

SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y LIMITACIONES ESTATALES

ANÁLISIS DE LAS LEYES N° 11683, 21526 Y 25246

Augusto Demacópulo



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Consejo de la Magistratura



Sanciones administrativas y limitaciones estatales

Análisis de las Leyes N° 11683, 21526 y 25246

Augusto Demacópulo



www.editorial.jusbaire.gov.ar
editorial@jusbaire.gov.ar
fb: /editorialjusbaire
Av. Julio A. Roca 534 [C1067ABN]
+5411 4011-1320



Sello
**Buen
Diseño**
argentino

Demacópulo, Augusto
 Sanciones administrativas y limitaciones estatales : análisis de las leyes nº 11683, 21526 y 25246 / Augusto Demacópulo. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Editorial Jusbaire, 2022.
 Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online
ISBN 978-987-768-236-6

1. Derecho Administrativo. I. Título.
CDD 342.009

© Editorial Jusbaire, 2022

Hecho el depósito previsto según Ley N° 11723

Declarada de interés por la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Res. Nro. 543-2018

Consejo Editorial

Presidenta:

Ana Salvatelli

Miembros:

Alberto Maques

Francisco Quintana

Fabiana Haydeé Schafrik

Marcelo López Alfonsín

Jorge Atilio Franza

Alejandra García

Editorial Jusbaire

Coordinación General: Alejandra García

Dirección: Julia Sleiman

Edición: María del Carmen Calvo

Corrección: Daniela Donni, Mariana Palomino y Julieta Richiello

Coordinación de Arte y Diseño: Mariana Pittaluga

Maquetación: Carla Famá

La presente publicación ha sido compuesta con las tipografías *Saira* del tipógrafo argentino Héctor Gatti para la fundidora Omnibus-Type y *Alegrejo* de la fundidora argentina Huerta Tipográfica.



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Consejo de la Magistratura

Autoridades

Presidente

Alberto Maques

Vicepresidente 1º

Francisco Quintana

Vicepresidenta 2ª

Fabiana Haydeé Schafrik

Consejeros

Rodolfo Ariza Clerici

Alberto Biglieri

María Julia Correa

Anabella Hers Cabral

Ana Salvatelli

Juan Pablo Zanetta

Secretaria de Administración General y Presupuesto

Genoveva Ferrero

ÍNDICE

Prólogo.....	11
I) Presentación.....	17
II) Acerca de las diferencias entre las sanciones penales y las administrativas.....	22
1. Posturas doctrinales: de la negación tajante de diferencias a la diferenciación según el organismo que impone la sanción.....	25
2. Postura en el ámbito del Derecho Internacional de los Derechos Humanos.....	29
3. Consecuencias de acuerdo al criterio que se adopte....	34
3.1. Tesis negativa.....	34
3.2. Tesis intermedias.....	36
3.3. Tesis positiva.....	41
3.4. Criterios de la Corte Europea de Derechos Humanos y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.....	43
4. Conclusión.....	47
III) Derechos humanos y personas jurídicas.....	49
1. Postura de la Comisión y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.....	50
2. Postura de la Corte Europea de Derechos Humanos....	53
3. Conclusión.....	54
IV) Principio de legalidad.....	55
1. Del postulado de la reserva de ley en materia penal....	55
1.1. Alcance del principio de acuerdo a la interpretación efectuada en el ámbito del Derecho Internacional de los Derechos Humanos.....	57
1.2. Acerca de las leyes penales en blanco.....	59

2. La prohibición de la fundamentación de la condena en derecho diverso del surgido de la ley en sentido formal: la tipificación de las infracciones administrativas en las Leyes N° 11683, 21526 y 25246.....	62
2.1. Previsión legal de la conducta típica y la sanción. Remisión parcial a otras normas legales.....	63
2.1.1. La recolección o provisión de bienes o dinero a asociaciones ilícitas terroristas.....	64
2.1.2. La revelación de información secreta de la Unidad de Información Financiera.....	68
2.2. Previsión legal de la conducta típica y la sanción con elementos sujetos a la reglamentación por parte de las autoridades administrativas.....	69
2.2.1. Infracciones por falta de presentación de declaraciones juradas.....	70
2.2.2. Infracciones por omitir proveer información....	72
2.2.3. Omisión impositiva.....	73
2.2.4. Defraudación impositiva.....	74
2.2.5. Otras infracciones que requieren la colaboración reglamentaria de la Administración Federal de Ingresos Públicos.....	76
2.3. Previsión legal de la sanción y habilitación a las autoridades administrativas a tipificar las conductas prohibidas.....	78
2.3.1. Ley N° 21526.....	80
2.3.2. Ley N° 25246.....	87
2.3.3. Ley N° 11683.....	93
3. La prohibición de aplicación de cláusulas generales.....	94
4. La prohibición de analogía.....	97
5. El principio de irretroactividad.....	100
V) Principio de culpabilidad.....	103
1. Alcance.....	103
1.1. Culpabilidad y personas jurídicas.....	105
1.2. Ley Nacional de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.....	107

2. Aplicación de causales exculpatorias frente al silencio de la normativa.....	110
3. Análisis de los regímenes de las Leyes N° 11683, 21526 y 25246.....	113
3.1. Aclaración preliminar: método empleado.....	113
3.2. Infracciones de carácter culposo.....	114
3.2.1. Régimen de la Ley N° 11683.....	114
3.2.2. Régimen de la Ley N° 25246.....	119
3.3. Infracciones de carácter doloso.....	121
3.3.1. Régimen de la Ley N° 11683.....	123
3.3.2. Régimen de la Ley N° 25246.....	130
3.4. Infracciones de carácter formal.....	131
3.4.1. Régimen de la Ley N° 11683.....	132
3.4.1.1. Sanciones de multa.....	133
3.4.1.2. Sanciones de clausura, decomiso, interdicción y secuestro de mercaderías y suspensión en el uso de matrículas.....	136
3.4.2. Régimen de la Ley N° 21526.....	138
3.4.2.1. El marco normativo general: las infracciones formales como sanciones de carácter objetivo.....	138
3.4.2.2. El elemento subjetivo como factor para graduar las infracciones.....	142
3.4.2.3. La <i>flexibilidad</i> de las infracciones objetivas. El elemento culpa como constitutivo de la infracción.....	146
3.4.3. Régimen de la Ley N° 25246.....	148
4. Apreciación del factor de la culpabilidad en el ámbito penal dentro del marco de los delitos previstos en la Ley N° 27430.....	149
VI) Conclusiones.....	153
Bibliografía general.....	157
Bibliografía específica.....	159

Prólogo

El Derecho Administrativo Sancionador tiene una enorme relevancia en el Estado contemporáneo, a poco que se advierta el incremento de las funciones de la Administración Pública. En particular, el ejercicio del poder de policía exige una Administración eficiente, que cuente con las herramientas necesarias para asegurar el cumplimiento de sus reglamentaciones por parte de los sujetos obligados. En nuestro país, existen una variedad de regímenes sectoriales, tanto a nivel federal como provincial, que establecen su propio sistema de sanciones. El resultado es un sistema caótico que muchas veces impide extraer conclusiones de validez general. No solo las normas, sino también las interpretaciones jurisprudenciales, muestran enormes variaciones, que van desde un énfasis en las analogías con el Derecho Penal hasta una mayor relajación de las garantías inherentes a esa rama del derecho.

¿Es posible alcanzar un régimen uniforme en materia de sanciones administrativas? Posiblemente no, dada la estructura federal del Estado, aunque no solo por esa razón. Aun si se considera solo el nivel nacional, las regulaciones administrativas existentes revelan una diversidad que parece conspirar contra cualquier generalización. Sin embargo, estos sistemas sancionatorios –como no puede ser de otra manera– abrevan en la fuente de la Constitución Nacional y del Derecho Internacional de los Derechos Humanos. Precisamente Alejandro Nieto observa que en la jurisprudencia española se ha construido la noción de un *ius puniendi* estatal único, que se manifiesta en el Derecho Penal y en el Derecho Administrativo Sancionador.¹ Mientras aquel viene, al menos desde la Ilustración, desarrollando sus principios en línea con un cada vez mayor aseguramiento de las libertades individuales, el Derecho Administrativo Sancionador ha tenido un desarrollo más lento y sus principios no se encuentran completamente configurados. A ello se añade que es cada vez más frecuente que existan “préstamos” del Derecho Penal al ámbito de las infracciones administrativas, o al menos se parte de la defensa teórica de determinados principios de aquel origen, pero su aplicación práctica e

1. Nieto, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, Tecnos, 4ª ed., 2004, p. 91.

interpretaciones jurisprudenciales a menudo relativizan sus alcances cuando se trata de sanciones que aplica la Administración Pública.

El desarrollo dogmático del Derecho Administrativo Sancionador puede derivar en dos direcciones, que podrían ser convergentes: por un lado en la extracción de principios inspirados en las finalidades garantistas del Derecho Penal, dada la semejanza entre ambos tipos de ilícitos, un camino que ha iniciado la Corte Suprema de nuestro país; por otro lado, las normas internacionales de Derechos Humanos –y, en particular, la jurisprudencia interamericana– han ido decantando unos principios que también se relacionan con la expansión de principios penales.²

En cuanto a lo primero, la Corte Suprema infirió la aplicación del principio de retroactividad de la norma más benigna al ámbito de las sanciones administrativas, modificando su anterior jurisprudencia en la materia.³

En cuanto a la aplicación de la jurisprudencia interamericana en esta materia, se advierte que un buen número de infracciones administrativas son reprochadas a personas jurídicas, las cuales –como es sabido– no son titulares de derechos en el sistema interamericano de protección.⁴ En cambio, la jurisprudencia argentina en principio no permite diferenciar entre personas humanas y jurídicas en lo concerniente a su titularidad de derechos en cuanto que personas (o “habitantes”, como dice el art. 14 CN), más allá de las modulaciones que pueda determinar en casos puntuales la naturaleza de unas y otras en cuanto

2. Huapaya Tapia, Ramón, “La influencia de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la delimitación de principios constitucionales comunes en materia de derecho administrativo sancionador para América Latina”, en AA. VV., *La interamericanización del derecho administrativo en América Latina. Prolegómeno de un ius commune*, Querétaro (México), Instituto de Estudios Constitucionales del Estado de Querétaro - Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro, [en prensa], p. 153.

3. CSJN, Fallos: 329:1053, “Cristalux SA”, 11/04/2011. La Corte Suprema decidió seguir el criterio expuesto por el juez Petracchi en su disidencia en el caso “Ayerza, Diego Luis” (Fallos: 321:824). En este último, el voto en disidencia mencionado observó que debía cambiarse el punto de partida de la Corte en relación con el principio de retroactividad de la norma más benigna –que anteriormente era considerado disponible por el legislador–, a raíz de la incorporación con jerarquía constitucional (art. 75 inc. 22 CN) de la Convención Americana de Derechos Humanos –en cuanto interesa, su art. 9 *in fine*– y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –específicamente, su art. 15 ap. 1 *in fine*–.

4. CADH, art. 1 inc. 2; asimismo, Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva OC-22/16.

al ejercicio de determinados derechos. Cabe poner de relieve que en el caso “Cristalux”, la Corte Suprema aplicó el principio de retroactividad de la norma más benigna –que a su criterio tiene su punto de partida en normas del derecho internacional de los derechos humanos con jerarquía constitucional– precisamente a una persona jurídica. Es decir, más allá de la respuesta de los órganos interamericanos a la cuestión de la aplicabilidad de la Convención Americana a personas jurídicas, la Corte Suprema parecería estar dispuesta a integrar las diversas normas del bloque de constitucionalidad federal –ya se trate de una norma constitucional o de una norma de un instrumento internacional de derechos humanos del art. 75, inc. 22 CN– en forma integrada y con el fin de asegurar la mayor vigencia de los derechos.

