga la acción en la justicia penal tributaria, una vez firme la condena, la ley nos envía a la autoridad administrativa, para aplicar la sanción que corresponda, con la garantía de no alterar los hechos contenidos en la sentencia penal.

“Este procedimiento es a todas luces violatorio de la garantía contra la doble incriminación, aquí se ordena someter una misma conducta a un doble juzgamiento y consecuentemente a la posibilidad de la imposición de dos sanciones de naturaleza penal”.⁴⁶

Edwards entiende que a fin de conciliar el artículo 17 con la garantía constitucional del *non bis in ídem*, la cuestión debe resolverse por medio de las reglas del concurso ideal de delito prevista en el art. 54 del Código de fondo, en virtud del cual cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal se aplicará solamente la que prevé una mayor⁴⁷.

Finalmente si afirmamos que la manda constitucional *non bis in ídem* no se limita solamente a evitar la doble punición, sino que también el doble sometimiento a proceso por un mismo hecho; entonces cuales son las circunstancias mediante las cuales el Estado con sus gestores, podría continuar con un proceso por la falta?.

⁴⁶ MARCONI/MARCONI, ob. Cit. pág. 21.

⁴⁷ EDWARDS, Carlos Enrique; *Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769, 4ta edic. act. y amp.*, Astrea, Buenos Aires, 2000.

Esto se daría en tres casos, en un primer supuesto como ya lo hemos esbozado cuando mediare sentencia firme en la forma en que se ha explicado, en segundo lugar cuando la justicia penal entienda que no se ha cometido delito en casos de no superarse las condiciones objetivas de punibilidad por ejemplo, por lo cual finalizarían las actuaciones en Sede penal para remitir las actuaciones a sede administrativa, para que se prosiga con lo dispuesto en la ley 11.683, por último entiendo que habría lugar para considerar un tercer grupo, donde se da la circunstancia de que el delito no se perfecciona, ya sea por atipicidad o por encontrarse el imputado incurso en alguna causal de justificación o por inculpabilidad o inimputabilidad del autor, en este último caso afirmamos que se debería poner fin al tema en Sede judicial.

No toda la doctrina se expide en el sentido en que nos hemos estado conduciendo y tratando de explicar, por mencionar alguno hacemos referencia al Dr. Carlos Ochoa, quien se ha expedido en sentido contrario a nuestra opinión.

V.- EL PROBLEMA DE LAS PERSONAS JURIDICAS.

Aquí la reforma de la ley 27.430 efectivamente ha operado un gran cambio al legislar modificando el art. 24.769, donde se plasman diversos reproches adicionales⁴⁸, para las personas jurídicas cuando el hecho lo hubieran realizado en su nombre, intervención o beneficio. Por su parte el art. 304 del Código de Fondo establece sanciones cuando estas son cometidas por sus dependientes. Ahora bien, entendemos que no resulta ocioso reiterar que para que se configure el *non bis in ídem* deben darse las tres identidades, en el caso de las personas jurídicas aquí la identidad de objeto y causa no ofrece ningún inconveniente, pero *“la nueva redacción del artículo 14 trae una nueva arista a este problema, como adelantamos entre las sanciones a imponer a la persona jurídica están la multa y suspensión total o parcial de actividades, que en*

⁴⁸ **ARTICULO 13.** — Incorporase al artículo 14 de la Ley 24.769 y sus modificaciones, los siguientes párrafos: Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:
1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal. Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4.

ningún caso podrá exceder los cinco (5) años, la suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años, la cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad, la pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere y la publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Ane ello e ha dicho que: *“Las sociedades en su condición de contribuyente pueden ser sometidas a proceso de acuerdo a los criterios de la ley 11.683, y de ser encontradas culpable de alguna de las conductas allí previstas se les impondrá la correspondiente multa, con más el pago de lo debido y los intereses. Entendemos entonces que con las modificaciones a la nueva ley penal tributaria se podría dar un caso de “bis in ídem”, cuando el contribuyente sea una persona jurídica y se le apliquen sanciones en el marco del proceso penal y luego se la castigue por las infracciones a la ley 11.683. Conforme con la nueva redacción se cumplen perfectamente las tres identidades que generan un “bis in ídem”. Por lo demás, creemos que hasta podría ser un “tri in ídem”, si tenemos en cuenta que por los mismos hechos, la primera parte del art. 14 dispone la imposición de una pena a quienes hubieren actuado en nombre de esta⁴⁹.*

VI.- NUESTRA OPINION.