El desafío es derivar del bloque de constitucionalidad federal ciertos principios que signifiquen asegurar las garantías individuales, sin sacrificar la eficacia que ha de tener el obrar estatal en su función de regulación y control. Por un efecto de “contagio” varios de esos principios asumen características semejantes a los principios penales, pero ello no ha dejado de tener lugar con modalidades propias, a veces con características muy alejadas de la comprensión que la garantía tiene en materia penal.

Es en esa cesura que se advierte entre los principios del Derecho Administrativo Sancionador y su aplicación práctica donde se inscribe este trabajo de Augusto Demacópulo. Uno de los aspectos salientes de la tesis, presentada para optar al grado de magíster de la Universidad de Buenos Aires en Derecho Administrativo y Administración Pública, es el estudio sistemático de la jurisprudencia en determinados sectores de regulaciones administrativas: el sistema financiero, el sistema tributario y el sistema de control del lavado de activos y financiación del terrorismo. Ellos conforman un importante sector de la actividad jurisprudencial del fuero contencioso administrativo federal y permiten extraer ciertas notas comunes. Los sectores elegidos presentan sus particularidades. En materia tributaria, las normas han configurado tipos infraccionales específicos, con una técnica semejante a la del derecho penal. En efecto, aquí el legislador configura infracciones con una técnica parecida a la de las normas penales, en las que se prevé la conducta ilícita y la consecuencia sancionatoria. En otros campos, como el de la regulación financiera, la configuración legislativa ha

sido más abierta, ya que las conductas que deben cumplir los sujetos obligados aparecen, en general, previstas en normas de rango sublegal. Una postura semejante se advierte en la regulación antilavado: las normas de prevención aparecen –aunque con base legal– previstas en normas de carácter reglamentario, mientras que el legislador se ha limitado a prever las sanciones para el caso de incumplimiento de tales normas. Estos aspectos aparecen reseñados en el trabajo, donde se realiza una minuciosa descripción de los distintos tipos de infracciones que prevén esos regímenes.

Holmes sostenía la necesidad de que los juristas prestaran atención a lo que hacen los tribunales, como una forma de anticipar lo que los jueces podrían resolver en los nuevos casos sometidos a su consideración: “La profecía de lo que de hecho harán los tribunales, sin mayor pretensión, es lo que entiendo por derecho”.⁵ Para hacer estas “profecías” no solo consideraba necesario conocer las reglas y precedentes judiciales relevantes, así como la “lógica” subyacente en ellos, sino también las creencias o actitudes del juzgador –a menudo inarticuladas o inconscientes– acerca del valor y la importancia relativa de las distintas soluciones legislativas posibles.

En parte, el trabajo que prologamos puede inscribirse en esa dirección. El análisis de la jurisprudencia en determinados sectores de la actividad regulatoria estatal constituye un paso necesario –aunque no definitivo– en la búsqueda de ciertos principios que orientan el accionar de las instituciones públicas en esta materia. Sin embargo, como lo pone en evidencia la investigación realizada, las decisiones judiciales no necesariamente muestran una línea coherente.

El autor empieza planteando el problema de la conceptualización de las infracciones administrativas, cuando se trata de diferenciarlas de los delitos penales. En este sentido, contiene una prolija y necesaria reseña de posturas doctrinales que han sostenido que se trataba de ilícitos diferenciables y de las que, por el contrario, consideran que no existen criterios que permitan una nítida separación, y las consecuencias según se adopte uno u otro criterio. En este sentido, y más que insistir en inúti-

5. Holmes, Oliver Wendell, Jr., “The Path of the Law”, *Harvard Law Review*, vol. 10, N° 8, 1897, pp. 457-478. Existen varias ediciones posteriores de este texto clásico, entre ellas la incluida en Kennedy, David y Fisher III, William W. (eds.), *The Canon of American Legal Thought*, Princeton (NJ), Princeton University Press, 2006, p. 29.

les disquisiciones ontológicas, el autor prefiere concentrarse en los efectos prácticos que tiene para los profesionales del Derecho la existencia de un doble grupo de ilícitos (penales y administrativos) en la estructura constitucional de nuestro país, dada la reserva del legislador nacional en lo que respecta a la tipificación de delitos (art. 75, inc. 12 CN). En principio ha primado la discrecionalidad del legislador al configurar determinados ilícitos como infracciones administrativas o como delitos, a partir de criterios de política legislativa.

En tal sentido, una primera parte del trabajo se orienta a examinar las regulaciones formales de las infracciones administrativas en los sectores de actividad estudiados. Un tema relevante en ámbitos relativos a la potestad punitiva del Estado radica en la observancia del principio de legalidad, en tanto solo el legislador formal puede establecer zonas de ilicitud. El trabajo se ocupa de mostrar cómo el legislador ha receptado este principio, y otros que son su consecuencia (la prohibición de analogía; la irretroactividad), así como problemas específicos que revelan una cierta atenuación de la legalidad formal (como las normas en blanco) y que han sido admitidos con matices por la doctrina y la jurisprudencia argentinas. En este punto es de destacar el esfuerzo por coordinar la comprensión tradicional del principio con la jurisprudencia interamericana, que –como ha dicho la Corte Suprema– ha de servir de “guía” para la interpretación de las obligaciones estatales en materia de Derechos Humanos.⁶ Se trata de una línea argumental muy interesante, sobre todo porque la jurisprudencia de nuestros tribunales aún no ha extraído todas las consecuencias que podrían derivarse de la construcción de un Derecho Administrativo Sancionador basado en las normas internacionales de Derechos Humanos que en nuestro país tienen jerarquía constitucional. En tal sentido, la observación de Petracchi en “Ayerza”,⁷ en cuanto a la necesidad de variar el punto de partida en los análisis judiciales y considerar las obligaciones internacionales del Estado también en materia de infracciones, tiene virtualidad no solo en cuanto al principio de retroactividad de la ley

6. CSJN, Fallos: 318:514, “Giroldi, Horacio David y otro s/ recurso de Casación- Causa n° 32”, 07/04/1995; 319:1840, “Bramajo, Hernán s/ incidente de excarcelación”, 12/09/1996.

7. CSJN, Fallos: 321:824, *op. cit.*

posterior más benigna, sino también respecto de otros aspectos de las sanciones administrativas.

Otro capítulo central de esta obra es, junto con el principio de legalidad, el principio de culpabilidad. La Corte Suprema lo ha considerado exigible en materia de infracciones administrativas, aunque la configuración de la culpabilidad en los tres regímenes sancionatorios estudiados presenta matices. Los tribunales tienen decisiones oscilantes, donde a veces –sobre todo en materia de infracciones formales–, resulta difícil establecer una línea coherente en cuanto al modo de interpretar el principio de culpabilidad. Las dificultades en torno a este principio se plantean con mayor nitidez en el caso de las personas jurídicas, aspecto que el autor también aborda a la luz de la Ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. En tal sentido, como observaba Nieto, se trata de la “prueba de hierro” para los esquemas normativos.

En definitiva, el trabajo de Augusto Demacópulo combina un estudio atento de la realidad legislativa y jurisprudencial con el aporte de la doctrina más actual, a fin de brindar un análisis profundo de esta problemática. La revisión de las sanciones administrativas constituye una porción cuantitativamente importante de la tarea de los tribunales con competencia en lo contencioso administrativo federal, y ello tiene lugar en un marco en que el crecimiento de las funciones estatales de regulación y control hacen necesario una mejora de las capacidades institucionales para lograr una Administración Pública eficiente y comprometida con la satisfacción de los intereses públicos, pero también respetuosa de los derechos de las personas. Creemos que esta obra encuadra el tema en la dirección correcta y que será de suma utilidad tanto para quienes litigan como para quienes desean conocer el funcionamiento del sistema de sanciones en la Administración Pública.

Guillermo Treacy

Buenos Aires, junio de 2022

I) Presentación

El surgimiento del Estado moderno en el siglo XVIII –y su ulterior desarrollo en el siglo XIX– tuvo, entre otras consecuencias, la limitación de la potestad punitiva del Estado, frente a la aparición de las diversas garantías constitucionales establecidas a favor de los particulares.

Desde dicha perspectiva, corresponde destacar que

... El derecho penal de los ordenamientos desarrollados es un producto predominantemente moderno. Los principios sobre los que se funda su modelo garantista clásico –la estricta legalidad, la materialidad y lesividad de los delitos, la responsabilidad personal, el juicio oral y contradictorio entre partes y la presunción de inocencia– en gran parte son, como es sabido, el fruto de la tradición jurídica ilustrada y liberal. Los filones que se entreveran en esta tradición, madurada en el siglo XVIII, son muchos y distintos: las doctrinas de los derechos naturales, las teorías contractualistas, la filosofía racionalista y empirista, las doctrinas políticas de la separación de poderes y de la supremacía de la ley, el positivismo jurídico y las concepciones utilitaristas del derecho y de la pena...¹

En tal contexto, cabe recordar que los movimientos mencionados en el párrafo anterior se vieron reflejados, en primer lugar, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, marco en el cual se establecieron diversos derechos a los habitantes a lo largo de sus artículos VII a IX, tales como, por ejemplo, el principio de legalidad y la presunción de inocencia.

Por su parte, si bien en la constitución sancionada originalmente en los Estados Unidos en 1787 únicamente se previó el funcionamiento de los poderes del Estado, posteriormente, en el año 1791, se sancionaron las primeras diez enmiendas a su texto –conocidas como *the bill of rights*– las cuales dispusieron límites tales como la garantía de *non bis in idem*, la prohibición de autoincriminación, el derecho de contar con patrocinio letrado y la imposibilidad de imponer penas crueles e inusuales.

1. Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1995, p. 33.

Según explica Alexander Hamilton, el motivo por el cual la Convención Constituyente de Filadelfia se limitó a organizar las competencias de las potestades estatales se debió a que, según explicó,

... las declaraciones de derechos, en el sentido y con la amplitud que se pretenden, no solo son innecesarias en la Constitución proyectada, sino que resultarían hasta peligrosas. Contendrían varias excepciones a poderes no concedidos y por ello mismo proporcionarían un pretexto plausible para reclamar más facultades de las que otorgan. ¿Con qué objeto declarar que no se harán cosas que no se está autorizado a efectuar?...²

Ahora bien, los mencionados documentos y la filosofía en la que se inspiraron tuvieron un notable impacto en el entonces Virreinato del Río de la Plata, siendo la principal fuente en la que se basaron los redactores de los intentos constitucionales de la República Argentina de los años 1819³ y 1826⁴ y, en última instancia, preceptos similares fueron incorporados en la primera parte de nuestra Constitución Nacional del año 1853-1860.

Asimismo, las restricciones mencionadas precedentemente fueron ampliadas a lo largo del siglo XX a través de diversos instrumentos de carácter supranacional en donde se consagraron nuevos derechos y garantías. En el caso de la República Argentina, luego de las diversas interrupciones del orden democrático en el período 1930-1984, fueron integradas al orden jurídico nacional en una primera etapa por parte del Congreso de la Nación y, ulteriormente, por la Convención Constituyente del año 1994. En tal orden de ideas, cabe recordar que la reforma introducida al artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional trajo

2. Hamilton, Alexander; Madison, James; Jay, John, *El Federalista*, México DF, Fondo de Cultura Económica, N° LXXXIV, 2012, p. 368. Sin embargo, cabe aclarar que posteriormente otro de los redactores de "The Federalist Papers", James Madison, cambió su postura original. Al respecto, expresó que "... las verdades políticas declaradas de esa manera solemne adquieren gradualmente el carácter de máximas fundamentales de un gobierno libre y, al incorporarse al sentimiento nacional, contrarrestan los impulsos de interés y pasión...". En tales condiciones, concluyó que "una carta de derechos será una buena base para generar un sentido de comunidad". Ver Rutland, Robert y Rachal, William (eds.), *The Papers of James Madison*, Charlottesville, University of Virginia Press, 1975, T. 14, pp. 162-163. Citado en Sunstein, Cass R., *Las cuentas pendientes del sueño americano. Por qué los derechos sociales y económicos son más necesarios que nunca*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2018, pp. 124-125.

3. Arts. 109, 116, 118 y 119.

4. Arts. 166, 167 y 171.

aparejado que numerosos tratados internacionales pasaron a formar parte de nuestro bloque constitucional, de modo tal que, actualmente, a las limitaciones constitucionales al poder punitivo del Estado dispuestas en la primera sección de la Constitución Nacional deben adicionarse las previstas en los numerosos pactos que poseen tal jerarquía.

Así, a modo de ejemplo, cabe recordar que el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece la garantía de *doble instancia*⁵ –actualmente entendida como *doble conforme*–,⁶ la cual no se encontraba consagrada a nivel constitucional.

En definitiva, de lo expuesto en los párrafos anteriores se deduce que el Estado moderno podrá imponer su poder punitivo a los particulares siempre y cuando sujete tal potestad al conjunto de derechos y garantías consagrados en el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, la aludida conclusión comienza a tornarse opaca a medida que nos alejamos del articulado del Código Penal de la Nación y sus leyes complementarias y enfocamos el análisis al ámbito del Derecho Administrativo sancionador.

Desde esta perspectiva, corresponde delimitar dicha rama jurídica a los numerosos regímenes establecidos tanto por el Estado federal como las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en los cuales, luego de un procedimiento con ciertas notas inquisitivas, se coloca en cabeza de la Administración –o bien en alguno de los restantes poderes del Estado, entidades autárquicas o entes públicos no estatales, en ejercicio de función administrativa– la potestad de aplicar una sanción⁷ que, por lo demás, poseería similitudes, y en algunos supuestos resulta idéntica, a las penas contempladas en el artículo 5 del Código Penal de la Nación.

En tal contexto, se advierte que las garantías constitucionales aludidas precedentemente son aplicadas en forma distinta en el ámbito penal que en los procedimientos indicados en el párrafo anterior, en los que los límites de la potestad sancionatoria del Estado se ven matizados, principalmente, debido a que cada régimen posee sus propias

5. CSJN, Fallos: 328:3399, entre otros.

6. Ver, a tal efecto, CIDH, “Mohamed vs. Argentina”, del 23/11/2012 (Fondo, Reparaciones y Costas), pronunciamiento receptado por nuestro CSJN, Fallos: 337:901 y 337:1289.

7. Nieto, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, Tecnos, 2012, pp. 133-139, entre otros.

características y no existe hasta el momento una ley que, de forma general, regule la cuestión.⁸

En otras palabras, en el Derecho Administrativo sancionador las restricciones que posee el accionar punitivo estatal resultan imprecisas y deviene sumamente complejo construir al respecto una teoría que abarque todos y cada uno de los marcos normativos, máxime teniendo en cuenta que tampoco la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los tribunales inferiores han tenido una respuesta clara de la que permita deducirse alguna regla uniforme sobre la cuestión.

Desde dicha perspectiva, se observa que nuestro Máximo Tribunal federal ha mantenido una postura ecléctica y poco clara sobre el modo en que debían aplicarse las garantías constitucionales en los procedimientos administrativos de índole sancionatoria, en tanto mientras en algunos pronunciamientos ha expresado categóricamente que los aludidos derechos y garantías debían aplicarse en el mencionado ámbito,⁹ en otros ha negado o bien matizado su recepción.¹⁰

En tal contexto, el presente trabajo tiene como objeto el examen del Derecho Administrativo sancionador en los siguientes aspectos: en primer lugar, se indagarán las diversas teorías acerca de la naturaleza jurídica de las infracciones administrativas y el impacto que poseen sobre el reparto de competencias establecido en nuestra Constitución Nacional entre el Estado federal, los Estados provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

De este modo, se examinará también el modo en que han abordado la aludida cuestión la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Europea de Derechos Humanos, en la medida en que sus consideraciones han tenido una notable influencia en el temperamento que

8. A diferencia de países como, por ejemplo, España, donde la Ley N° 30/1992 regulaba los principios de la potestad sancionadora de la Administración, en Argentina, a nivel federal, nos encontramos con que cada marco legal establece, en mayor o menor medida, cómo deben aplicarse las garantías propias del Derecho Penal. Así, a título ejemplificativo, se observa que la Ley N° 21526 faculta al Banco Central de la República Argentina a imponer multas sin la fijación de un mínimo o un máximo. Por el contrario, los artículos 58 y 59 de la Ley N° 20091 dispone topes máximos a las multas que puede fijar la Superintendencia de Seguros de la Nación.

9. CSJN, Fallos: 335:1126, entre muchos otros.

10. CSJN, Fallos: 330:1855.

adoptó nuestro Máximo Tribunal federal en diversas temáticas, entre las cuales no escapa la que se analizará a continuación.¹¹

Luego de ello, se analizarán la garantía de legalidad y el principio de culpabilidad y, esencialmente, el modo en que los tribunales los han aplicado dentro de los regímenes establecidos en las Leyes N° 11683, 21526 y 25246.

Tal como se desprende de lo indicado, las limitaciones conceptuales del presente estudio obedecen a dos órdenes: por un lado, se analizarán solo algunos de los procedimientos consagrados a nivel federal, por lo que quedan excluidos la totalidad de los regímenes locales.

La adopción de tal temperamento radica en que, conforme se expuso precedentemente, existen innumerables marcos normativos a lo largo de toda la legislación nacional y provincial por lo que su estudio en un solo trabajo se tornaría extremadamente dificultoso –por no decir imposible–.¹² A lo antedicho, se agrega que los regímenes escogidos, a diferencia de otros, han sido aplicados e interpretados con mayor frecuencia por los tribunales, lo que posibilitaría extraer una conclusión más certera al respecto.

En cuanto a lo demás, el análisis de los tres regímenes escogidos radica en que si bien, en principio, parecerían resultar análogos, un estudio más preciso demuestra que presentarían notables diferencias con respecto al modo en que adoptan las garantías en cuestión.

Al respecto, y sin perjuicio de la conclusión a la que se arribará, puede observarse que la Ley N° 11683 contempla los principios de legalidad y culpabilidad de forma más cercana a como se aplican en un proceso penal. En otro extremo, podríamos colocar al régimen previsto en la Ley N° 21526, en donde los límites que contemplan las garantías en cuestión se ven mucho más matizados: solo a modo de introducción, cabe hacer notar que el marco jurídico que regula a las entidades financieras poseería únicamente infracciones de índole formal, las cuales no admitirían la alegación de causales exculporias.

11. Ver, entre muchos otros, CSJN, Fallos: 328:1491; 325:2322 y 322:2701.

12. Solo a nivel nacional, podrían citarse, a modo de ejemplo, los marcos normativos establecidos en las Leyes N° 16463, 17250, 19587, 20091, 20404, 20680, 21844, 22315, 23660, 24093, 24557, 25156, 25871, 26045, 26522, 26682 y 27233. Adicionalmente, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se encuentran, entre otros, los regímenes contemplados en las Leyes N° 210, 265, 466, 757, 941 y 2340.

Por último, no se analizarán la totalidad de las garantías constitucionales en materia penal en la medida en que mientras algunas de ellas, tales como la de contar con un abogado defensor, se aplican sin mayores dificultades a los procedimientos sancionatorios, las restantes, como por ejemplo la exclusión de prueba obtenida ilegalmente o la de doble conforme, si bien podrían generarse interrogantes con relación a la forma en que se deberían trasladar al ámbito del Derecho Administrativo,¹³ lo cierto es que la escasez de pronunciamientos que se han relevado sobre la cuestión¹⁴ conllevó que no sean objeto del presente trabajo.¹⁵

II) Acerca de las diferencias entre las sanciones penales y las administrativas

Desde el surgimiento del Derecho Administrativo en nuestro país como una rama autónoma de la ciencia jurídica se ha planteado el interrogante acerca de qué diferencias se presentarían entre los delitos penales y las infracciones administrativas.¹⁶

13. CSJN, Fallos: 327:388.

14. Sin embargo, cabe destacar que existen ciertos pronunciamientos al respecto. Véase Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Mar Yi SA (TF 25775-1) c/ DGI”, Expte. 40235/2011, del 29/10/2013.

15. Ver, al respecto, Pucciarello, Mariana, *Derecho a no autoincriminarse y deber de colaborar en el ámbito tributario*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2011.

16. Si bien nuestro Derecho Administrativo posee mayoritariamente origen en Francia, cabe señalar que, conforme lo señala Diego Silva Forné, en dicho país no se presenta tal problemática con la intensidad con que lo hace en Argentina, ya que, al igual que en Alemania e Italia, se generó lo que denomina “hipertrofia del Derecho Penal”. Como consecuencia de ello, señala el citado autor, “el principio de separación de poderes se materializó en el entendimiento de reservar a los jueces la salvaguarda de las libertades públicas y sus límites, por lo que a estos pertenecerá el campo de toda intervención coactiva en la esfera de la libertad o la propiedad. El rechazo a las sanciones de policía se fundamenta en su amplia utilización como mecanismo arbitrario de actuación del Estado absoluto durante el Antiguo Régimen; la gran mayoría de las infracciones administrativas pasarán a formar parte de las contravenciones, modalidad de ilícito regulada en la ley penal merced a la clasificación tripartita de los delitos. Esta codificación de las infracciones administrativas, sustrayéndolas al ámbito del Poder Ejecutivo, significó un cambio fundamental, al asimilarlas a los delitos y pasar a regirse por los principios del Derecho Penal. Como consecuencia del monopolio judicial mencionado, se crean los Tribunales de Policía para juzgar las contravenciones, entre las que se incluye cualquier infracción de reglamentos dictados por la Administración” (ver, al respecto, Silva Forné,

En tal orden de ideas, cabe destacar que dicha cuestión fue abordada no solo por diversos trabajos a nivel doctrinario¹⁷ sino también en numerosos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual, durante fines del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX, no mantuvo un criterio jurisprudencial uniforme que aclarara la aludida controversia.

Así, deviene pertinente recordar que, si bien desde sus primeros fallos reconoció que los Estados locales, en ejercicio del poder de policía, se encontraban habilitados constitucionalmente para la creación de sanciones tendientes a reprimir el incumplimiento de las normas previstas a tal efecto,¹⁸ limitó la mencionada potestad en tanto la conducta hubiere sido prevista por el Congreso de la Nación como delito en el Código Penal.¹⁹

Por su parte, parecería que, según se desprende de los precedentes citados a continuación, las atribuciones que el Poder Legislativo nacional posee de conformidad con el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional (por entonces art. 67, inc. 11), no serían absolutas, en la medida en que únicamente podría prever en el mencionado cuerpo normativo transgresiones que delimitó y diferenció de las infracciones administrativas bajo parámetros sumamente imprecisos.

En tal orden de ideas, el Máximo Tribunal federal entendió los delitos como conductas que importan el rechazo por parte de la moral absoluta, a diferencia de las faltas administrativas, las cuales eran castigadas por motivo de un interés relativo, vinculado al espíritu de los tiempos, de las costumbres y de los caracteres de cada pueblo,²⁰ o bien entendió que la legislación punitiva de derecho común se encontraba destinada a fijar cuáles eran las transgresiones que afectan la moral media de toda la sociedad argentina, en un determinado momento de su vida.²¹

Diego, "El principio de legalidad en el Derecho administrativo sancionador", en Dias, Jorge de Figueiredo (dir.), *El penalista liberal. Controversias nacionales e internacionales en derecho penal, procesal penal y Criminología. Manuel de Rivacoba y Rivacoba, homenaje*, Buenos Aires, Hammurabi, 2004, pp. 1131-1132.

17. Véase, a modo de ejemplo, Villegas Basavilbaso, Benjamín, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1954, T. V, pp. 243-247. Asimismo, Bielsa, Rafael, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Roque Depalma Editor, 1956, T. IV, pp. 67-83.