Finalmente, luego de las apreciaciones vertidas en el presente trabajo estamos en condiciones de afirmar que tal como luce **el artículo 17 de la ley 24.769 es inconstitucional**, por violar el principio del *non bis in ídem*, plasmado en las normas a las cuales hemos aludido “ut supra”, en síntesis este tipo de norma *“...son un ejemplo de esquizofrenia e incompetencia técnica en la tarea de confección de normas jurídicas”⁵⁰.*

Militan en esta posición el profesor Marcos Sequeira quien sostiene *“Para nosotros el art. 17 de la ley 24.769 es inconstitucional, por violación del art. 1ro del CPPN y de las demás normas análogas previstas en los ordenamientos procesales penales provinciales y de la CABA; esto es por resultar incompatible con la garantía*

⁴⁹ MARCONI/MARCONI, ob cit. pág. 24/25.

⁵⁰ VIRGOLINI, Julio y SILVESTRONI, Mariano, *“Delito e infracción Tributaria. Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas”*, RubinzalCulzoni, Santa Fe, pág. 130.

*constitucional del non bis in ídem*⁵¹. Comparte también con otros autores como Catania en que no hay concurso de leyes entre la ley 11.683 y La Ley Penal Tributaria. Sequeira destaca “*Sobre este particular es bueno recordar a Creus cuando pone de resalto que, en verdad, el principio veda la nueva persecución de modo amplio, toda vez que sobre el mismo hecho haya recaído sentencia firme, fuere cual fuere el pronunciamiento que contiene, lo cual surge claramente de normas que disponen que la prohibición rige aunque se modifique su calificación legal, o se afirmen nuevas circunstancias, así como veda una distinta persecución sobre el mismo hecho que duplique la persecución*”⁵².

En síntesis debemos tener muy en cuenta que el Derecho Penal es la última ratio del ordenamiento jurídico y es conocido que el art. 75 inc. 12 de nuestra Carta Magna establece que es atribución del Congreso de la Nación el dictar el Código Penal.

También existe consenso en que las infracciones tributarias –y como consecuencia sus sanciones- tienen naturaleza penal e integran el derecho penal especial al que se refiere el art. 4to del Código Penal.

A su vez la Corte ha sentenciado que no hay diferencias entre infracciones y delitos. Entre las unas y los otros existe una sola diferencia cuantitativa: las primeras tienen sanciones menores que los segundos.

Por su parte se sigue sosteniendo la idea de infracciones objetivas e inaplicabilidad del principio de culpabilidad⁵³.

Sostiene el Juez Barroetaveña que “*La Ley Penal Tributaria contiene 12 tipos penales principales, de los cuales los tres que integran el tercer título son delitos de peligro concreto, no obstante lo cual se encuentran conminados con penas de dos a seis años de prisión. A más de ello, el cuarto título “Disposiciones Generales”, comprenden tres normas que incrementan las escalas penales de los ilícitos principales cuando, por ejemplo, tomase parte un funcionario o empleado público en ejercicio o en ocasión de sus funciones (art. 13 de la ley 24.769), concurren dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en ella (art. 15 literal b. de la ley 23.769), o se*

⁵¹ SEQUEIRA, Marcos Alberto, ob.cit. T II, pág. 160.

⁵² SEQUERA, Marcos Alberto, ob. cit. T. II, pág. 160.

⁵³ Sostienen Eugenio Zaffaroni, Alejandro Alagia y Alejandro Slokar que “...el principio de culpabilidad es el más importante de los que se derivan en forma directa del estado de derecho, porque su violación importa el desconocimiento de esencia del concepto de persona. Imputar un daño o un peligro para un bien jurídico, sin la previa constatación del vínculo subjetivo con el autor (o imponer una pena sólo fundada en la causación) equivale a degradar al autor a una cosa causante” (Derecho Penal , Parte General, edit. Ediar, Buenos Aires, pág. 132).

formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la ley (art. 15 inc. c)⁵⁴.

Coincidimos con el mencionado en el acápite anterior en el sentido de que al tipificar la ley 11.683 infracciones formales y materiales dolosas, esa circunstancia debería ser plasmada en una ley especial donde se protejan tanto la hacienda pública nacional como la provincial y municipal, obviamente incluida la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ley está en la que deberán ser considerados proporcionales los injustos, sin exceder el límite que las pueda convertir en delito y tanto en la Ley Penal Tributaria como en la de procedimiento administrativo.

Entonces finalmente como lo hemos afirmando entiendo que el art. 17 de la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769, atento a lo plasmado en nuestra Constitución Nacional y demás andamiaje supralegal, leyes especiales y normativas penales de fondo y forma, deviene inconstitucional por violar palmariamente el principio del non bis in ídem, ya que de su propio texto, de su propia letra, surge la posibilidad de aplicar una sanción penal y acumular a esta otra sanción de la misma naturaleza, aunque en forma inadecuada plasmada en una ley de índole administrativo como lo es la 11.683 o en la ley 17.250 si entendemos en cuestiones de la Seguridad Social.

Juan Carlos Belagardi
jbelagardi@mpd.gov.ar

⁵⁴ BAROETAVEÑA, Diego; *“Garantías Constitucionales en el Proceso Penal”* (publicación de la Defensoría General de la Nación), 2009, p. 154.