18. CSJN, Fallos: 7:150 y 140:15.

19. CSJN, Fallos: 176:315.

20. CSJN, Fallos: 175:231.

21. CSJN, Fallos: 158:170 con cita en Fallos: 103:255.

Asimismo, no puede perderse de vista que la Convención Constituyente del año 1853 adoptó un sistema federal de gobierno y, desde tal punto de partida, separó las funciones y competencias del Gobierno federal de los Gobiernos de las provincias. De este modo, la postura que se adopte acerca de la identidad –o no– de los delitos y las infracciones administrativas acarrea consecuencias sobre el modo en que la Constitución Nacional dividió horizontalmente el poder que ella confiere, lo cual resulta un elemento insoslayable de análisis frente a la tesitura que pueda sostenerse al respecto.

Ahora bien, el estudio de la aludida cuestión en la conclusión a la que, eventualmente, se arribe sobre las diferencias entre ambos institutos jurídicos no fue contemplada en muchas ocasiones por parte de la doctrina, como tampoco en los fallos de nuestro Máximo Tribunal federal, omitiendo, en definitiva, el impacto considerable que posee la tesitura que se adopte en el modo en que se interpreta nuestra Constitución Nacional.

Así, sin perjuicio de que la cuestión será desarrollada *in extenso* ulteriormente, a modo de adelanto cabe destacar que el posicionamiento en la teoría que postula la identidad de ambas figuras jurídicas presentaría una problemática vinculada con la autoridad competente para crearlas: en el supuesto de que no existieran diferencias entre ambos institutos, no puede soslayarse que la Constitución Nacional, en su artículo 75, inciso 12, otorga únicamente al Congreso de la Nación la facultad de sancionar el Código Penal, por lo que cualquier infracción administrativa creada por las Provincias o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, devendría inconstitucional, en tanto se encontraría creando, en definitiva, una figura delictual.

Adicionalmente, la afirmación, sin mayores consideraciones al respecto, de que las garantías penales resultan aplicables de forma directa al ámbito del Derecho Administrativo sancionador, generaría una crisis sobre el modo en que se encuentran estructurados diversos marcos infraccionales, ya que en muchos de ellos la actividad reglamentaria de la Administración ocupa un rol fundamental.

Así, se han planteado diversas posturas tanto en nuestro país como en aquellos que poseen un sistema jurídico análogo: en un extremo, podemos colocar la tesis –que en adelante denominaremos negativa– que postula que no existe diferencia alguna entre las sanciones administrativas y las penales y, luego de varias posturas intermedias, en el extremo

opuesto, aquella que en adelante denominaremos positiva y que sostiene que se trata de dos institutos con características distintas.

1. Posturas doctrinales: de la negación tajante de diferencias a la diferenciación según el organismo que impone la sanción

Como ya se expresó más arriba, diversos autores han sostenido la tesis *negativa*, la cual, sustancialmente, afirma que no se presentaría diferencia alguna entre los delitos y las infracciones administrativas.

En dicha corriente podemos situar, en primer lugar, a Miguel Marienhoff²² quien sustentó su postura argumentando que “estructuralmente no cabe fundar distinciones entre ‘delito’ y ‘falta’: ambos ofrecen, en principio, los mismos elementos constitutivos, todo ello sin perjuicio de que un hecho pueda aparejar ‘sanción’ (...) sin que medie ‘culpa’ de quien resulte sancionado”.

Asimismo, Juan Carlos Cassagne²³ ha expresado que

... es evidente que el derecho penal administrativo no configura una disciplina autónoma. Sus fundamentos se encuentran hoy día superados [...] toda vez que si las sanciones poseen naturaleza represiva, por menos graves que ellas fueran, las contravenciones contienen, en estos casos, idéntica sustancia penal que los delitos, no existiendo un derecho penal subjetivo de la Administración sino del Estado...

Adicionalmente, fuera del ámbito nacional, la tesis bajo análisis ha sido sostenida en España en algunos pronunciamientos de su Tribunal Supremo, quien desde el año 1986 ha mantenido el criterio de que “... resulta claro que su art. 25 [de la Constitución Española –CE–], donde se reconoce implícitamente la potestad administrativa sancionadora, tiene como soporte teórico la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena...”²⁴

22. Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997, T. IV, p. 601.

23. Cassagne, Juan Carlos, *En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del Derecho Penal*, ED 143-939.

24. Tribunal Supremo de España (Sala de lo Contencioso, Sección 1). Sentencia núm. 14118/1986, del 15 de diciembre. Dicho criterio, cabe destacar, fue sostenido en numerosas oportunidades y continúa manteniéndose hasta el día de hoy (ver, entre muchas otras, STS 9959/1987, del 20 de enero; STS 4765/1997, del 4 de julio y STS 3458/2017, del 28 de septiembre).

En otro orden de ideas, ya con un criterio más intermedio, se destaca lo sostenido por Sebastián Soler, quien al respecto expresó que entre el delito y contravención no existe una diferencia cualitativa, sino una meramente cuantitativa.²⁵

Asimismo, podríamos situar en dicha postura a Eugenio Zaffaroni, quien luego de negar todo tipo de diferencia cualitativa entre los delitos y las faltas,²⁶ diferenció el Derecho Penal del disciplinario en tanto sostuvo que

... es una disciplina que corresponde al derecho público y, especialmente, al derecho administrativo, que se ocupa de las normas que prescriben sanciones para los integrantes de un cuerpo, administración u organismo público o para-estatal [...] y que tienen por objetivo proveer al buen funcionamiento de la administración o al buen desempeño de los integrantes, para lo cual se valen de sanciones que tienen carácter reparador y no reeducador ni resocializador...²⁷

Sin perjuicio de lo anterior, afirmó respecto del Derecho Administrativo sancionador que

... no es, pues, una unidad separada totalmente del derecho penal, pero tampoco es derecho penal, sino que se trata de un complejo normativo que tiene naturaleza compuesta y que carece de unidad, lo que impide hacer una teoría general unitaria del mismo, pero que requiere el sometimiento a las garantías constitucionales previstas para la imposición de penas, en razón de que sus sanciones cumplen también una función preventivo-especial, además de reparadora...²⁸

Por otra parte, Héctor Escola²⁹ ha sostenido al respecto que

... debe aceptarse que el delito y la contravención, que desde el punto de vista estructural guardan entre sí grandes semejanzas, no son sino la expresión de una diferente reacción jurídico social frente a conductas que aparecen como antijurídicas y pasibles de punición, de las cuales algunas,

25. Soler, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1999, T. I, pp. 297-298.

26. Zaffaroni, Eugenio R., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 1998, T. I, pp. 238-240.

27. *Ibíd.*, T. I, p. 244.

28. *Ibíd.*, T. I, p. 250.

29. Comadira, Julio R.; Escola, Héctor J., *Curso de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2012, T. I, pp. 682-683.

que se consideran especialmente graves y peligrosas, son configuradas como delitos, mientras que otras, de menor entidad, son calificadas como simples contravenciones. Será, pues, la ley –como expresión de la conciencia jurídica en un lugar y en un momento dados– la que determinará qué conductas configuran delitos y cuáles contravenciones...

En cuanto a lo demás, Alejandro Nieto mantiene un criterio ecléctico, en la medida en que si bien reconoce “la presencia de un elemento caracterizador genuino de la potestad administrativa sancionadora que le distingue sustancialmente de la correlativa potestad penal, ya que en aquella –a diferencia de lo que sucede en esta– se trata de un anejo o complemento de las facultades materiales de gestión, a cuyo servicio están para reforzar su cumplimiento eficaz con medidas represoras en caso de desobediencia”,³⁰ sostiene que ambas figuras presentan una identidad ontológica, en cuanto derivan de un derecho punitivo único del Estado.³¹

Asimismo, Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández esbozaron una tesis análoga, desde que si bien afirmaron que

... no parece haber base alguna para distinguir por su naturaleza estas sanciones administrativas de las penas propiamente dichas. Con frecuencia, la gravedad de aquellas excede a la de estas [...] Todos los esfuerzos por dotar a las sanciones administrativas de alguna justificación teórica y de una sustancia propia han fracasado. Solo razones de política criminal explican las opciones varias, y a menudo contradictorias, del legislador en favor de una u otra de esas dos vías represivas...

Ulteriormente indicaron que

... Queda, como último núcleo irreductible, un solo criterio: solo los procesos judiciales pueden imponer penas privativas de la libertad [...] y las privativas de otros derechos civiles y políticos [...] También el fin de las penas judiciales y de las sanciones administrativas es distinguible. Aquellas [...] “estarán orientadas hacia la reeducación y rei[n]serción social”, en tanto que las sanciones administrativas buscan una finalidad represiva más pragmática, tanto que se ha pretendido incluso que puedan proceder por responsabilidad objetiva o al margen de la culpabilidad del infractor...³²

30. Nieto, Alejandro, *op. cit.*, p. 53.

31. *Ibíd.*, p. 124.

32. García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás R., *Curso de Derecho Administrativo*, La Ley y Thomson Civitas, 2006, T. II, p. 166.

Por último, la Corte Suprema de los Estados Unidos ha adoptado el criterio bajo estudio en el precedente “Padilla v. Kentucky”, en donde sostuvo que si bien la deportación posee naturaleza de sanción no es, en sentido estricto, una pena.³³

Ahora bien, en extremo opuesto a la tesis negativa, diversos autores han expresado, de acuerdo a uno u otro criterio, que se presentan diferencias de tipo ontológicas entre las penas y las infracciones administrativas.

En tal postura se destaca Ricardo Núñez quien ha sostenido que

El Derecho Penal común reprime porque determinadas acciones lesionan o ponen en peligro real los derechos naturales o sociales de los individuos, alterando así de manera directa e inmediata la seguridad de estos derechos; en tanto que el Derecho penal contravencional, aunque indirectamente, en mayor o menor medida, también protege la seguridad jurídica, reprime porque determinadas acciones transgreden, al no cooperar con ella, la actividad administrativa, cuyo objeto es la prosperidad social o bienestar colectivo...³⁴

Por lo demás, este autor ha diferenciado también las mencionadas ramas jurídicas del Derecho Penal disciplinario, en cuanto argumentó que

... este derecho represivo tiene [...] la finalidad de mantener la disciplina que el orden de la sujeción supone para que el organismo o institución se desenvuelva con arreglo a su propia estructura y finalidad [...] las infracciones al orden disciplinario lesionan un vínculo de sujeción que no tiene nada que ver con el círculo de intereses protegidos por el Derecho penal común y por el Derecho contravencional...³⁵

Entre los autores de Derecho Administrativo, Rafael Bielsa³⁶ diferenció ambas figuras jurídicas, en la medida en que, según sostuvo,

33. Corte Suprema de los Estados Unidos, 559 U.S. 356 (2010). “We have long recognized that deportation is a particularly severe ‘penalty’, *Fong Yue Ting v. United States*, 149 U.S. 698, 740 (1893); but it is not, in a strict sense, a criminal sanction” (Ver p. 8 del voto de John Paul Stevens. La traducción es propia).

34. Núñez, Ricardo C., *Derecho penal argentino*, Bibliográfica Omeba, 1960, T. I, p. 22.

35. *Ibidem*, pp. 29-30 y 35.

36. Bielsa, Rafael, “Naturaleza Jurídica de la multa administrativa (‘Contravención’ e ‘inejecución’ de servicios públicos)”, en JA 60-24. Disponible en: <https://www.csjn.gov.ar/biblio/jsp/consulta.do?usecase=verFichaElegida&puntero=2&d=1646925359480>

el delito implicaba un ataque al orden jurídico que la ley quiere restablecer y la infracción administrativa conllevaba un incumplimiento a un deber impuesto por la ley a todo administrado o vinculado con la Administración Pública por una obligación de colaboración en el interés colectivo.

Además, Manuel María Diez distinguió la contravención de los delitos “... teniendo en cuenta el órgano que aplicaba la pena. Si el órgano fuera administrativo, estaríamos frente a una contravención; si fuera judicial, frente a un delito...”.³⁷

Por último, es posible enrolar dentro de esta postura a Carlos Balbín, quien sostiene que

... el único criterio plausible es la decisión del Legislador federal de calificar ciertas conductas como delitos o infracciones. De modo que el delito es aquel que está regulado en el Código Penal o sus leyes complementarias y las infracciones en otros cuerpos normativos. ¿Por qué? Por decisión del órgano legislativo y siempre que no vulnere el marco constitucional...³⁸

2. Postura en el ámbito del Derecho Internacional de los Derechos Humanos

En este ámbito se destaca lo sostenido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a partir de los casos “Engel and Others v. The Netherlands”³⁹ y “Öztürk v. Germany”.⁴⁰

En el precedente mencionado en primer lugar, el citado tribunal analizó si las garantías previstas en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos resultaban aplicables en los procedimientos disciplinarios llevados a cabo por la autoridad militar neerlandesa sobre las personas que se encontraban desarrollando el servicio militar obligatorio.

37. Diez, Manuel M., *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Plus Ultra, 1976, T. IV, p. 90.

38. Balbín, Carlos F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, La Ley, 2011, T. II p. 448.

39. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, “Engels and Others v. The Netherlands”, del 08/06/1976.

40. *Ibidem*, “Öztürk v. Germany”, del 21/02/1984.

En dicho contexto, reconoció que el citado instrumento permite a los Estados trazar los límites entre el ordenamiento penal y el disciplinario. Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal sostuvo que, más allá del modo en que calificaran una infracción –es decir en el Derecho Penal o en el Administrativo sancionador–, poseía la potestad de evaluar si a ella le resultaban aplicables la totalidad de las garantías contempladas en el precepto mencionado en el párrafo anterior.

A los efectos señalados en el párrafo anterior, argumentó que adoptar una tesis opuesta implicaría que

... el juego de las cláusulas fundamentales de los artículos 6 y 7 se encontraría subordinado a su voluntad soberana. Una [laxitud] tan amplia conllevaría el riesgo de llevar a resultados incompatibles con el fin y el objetivo del Convenio. El Tribunal tiene, por tanto, competencia para asegurarse, según el artículo 6, e incluso prescindiendo de la referencia a los artículos 17 y 18, que el procedimiento disciplinario no sustituya indebidamente al penal...⁴¹

En conclusión, el Máximo Tribunal europeo sostuvo que para individualizar las infracciones que resultan una *acusación en materia penal*, en los términos del artículo 6 del Convenio Europeo, debía tenerse en cuenta: i) la calificación –penal, disciplinaria o ambas– del acto u omisión en el ordenamiento legal del Estado demandado, de acuerdo, también, a la clasificación que hubieran realizado los restantes Estados contratantes; ii) la naturaleza del ilícito; y iii) el grado de severidad de la sanción.⁴²

Por su parte, en el otro pronunciamiento mencionado, la Corte Europea extendió el criterio que había sostenido en el anterior fallo a las infracciones del Derecho Administrativo sancionador que exceden lo estrictamente disciplinario. En particular, se expidió con relación a las contravenciones de tránsito previstas en la República Federal de Alemania.

Asimismo, a las consideraciones que efectuó en el citado precedente “Engel”, agregó que frente al

... gran número de infracciones leves, especialmente en el ámbito de la circulación vial, un Estado contratante puede tener buenos motivos para liberar a sus tribunales del trabajo de enjuiciarlas y sancionarlas.

41. Véase apartado 81 del pronunciamiento en español. Disponible en: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-165148%22%5D%7D>

42. Véase apartado 82 del pronunciamiento.

Conferir el enjuiciamiento y castigo de las transgresiones menores a los órganos de la Administración, no se opone al Convenio con tal que el interesado pueda recurrir cualquier resolución así tomada contra él ante un tribunal que reúna las garantías del artículo 6...⁴³

De lo expresado, puede deducirse que

... no es incompatible con el Convenio el que la Administración imponga “penas”. El Tribunal Europeo considera que el Convenio no contiene ninguna regla que excluya, por principio, que un órgano de tipo administrativo pueda adoptar una decisión materialmente penal. La existencia de una potestad sancionadora autónoma en manos de la Administración queda condicionada a la instauración de un recurso de “plena jurisdicción”, es decir, a la existencia de un órgano judicial en disposición de poder ejercer un control extenso, incluida la adecuación entre la gravedad de la sanción y la infracción que la ha motivado... (la traducción es propia)⁴⁴

Además, cabe agregar que, ulteriormente, el mencionado estándar de análisis fue extendido a fin de verificar la naturaleza de otro tipo de sanciones, como, entre muchas otras, las derivadas como consecuencia de la falta de autorización para realizar una manifestación en la vía pública,⁴⁵ por la participación en una protesta que no se encontraba autorizada,⁴⁶ la violación del secreto de una investigación penal,⁴⁷ la apropiación de beneficios producto de un delito⁴⁸ o la consignación de información incorrecta en las declaraciones juradas de impuestos.⁴⁹

43. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, “... the large number of minor offences, notably in the sphere of road traffic, a Contracting State may have good cause for relieving its courts of the task of their prosecution and punishment. Conferring the prosecution and punishment of minor offences on administrative authorities is not inconsistent with the Convention provided that the person concerned is enabled to take any decision thus made against him before a tribunal that does offer the guarantees of Article 6 ...”.

44. Moreno Trapiella, Prudencio C., *Convenio Europeo de Derechos Humanos y contencioso-Administrativo Español. El caso específico de control judicial de las sanciones administrativas*, Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 59.

45. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, “Belilos v. Switzerland”, del 29/04/1988.

46. Ídem, “Ziliberg v. Moldova”, del 1/2/2005.

47. Ídem, “Weber v. Switzerland”, del 25/4/1990.

48. Ídem, “Sardón Alvira v. Spain”, del 24/9/2013.

49. Ídem, “Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden”, del 23/07/2002.

Por otra parte, corresponde destacar que, a nivel regional, alguna de las pautas aludidas en los párrafos anteriores fue receptada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos a partir del precedente “Baena, Ricardo”.⁵⁰ En dicho caso, donde se encontraban cuestionados doscientos setenta (270) despidos a empleados públicos realizados por el Poder Ejecutivo de la República de Panamá, bajo el fundamento de haber participado en un movimiento que intentó subvertir el orden constitucional democrático.

En tal oportunidad, el apuntado tribunal, en línea con lo expresado por su similar europeo en el caso “Engel”, sostuvo:

La justicia, realizada a través del debido proceso legal, como verdadero valor jurídicamente protegido, se debe garantizar en todo proceso disciplinario, y los Estados no pueden sustraerse de esta obligación argumentando que no se aplican las debidas garantías del artículo 8 de la Convención Americana en el caso de sanciones disciplinarias y no penales. Permitirle a los Estados dicha interpretación equivaldría a dejar a su libre voluntad la aplicación o no del derecho de toda persona a un debido proceso...⁵¹

Cabe destacar que la consideración expresada en el párrafo anterior va en línea con lo que había sostenido en forma previa en la Opinión Consultiva OC-11/90,⁵² oportunidad en donde expresó que

... en materias que conciernen con la determinación de [los] derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter el artículo 8 no especifica garantías mínimas, como lo hace en el numeral 2 al referirse a materias penales. Sin embargo, el concepto de debidas garantías se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene derecho también al debido proceso que se aplica en materia penal...

Asimismo, en pronunciamientos contemporáneos y posteriores al citado precedentemente, afirmó que la totalidad de los órganos estatales que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales poseen

50. Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Baena, Ricardo y otros vs. Panamá”, del 02/02/2001 (Fondo, Reparaciones y Costas).

51. Ver, a tal efecto, el apartado 129.

52. Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva OC-11/90 del 10 de agosto de 1990. Excepciones al agotamiento de los recursos internos (art. 46.1, 46.2.a y 46.2.b Convención Americana sobre Derechos Humanos).

la obligación de adoptar sus decisiones respetando las garantías previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.⁵³

De lo expuesto en los párrafos anteriores puede derivarse que el Máximo Tribunal regional arribó a una conclusión idéntica a la expresada por su similar europeo en lo que refiere la posibilidad de que los Estados, bajo el argumento de que ciertas infracciones poseen naturaleza disciplinaria, sustraigan algunas de ellas de la aplicación de ciertas garantías convencionales.

Sin embargo, también surge que no aplicó, al menos hasta el momento, los estándares utilizados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a los fines de verificar si a una infracción resulta una *acusación penal* y, en consecuencia, le resultan aplicables la totalidad de las garantías que a dichos efectos contemplan los artículos 6 y 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

De todos modos, de acuerdo a lo señalado precedentemente, parecería que la Corte Interamericana de Derechos Humanos habría encomendado a los Estados que velen por el cumplimiento de las pautas previstas en el citado artículo 8, independientemente de que se traten de delitos penales o infracciones administrativas. En tales condiciones, de una primera lectura sobre la cuestión surgiría que los estándares utilizados por el Tribunal mencionado en el párrafo anterior no tendrían relevancia.

Sin perjuicio de ello, en el citado fallo “Ivcher Bronstein” la Corte Interamericana de Derechos Humanos aclaró que en los procesos que exceden la materia penal

... las garantías mínimas establecidas en el numeral 2 del mismo precepto se aplican también a esos órdenes y, por ende, en estos el individuo tiene derecho al debido proceso en los términos reconocidos para la materia penal, *en cuanto sea aplicable al procedimiento respectivo...* (el resaltado me pertenece)⁵⁴

53. Ídem, “Ivcher Bronstein vs. Perú”, del 6/2/2001 (reparaciones y costas), apartados 102 y 103; “Tribunal Constitucional vs. Perú”, del 31/01/2001 (Fondo, Reparaciones y Costas), apartado 71; “Vélez Loor vs. Panamá”, del 23/11/2010 (excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), apartados 141 y 142; “Tribunal Constitucional (Camba Campos y Otros) vs. Ecuador”, del 28/8/2013 (excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), apartados 171 y 181; “Arguelles y Otros vs. Argentina”, del 20/11/2014 (excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), apartado 146.

54. Ver específicamente apartado 103.

A partir de lo citado precedentemente –y especialmente de la frase resaltada– podría derivarse que la regla construida por el Máximo Tribunal regional, relativa a que la totalidad de las pautas contempladas en el artículo 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos resultan aplicables en las causas donde se debaten obligaciones de índole civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter que exceda lo penal, no resultaría absoluta, sino que, por el contrario, se vería relativizada en la medida en que los estándares previstos en el mencionado precepto resulten incompatibles con la naturaleza del procedimiento donde se ventilan dicho tipo de materias.

Sin embargo, hasta al momento la Corte Interamericana de Derechos Humanos no tuvo oportunidad de pronunciarse sobre un caso donde se vea obligada a realizar tal tipo de análisis, por lo que no podemos hasta al momento determinar si adoptará o no un temperamento similar a la Corte Europea de Derechos Humanos a los efectos de distinguir los delitos y las infracciones administrativas.

3. Consecuencias de acuerdo al criterio que se adopte

3.1. Tesis negativa

Delimitadas las posturas sobre la naturaleza jurídica de las infracciones administrativas, deviene pertinente destacar que, tal como se adelantó precedentemente, el posicionamiento en alguna de ellas determinará consecuencias jurídicas sobre el modo en que debe leerse nuestro ordenamiento jurídico.

En efecto, corresponde poner de relieve que la tesis negativa, en cuanto rechaza que se presenten diferencias entre los delitos y las infracciones administrativas, podría entrar en contradicción con las potestades que ejercen las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en materia de contravenciones y faltas administrativas, en la medida en que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, únicamente el Congreso de la Nación poseería competencia para tipificar ambos institutos.

Desde dicha perspectiva, no puede perderse de vista que, frente a la identidad de dichas figuras, el Poder Legislativo de la Nación sería el único habilitado constitucionalmente para crear tanto los delitos como las infracciones de índole administrativa, ya que, en definitiva,

en los dos supuestos regula institutos que no poseerían diferencias ontológicas entre sí.

Es que, siguiendo el aludido criterio, se presentaría una situación tal que, conforme lo señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación,

... mientras el Congreso no dictara los códigos comunes, las Provincias tenían, al respecto, facultades concurrentes con la Nación, pero cumplida la condición [...] la facultad se convirtió en exclusiva para la Nación y, por consiguiente, no podía ser compartida por las Provincias. Acerca de tal poder las Provincias no conservan ningún derecho actual...⁵⁵

En tales condiciones, podría arribarse a la conclusión de que los Estados locales, si crearan una figura que no ostenta distinción cualitativa alguna con las previstas en el Código Penal, se encontrarían invadiendo los poderes que, oportunamente, delegaron al Estado federal y se encuentran inhibidos de su ejercicio a tenor de lo dispuesto en el artículo 126 de la Ley Fundamental.

De este modo, se llegaría al resultado de que todos los regímenes de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que poseen notas del Derecho Administrativo sancionador devendrían inconstitucionales.

Por otro lado, la identidad señalada precedentemente conllevaría que las garantías constitucionales y, en su caso, convencionales, de naturaleza penal deberían trasladarse, sin ningún tipo de matiz, al ámbito de las infracciones de índole administrativo. Tal postura se encontraría en contradicción con lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que no ha convalidado la aplicación indiscriminada de los principios que rigen en materia criminal a las infracciones administrativas.⁵⁶

En tal orden de ideas, corresponde recordar que el Máximo Tribunal federal ha sostenido que

... los principios y reglas del derecho penal resultan aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas [...] siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico [...] y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen estructurado por las normas especiales...⁵⁷

55. CSJN, Fallos: 156:20.

56. CSJN, Fallos: 310:2085.

57. CSJN, Fallos: 335:1089.

Por lo demás, no puede soslayarse que, tal como se sostuvo precedentemente, a través de la actividad reglamentaria de la Administración se define una gran parte de los diversos marcos infraccionales.

Desde dicha perspectiva, y a modo de ejemplo, cabe poner de relieve que los artículos 41 de la Ley N° 21526 y 39 de la Ley N° 11683, entre muchos otros, otorgan al Banco Central de la República Argentina y a la Administración Federal de Ingresos Públicos, respectivamente, la potestad de completar el precepto de índole sancionatorio mediante el dictado de normas infralegales de carácter general.

En tales condiciones, la aplicación estricta del principio de legalidad podría generar la inconstitucionalidad de numerosos regímenes, en tanto la totalidad del ilícito no se encontraría delimitada por una norma emanada del Poder Legislativo.

Por último, de seguirse el criterio bajo análisis podría conllevar que en los supuestos en que una misma conducta se encuentra sancionada por las normas penales y administrativas,⁵⁸ se violente el principio de *non bis in idem*.

Desde dicha perspectiva, corresponde recordar que dicho postulado, en palabras de la Corte Suprema de los Estados Unidos, fue diseñado para proteger a una persona de ser sometida más de una vez a los riesgos de un juicio y una posible condena por un presunto delito.⁵⁹

A partir de ello, se podría llegar a concluir que un hecho no podría ser sancionado por el Derecho Administrativo sancionador y el Penal, ya que, en definitiva, se estaría imponiendo al sujeto dos puniciones frente a una única conducta.

3.2. Tesis intermedias

Ahora bien, las posturas que precedentemente fueron calificadas de intermedias, al igual que los autores que proponen la tesis *negativa*,

58. A modo de ejemplo, cabe destacar que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley N° 27430, puede ocurrir que un sujeto por un mismo hecho sea sancionado en el ámbito de la justicia penal por la comisión de alguno de los delitos contemplados en dicho cuerpo normativo y, a su vez, le sea impuesta una multa de conformidad con lo previsto en los artículos 45 y 46 de la Ley N° 11683.

59. Corte Suprema de los Estados Unidos, "Green v. United States", 355 U.S. 184 (1957). Ver voto de los jueces Hugo L. Black y William Douglas ("The constitutional prohibition against 'double jeopardy' was designed to protect an individual from being subjected to the hazards of trial and possible conviction more than once for an alleged offense").

incurren también en similares contradicciones al momento en que aplicamos la teoría sobre el marco constitucional de nuestro país. Claro está que resultan exceptuados de lo que será analizado a continuación los autores españoles, dado que sus teorías se encuentran construidas sobre la base de un régimen constitucional diverso al de nuestro país.

Así, Sebastián Soler, quien, cabe recordar, postula que las únicas diferencias entre los delitos y las infracciones administrativas son de tipo cuantitativo, afirmó, en cuanto al reparto del poder constitucional entre el Estado Nacional y los estados provinciales, que

... la “facultad de imponer penas” será nacional o provincial según sea el poder o facultad que esas penas tutelan, un poder delegado en la nación o reservado a las provincias [...] cuando una acción vulnere un interés cuya regulación corresponda exclusivamente a la nación, solo la nación puede tutelarlos mediante incriminaciones [...] viceversa, con relación a las facultades explícitamente reservadas por las provincias...⁶⁰

Sin perjuicio de lo anterior, seguidamente sostuvo:

... no compete al Congreso la totalidad del poder de castigar, sino solamente “el de dictar un Código Penal”; “ninguna cláusula constitucional ha establecido el límite de la acción de las legislaturas provinciales” [...] Tampoco podrían las provincias alegar invasión de sus fueros si el Congreso, en la zona de concurrencia de facultades, crea delitos de figuras de tipo convencional [...] Nos parece contestable que no haya en esto más límites que la prudencia [...] queda el poder de policía, de seguridad, buenas costumbres, higiene, etc. Esa actividad que necesariamente se despliega restringiendo libertades que el CP no reprime ni considera, puede actuar con menos trabas, pero ¿puede sostenerse su ilimitación teórica? No parece así. De la delegación de la potestad de dictar el C P hemos deducido que ello importa despojarse de la facultad de crear figuras delictivas; queda para las provincias, como derivado de su poder de policía, la potestad de crear contravenciones o faltas [...] La diferencias entre una contravención y un delito se traduce firmemente en la graduación de las respectivas penas...⁶¹

De lo reseñado en los párrafos anteriores se desprende que el mencionado autor diferencia los delitos penales y las infracciones administrativas únicamente por una cuestión cuantitativa, evidenciada

60. Soler, Sebastián, *op. cit.*, p. 300.

61. *Ibíd.*, pp. 302-305.

al parecer en el monto de la sanción. Sin embargo, dicho criterio queda completamente descartado a partir de un mero análisis del ordenamiento jurídico.

En efecto, nótese, a modo de ejemplo, que tal tesis no podría explicar por qué la conducta prevista en el artículo 99, apartado 1, del Código Penal –que castiga con una multa de mil a quince mil pesos cuando un duelo no se realiza o, si realizándose, no se produce la muerte ni lesiones en los contendientes o, en su defecto, únicamente lesiones leves– se encuentra contemplada como un delito y, por el contrario, la violación de una clausura en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, de conformidad con lo previsto en el artículo 73 del Código Contravencional de dicho Estado, posee como pena una multa de treinta mil a sesenta mil pesos.

A lo antedicho, cabe agregar que la frontera entre las facultades punitivas del Estado Nacional y de las Provincias según la teoría bajo análisis resulta, por lo demás, poco clara, ya que si bien la demarcación se presentaría a partir del tipo de interés en juego (nacional o provincial), no puede perderse de vista que ulteriormente reconoce facultades concurrentes entre ambos Estados. En tales condiciones, y frente a lo poco nítido que resulta la diferencia entre los delitos y las infracciones administrativas, no se evidencia que el Congreso de la Nación posea un límite claro en las materias que podría someter a punición.

En efecto, corresponde destacar que, en cuanto no se opone reparo alguno al avance del Estado Nacional sobre la totalidad de las potestades concurrentes –a excepción de la prudencia–, los Estados provinciales podrían verse privados de una porción del poder de sancionar que constitucionalmente poseen. Incluso, frente a la amplitud que la Corte Suprema otorgó a los poderes del Congreso al amparo de la llamada *cláusula del progreso*,⁶² las facultades de los Estados locales podrían devenir nulas, en la medida en que, frente a la alegación de un eventual interés nacional, el Estado Nacional abarcaría las porciones de materias punibles que constitucionalmente tienen asignadas las provincias.

62. Bajo dicho precepto constitucional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado inconstitucionales diversas normas provinciales dictadas en ejercicio de su poder de policía, tales como la que fijaba honorarios mínimos de los médicos que se desempeñaban en la Provincia de Buenos Aires (CSJN, Fallos: 320:786).

Por otro lado, la postura de Eugenio Zaffaroni incurre en similares contradicciones que la denominada *tesis negativa*, desde que, no obstante diferencia que traza entre el Derecho Penal y el disciplinario, ulteriormente sostiene que el Derecho Administrativo sancionador resulta una rama del Derecho Penal, por lo que, al igual que las posturas encuadradas en dicha tesis, no logra separar la facultad conferida al Congreso de la Nación por el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, del Derecho Administrativo sancionador de orden federal y local.

En tal orden de ideas, cabe recordar que las faltas, las contravenciones, las medidas disciplinarias y las infracciones administrativas provinciales derivan todas de las facultades que se reservaron los estados locales en los artículos 121 y 123 de la Constitución Nacional, por lo que a nivel constitucional deberían presentarse diferencias entre el Derecho Penal y el Administrativo sancionador.⁶³

Por lo demás, no puede soslayarse que la competencia del Estado federal para crear normas correspondientes al Derecho Administrativo sancionador no se deriva del artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, sino, en todo caso, de las potestades que le confieren los restantes incisos de dicho precepto al Congreso de la Nación. De tal modo, incluso a nivel nacional ambas ramas jurídicas poseen un fundamento constitucional distinto.⁶⁴

Desde dicha perspectiva, corresponde recordar que el Poder Legislativo de la Nación se encuentra facultado constitucionalmente para dictar leyes federales, de derecho común y locales, diferenciándose las dos primeras categorías en el hecho de que, mientras los códigos de fondo son únicamente aquellos previstos en el precepto aludido en el párrafo anterior, el primer tipo de normas:

... es el sancionado por el legislador nacional tendiente a la consecución, de modo inmediato, de todos los fines que se atribuyen al congreso y al gobierno federal por el preámbulo y los preceptos de la constitución. Surge, particularmente, del ejercicio de facultades conferidas al congreso en el art. 67, con excepción de los incs. 11, 14 y 27; y del art. 4° referido al modo en que ha de proveer el gobierno federal a los gastos de la Nación...⁶⁵

63. Ver, en sentido análogo, Soler, Sebastián, *op. cit.*, p. 303.

64. *Ibidem*, pp. 300-301; CSJN, Fallos: 310:203, entre muchos otros.

65. Guastavino, Elías, *Recurso extraordinario de inconstitucionalidad*, Buenos Aires, La Rocca, 1992, T. I, p. 407.

Por otra parte, la tesis de Escola y Comadira no contiene un parámetro claro para diferenciar los delitos de las contravenciones, ya que únicamente distingue ambos conceptos de acuerdo a la gravedad de la conducta, criterio que, por lo demás, resulta sumamente relativo, ya que, además de que la valoración de la trascendencia del bien jurídico tutelado varía de una sociedad a otra, presenta un defecto similar a la postura sostenida por Sebastián Soler, ya que de la compulsión de nuestro ordenamiento jurídico se desprende que el legislador reprimió mediante infracciones de índole administrativa conductas que parecerían revestir mayor gravedad que otras tipificadas como delitos.

Así, nótese, a modo de ejemplo que resultaría más grave la defraudación al fisco federal contemplada en el artículo 46 de la Ley N° 11683, en tanto perjudica a la renta pública y, en consecuencia, a los ingresos de los tesoros nacional y provinciales, que la falsificación de un instrumento privado contemplada en el artículo 292 del Código Penal, donde la afectación generalmente queda en la órbita de particulares.⁶⁶

Por lo demás, quien pretenda trasladar a nuestro régimen jurídico la postura de García de Enterría y Fernández sin ningún tipo de matiz incurre en un defecto similar, ya que si bien les asistiría razón en cuanto afirman que los delitos y las infracciones administrativas poseen una finalidad distinta, en el sistema jurídico argentino la Administración posee potestades para afectar ciertos derechos civiles y políticos de los particulares. Así, a modo de ejemplo, cabe recordar que, frente al derecho consagrado en el artículo 25, apartado c), del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –que garantiza a todos los ciudadanos la posibilidad de acceder a cargos públicos–,⁶⁷ la Ley N° 25164 confiere a la Administración la potestad de imponer las sanciones de cesantía y exoneración que, en lo que aquí interesa, prohíbe el reingreso a la función pública por 2 (dos) o 4 (cuatro) años, respectivamente.

Por último, en cuanto a la postura de Alejandro Nieto, no puede perderse de vista, en primer lugar, que se encuentra construida sobre la base del sistema jurídico español, cuyo régimen constitucional presenta notables diferencias con el sistema argentino.

66. CSJN, Fallos: 159:110.

67. Ver, a tal efecto, el apartado 23 de la Observación General N° 25 del Comité de Derechos Humanos.

Solo a modo de ejemplo, nótese que frente a nuestro sistema federal de gobierno consagrado en el artículo 1 de la Constitución Nacional, España presentaría un Estado unitario o unitario-autonómico.⁶⁸ Adicionalmente, el reparto de competencias entre el Estado federal argentino, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires consagrado en la segunda parte de nuestra Ley Fundamental difiere del modo en que los artículos 137 y subsiguientes de la Constitución de dicho Estado divide las funciones entre el Estado Central Español, las Comunidades Autónomas, las Provincias y los Municipios.

En tales condiciones, si bien la postura del aludido autor resulta enriquecedora, en cuanto traza una diferencia entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador, su aplicación en el ámbito del derecho argentino debe realizarse con ciertos matices, tomando recaudos, especialmente respecto a que sostener la identidad ontológica de los delitos y las infracciones administrativas en nuestro ordenamiento jurídico acarrea las problemáticas descritas más arriba.

En definitiva, la adopción de la teoría del citado autor debería realizarse con la salvedad sostenida precedentemente, de modo tal de evitar incurrir en una contradicción entre ella y los fundamentos de nuestro régimen constitucional.

3.3. Tesis positiva

Por otro lado, tal como surge de lo expuesto precedentemente, las posturas que fueron catalogadas dentro de la tesis denominada *positiva*, diferencian las sanciones penales de las administrativas a partir del establecimiento de un criterio o pauta que, según afirman, las distingue cualitativamente.

Sin embargo, tal como será señalado a continuación, las directrices utilizadas por los autores citados en el apartado 2.1 no resultan concluyentes, a lo que cabe agregar que del cotejo del ordenamiento jurídico surgen contradicciones que no logran revertir.

Desde dicha perspectiva, cabe poner de relieve que la postura de Ricardo Núñez, además de que no define cuáles serían a su criterio los derechos naturales y sociales de los individuos, omite evaluar que ciertas transgresiones a la actividad administrativa se encuentran reprimidas

68. Dalla Vía, Alberto, "Actualidad del Federalismo Argentino", en *LL NOA* 2000, 447.

en el Código Penal, tales como el previsto en el artículo 252 del apuntado cuerpo normativo, que sanciona:

... con una multa de pesos setecientos cincuenta (\$750) a pesos doce mil quinientos (\$ 12.500) e inhabilitación especial de un mes a un año, al funcionario público que, sin habersele admitido la renuncia de su destino, lo abandonare con daño del servicio público...

En tal orden de ideas, corresponde recordar que el precepto aludido en el párrafo anterior –así como también todos aquellos contenidos en el título XI del Código Penal– “... protegen a la Administración pública, preservando la regularidad de su funcionamiento y la legalidad de los actos administrativos...”⁶⁹

Por otra parte, respecto de la postura sostenida por Rafael Bielsa, no tiene en cuenta que, en definitiva, todo incumplimiento al ordenamiento jurídico, y no solo los delitos, implica un ataque que el propio sistema intentará restablecer mediante los mecanismos previstos a tal efecto en los diversos plexos jurídicos que lo componen. Además, las pautas utilizadas para caracterizar a la infracción administrativa resultan poco claras y no lograrían explicar, por ejemplo, por qué la evasión impositiva, superado cierto monto, va a transformarse en un delito, cuando la inobservancia al eventual deber resulta el mismo de cuando no se excede el tope fijado en la Ley N° 27430.

En otro orden de ideas, el criterio empleado por Manuel María Diez resulta claramente circular, en la medida en que si preguntáramos qué es una infracción administrativa, la respuesta sería toda sanción aplicada por un órgano o ente administrativo. Frente a ello, si indagáramos por qué esa infracción es aplicada por un órgano administrativo, deberíamos contestar que ello es así dado que es una infracción administrativa.

Por último, frente a la ausencia de un criterio concluyente que diferencie los delitos de las infracciones administrativas, compartimos, desde cierta óptica, el criterio sostenido por Carlos Balbín, en cuanto coloca en decisión del legislador federal el límite entre ambas figuras jurídicas.⁷⁰ Sin embargo, entendemos que a ello debería agregarse el

69. Creus, Carlos y Buompadre, Jorge E., *Derecho penal. Parte especial*, Buenos Aires, Astrea, 2007, T. 2, p. 263.

70. Entendemos que las modificaciones efectuadas al régimen penal tributario por la Ley N° 26735 y, actualmente, contempladas en la Ley N° 27430 avalaría en cierta me-

hecho de que el Congreso de la Nación no podrá avanzar sobre los regímenes de Derecho Administrativo sancionador de las provincias.⁷¹

Por lo demás, corresponde tener en cuenta que el Poder Legislativo deberá sujetarse a una pauta de razonabilidad en cuanto crea delitos e infracciones: así, entendemos que, por ejemplo, no podría trasladar al ámbito del Derecho Administrativo sancionador ciertos delitos cuyo bien jurídico tutelado radica en la vida (*v. gr.* homicidio) y, de modo inverso, dada la naturaleza de *ultima ratio* del Derecho Penal, tampoco resultaría consistente transformar en delitos ciertas infracciones que poseen como fundamento bienes jurídicos cuya debida tutela no parecería requerir la imposición de una pena (*v. gr.* Ley N° 21844, que regula las infracciones en que incurran los prestadores de servicios públicos de autotransporte).

3.4. Criterios de la Corte Europea de Derechos Humanos y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

En cuanto a los criterios que han sostenido los tribunales regionales, se observa que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en primer lugar, reconoció que los Estados pueden trasladar el juzgamiento de ciertas infracciones a organismos administrativos, sin que ello implique, en tanto se garantice la posibilidad de recurrir a un tribunal judicial, una violación al Convenio Europeo de Derechos Humanos.

dida esta postura. En este sentido, nótese que hasta al año 2011 cualquier afectación dolosa sobre los Fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no constituían un delito, sino únicamente una infracción local. Actualmente, por decisión del Congreso de la Nación, y pese a que podría sostenerse que únicamente se encuentra en juego un interés local –lo que a criterio de ciertos autores no habilitaría la creación de un delito (*v. gr.* Marienhoff)–, ciertas conductas que afectan a los organismos de recaudación locales constituyen un delito además de una infracción tributaria (por ejemplo, evasión, aprovechamiento indebido de tributos, etc.).

71. Corresponde señalar que se encontraría fuera del estándar propuesto el artículo 6 del proyecto del Código Penal del año 1891, el cual, a nuestro criterio, invadía sin ningún tipo de fundamento, las potestades que se reservaron las provincias. Dicho precepto preveía que “La infracción de las leyes y disposiciones locales de las provincias, municipios y territorios federales, que no tuvieren pena señalada en este Código, será reprimida como falta, con penas que en ellas mismas se determinen, siempre que no impongan multa mayor de mil pesos, ni establezcan otra inhabilitación que la de ejercer cargos públicos locales o profesionales, dentro de la jurisdicción territorial, ni restrinjan la libertad de locomoción sino en caso de falta de pago de la multa de acuerdo a lo dispuesto en el art. 40” (citado por Soler, Sebastián, *op. cit.*, pp. 300-301).

Sin perjuicio de lo anterior, de lo expuesto por el mencionado tribunal parecería que la aludida potestad no resulta absoluta, sino que, por el contrario, el juzgamiento de ciertas conductas debería corresponder siempre a la justicia penal, encontrándose prohibido que ellas sean evaluadas en el marco de un procedimiento administrativo.

Si bien no estableció en particular qué infracciones debían ser juzgadas por tribunales judiciales, en los precedentes mencionados en el punto 2.2 se establecieron ciertas pautas a los fines de diferenciar las conductas que debían ser catalogadas como *acusación en materia penal* en los términos del artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Así, se sostuvo que debía tenerse en cuenta cómo se encuentra calificado el acto u omisión en el derecho interno, su naturaleza y el grado de severidad de la sanción.

Tal como surge de lo expuesto en apartados precedentes, la ponderación del monto de la pena fue el elemento que Julio Comadira y Héctor Escola sostuvieron a los efectos de diferenciar las infracciones administrativas de las penales. Sin embargo, en contraste con estos autores, dicho extremo en el criterio bajo análisis no resulta concluyente a los efectos de determinar la aludida distinción, sino que deberá evaluarse conjuntamente con los restantes factores.

En tal contexto, el método en cuestión, además de que no establece ningún elemento definitivo a los efectos de distinguir los aludidos institutos, parecería el más acorde a nuestro sistema constitucional.

En efecto, en primer lugar, corresponde destacar que, en tanto diferencia las sanciones penales de las administrativas, la potestad nacional y provincial de crear estas últimas resultaría independiente de la función que ejerce el Congreso en cuanto tipifica conductas en los términos del artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, lo que además de evitar la confusión entre los delitos y las restantes infracciones de índole local, otorga sustento teórico a la distinción de las diversas competencias del Poder Legislativo de la Nación en su doble función de legislador del derecho federal, en cuanto crea marcos normativos del Derecho Administrativo sancionador, y común, función que ejerce, en lo que aquí interesa, cuando crea delitos encuadrables en el aludido precepto constitucional.

Adicionalmente, lograría superar la inconsistencia de las posturas que, bajo un único parámetro, separan las mencionadas figuras jurídi-

cas, ya que permite ponderar diversos factores a dichos fines, debiendo realizar la evaluación caso por caso.

Sin embargo, resulta poco claro aún el modo en que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos analiza la *naturaleza* del acto u omisión. Desde dicha perspectiva, se advierte que el apuntado tribunal ha tenido en cuenta diversos parámetros a tales efectos que, por lo demás, no parecerían resultar del todo consistentes.

Así, consideró que aquellos procesos de índole resarcitoria derivados de delitos previos, pese al monto involucrado en la cuestión, no constituían una acusación penal en los términos del artículo 6.1. del Convenio Europeo de Derechos Humanos.⁷² También, de acuerdo a una distinción que efectuó de las normas jurídicas según sus destinatarios, concluyó que aquellas de índole sancionatoria dirigidas a la totalidad de los ciudadanos encuadraban en el aludido precepto, a diferencia de las infracciones consagradas sobre un “grupo que posee un estatus especial”⁷³ –tal como las sanciones impuestas por colegios profesionales,⁷⁴ por los tribunales a los letrados a fin de mantener el buen orden y decoro en el proceso⁷⁵ o las por la autoridad penitenciaria a los internos por la violación de los reglamentos carcelarios–,⁷⁶ en donde su naturaleza resultaba de índole disciplinaria y, en consecuencia, los requisitos de la norma en cuestión no se aplicaban.

Adicionalmente, el mencionado criterio se extendió a supuestos como la retención preventiva de la licencia de conducir⁷⁷ e, incluso, el tribunal llegó a sostener que no revisten elementos de tipo punitivo aquellos procesos donde sujetos con algún tipo de enfermedad mental son situados en establecimientos cerrados a fin de recibir tratamiento y evitar que continúen cometiendo delitos.⁷⁸

72. Ver, a tal efecto, los apartados 46 y 47 del precedente “Sardón”.

73. Ver, a tal efecto, el apartado 32 del precedente “Ziliberg” (“Accordingly, the legal rule infringed by the applicant is directed towards all citizens and not towards a given group possessing a special status”. La traducción es propia).

74. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, “Brown v. The United Kingdom”, del 24/11/1998.

75. *Ibidem*, “Žugić v. Croatia”, del 31/08/2011.

76. *Ibidem*, “Štitić v. Croatia”, del 08/11/2007.

77. *Ibidem*, “Escoubet v. Belgium”, del 28/10/1999.

78. *Ibidem*, “Blokhin v. Russia”, del 23/03/2016. Ver específicamente el apartado 181.

Por el contrario, el tribunal calificó de índole penal a infracciones menores como disturbios en un establecimiento de spa,⁷⁹ denuncias sin pruebas⁸⁰ e, incluso, ante la misma sanción que se impuso en el precedente “Štitić”, esto es, confinamiento solitario a un interno penitenciario, concluyó en modo contrario a dicho pronunciamiento, bajo el argumento de que la sanción había sido impuesta por una autoridad judicial.⁸¹

En tales condiciones, no resultan del todo nítidos los parámetros que tiene en cuenta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, dado que si bien en ciertos pronunciamientos considera que las infracciones de índole menor aplicadas por autoridades administrativas resultan una *acusación penal* en los términos del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en otros supuestos, donde la conducta reprochada parecería resultar de una gravedad análoga, entiende que no encuadran en la norma en cuestión, bajo argumentos cercanos a los expresados por la teoría de las relaciones de especial sujeción.

En este sentido, corresponde recordar que las potestades administrativas pueden ser clasificadas en potestades de supremacía general y de supremacía especial. La diferencia entre ambas radica en que mientras “las primeras sujetan a todos los ciudadanos por su condición abstracta de tales, en cuanto súbditos del poder público, sin necesidad de títulos concretos”, las segundas, similares a lo que el Tribunal calificó como grupos con estatus especial, “solo son ejercitables sobre quienes están en una situación organizatoria determinada de subordinación, derivada de un título concreto: sobre los funcionarios o los usuarios de los servicios públicos (Así, la potestad disciplinaria, los soldados, los presos, etc.)”.⁸²

Por último, corresponde aclarar que, tal como se sostuvo anteriormente, el criterio empleado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos no resulta, por el momento, definitivo.

En este sentido, corresponde recordar que si bien en ciertas oportunidades sostuvo categóricamente que el conjunto de las garantías previstas en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos resultaba aplicable a la totalidad de los procesos indepen-

79. *Ibidem*, “Kadebec v. Slovakia”, del 02/09/1998.

80. *Ibidem*, “Lauko v. Slovakia”, del 02/09/1998.

81. *Ibidem*, “Mariusz Lewandowki v. Poland”, del 03/07/2012.

82. García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, T. I, p. 452.

dientemente de su naturaleza, en otras ocasiones matizó sustancialmente dicha afirmación, por lo que hasta tanto no tenga oportunidad de determinar si las normas contenidas en el numeral 2 del mencionado precepto resultan trasladables a los causas donde se debaten obligaciones que exceden la materia penal, por lo que hasta tanto tenga un criterio definido no corresponde efectuar análisis alguno.

4. Conclusión

Lo expuesto en los apartados anteriores demuestra lo dificultoso que resulta el establecimiento de un límite claro entre los delitos y las infracciones administrativas y, consecuentemente, establecer un parámetro claro para diferenciar las potestades sancionatorias del Estado Nacional y las provincias.

Es que tal problemática incluso ha sido destacada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostuvo que “la distinción entre delitos y contravenciones o faltas no tiene una base cierta, que pueda fundarse en la distinta naturaleza jurídica de cada orden de infracciones, para establecer un criterio seguro o una fórmula clara para distinguirlos”.⁸³

Sin embargo, deberíamos concluir en que necesariamente los delitos y las infracciones administrativas presentan diferencias en cuanto a su naturaleza y estructura. De lo contrario, nos enfrentaríamos al hecho de que las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en cuanto crean normas correspondientes al Derecho Administrativo sancionador, se encontrarían legislando en materia penal y, en consecuencia, invadiendo los poderes que la Constitución Nacional confirió al Congreso de la Nación.

Si bien el presente trabajo no tiene como finalidad indagar acerca de los elementos que distinguirían ambos institutos, a continuación se intentará explicar, en forma sucinta, el reparto de competencias entre el Estado Federal y los estados locales que resultaría acorde con el régimen jurídico de los ordenamientos nacionales y provinciales:

A) Competencias del Estado Federal:

- En forma exclusiva: dictar el Código Penal aplicable en todo el territorio de la Nación, así como también legislar sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado

83. CSJN, Fallos: 205:173.

(art. 75, inc. 12); crear delitos e infracciones administrativas que se vinculen con la recaudación de los tributos aduaneros, y los directos e indirectos cuya recaudación tiene a cargo (art. 75, incs. 1 a 3) con el poder de policía bancario (art. 75, inc. 6); con la libre navegación de ríos interiores (art. 75, inc. 10); el comercio interjurisdiccional (art. 75, inc. 13); las fuerzas armadas (art. 75, inc. 27) y los delitos que reprimen las conductas que atenten contra el progreso del país y las provincias (art. 75, incs. 18 y 19).

- En forma concurrente: establecer infracciones administrativas relacionadas con los regímenes creados a los efectos de proveer el progreso del país y las provincias (art. 75, incs. 18 y 19).

- Prohibido: sancionar delitos e infracciones relacionadas con la prensa (art. 32).

B) Competencias de los Estados Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:⁸⁴

- En forma exclusiva: sancionar delitos e infracciones vinculadas con la prensa (art. 32).

- En forma concurrente: establecer infracciones administrativas relacionadas con los regímenes creados a los efectos de proveer el progreso de cada una de ellas (art. 125).

- Prohibido: dictar los códigos de derecho común aplicables en todo el territorio de la Nación, así como también legislar sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado (art. 75, inc. 12); crear delitos e infracciones administrativas que se vinculen con la recaudación de los tributos aduaneros, y los directos e indirectos cuya recaudación tiene a cargo (art. 75, incs. 1 a 3) con el poder de policía bancario (art. 75, inc. 6); con la libre navegación de ríos interiores (art. 75, inc. 10); el comercio interjurisdiccional (art. 75, inc. 13); las fuerzas armadas (art. 75, inc. 27) y los delitos que reprimen las conductas que atenten contra el progreso del país y las provincias (art. 75, incs. 18 y 19).

84. En este supuesto, con las excepciones establecidas en la Ley N° 24588.

III) Derechos humanos y personas jurídicas

Llegados a este punto, y teniendo en cuenta que las personas jurídicas también se encuentran sujetas a los marcos normativos de índole infraccional, corresponde efectuar el siguiente interrogante: ¿se encuentran dichos sujetos amparados por los derechos y garantías contemplados en los tratados internacionales previstos en los artículos 75, incisos 22 y 23, de la Constitución Nacional?

La respuesta a la mencionada cuestión poseerá diversas consecuencias. En primer lugar, aun cuando, tal como se sostuvo en los apartados precedentes, la Corte Suprema no convalidó la aplicación directa de las garantías de naturaleza penal en los procedimientos administrativos, no puede soslayarse que algunas de ellas no se encuentran contempladas en la primera parte de nuestra Constitución Nacional, sino en dichos convenios y, en forma infraconstitucional, en los códigos de procedimiento nacional y provinciales.

Desde dicha perspectiva, corresponde recordar que, en lo que aquí interesa, los principios de retroactividad benigna⁸⁵ y plazo razonable⁸⁶ no poseen carácter constitucional, sino convencional, por lo que, de acuerdo al criterio que se adopte, podría llegar a concluirse que las personas jurídicas no se encuentran resguardadas por dichas garantías.

En segundo término, la asunción de una u otra postura podría conllevar que las personas jurídicas, en tanto no se encontrarían tutelados por los principios, derechos y garantías previstos en los pactos mencionados, se vean impedidas de acceder al sistema regional de protección de los derechos humanos, por lo que, en el supuesto de la República Argentina, sus reclamos no tendrían cabida en el sistema interamericano conformado, sustancialmente, por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos frente al agotamiento de los recursos jurisdiccionales internos.

85. CSJN, Fallos: 211:1657 y 271:34. Más recientemente, véase Fallos: 321:824 (disidencia de los Dres. Fayt, Boggiano y Bossert) y 329:1053 (disidencia de los Dres. Fayt y Argibay), donde se sostuvo que recién a partir de la reforma del año 1994 el principio de retroactividad de la ley penal más benigna posee jerarquía constitucional. En Fallos: 321:824 también el Dr. Petracchi votó en disidencia y esta fue recogida en fallos posteriores.

86. CSJN, Fallos: 335:1126.

En tales condiciones, seguidamente se analizará la postura que ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la cuestión y, seguidamente a ello, se evaluarán los resultados que poseen una y otra.

1. Postura de la Comisión y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

En primer lugar, corresponde recordar que el artículo 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos expresa:

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social. 2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.

Ahora bien, el precepto en cuestión, en primer lugar, fue interpretado por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en el Informe N° 39/99,⁸⁷ oportunidad en la que entendió que

... la Convención otorga su protección a las personas físicas o naturales, excluyendo de su ámbito de aplicación a las personas jurídicas o ideales, por cuanto estas son ficciones jurídicas sin existencia real en el orden material. Esta interpretación se confirma al verificar el verdadero significado que se le atribuye a la frase “persona es todo ser humano” con el texto del Preámbulo de la Convención, el cual reconoce que los derechos esenciales del hombre “tienen como fundamento los atributos de la persona humana” y reitera la necesidad de crear condiciones que permitan a cada persona “realizar el ideal del ser humano libre, exento del temor y la miseria”...

Por su parte, el Máximo Tribunal regional de América sostuvo una interpretación análoga sobre el alcance de los derechos consagrados en la Convención Americana sobre Derechos Humanos a las personas jurídicas en la Opinión Consultiva 22/2016.⁸⁸

87. Comisión Interamericana de Derechos Humanos, “Informe N° 39/99, Petición Mevopal, S.A. Argentina, del 11 de marzo de 1999”.

88. Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva OC-22/2016, del 22/2/2016.

En dicha oportunidad, la totalidad de los magistrados expresaron como principio general que luego de haber empleado los diversos criterios de interpretación contemplados en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, no podía entenderse que el artículo 1.2 del instrumento internacional referido en el párrafo anterior alcanzara a las personas jurídicas, por lo que, en definitiva, no podían ser consideradas como presuntas víctimas en el marco de los procesos contenciosos ante el sistema interamericano.

Sin embargo, seguidamente a ello, indicaron que dicha regla debía exceptuarse cuando se encontraban en juego los derechos de, por un lado, las comunidades indígenas y tribales y, por otro, los sindicatos, federaciones y confederaciones.

Para arribar a dicha conclusión, el Máximo Tribunal regional recordó que desde el pronunciamiento que dictó en el año 2012 en el caso “Pueblo Indígena Kichwa de Sarayaku vs. Ecuador”, había reconocido a dicho tipo de comunidades como titulares de algunos de los derechos protegidos por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, dado que, en tales supuestos, se presentaban derechos de sus integrantes cuyo ejercicio se efectuaba en forma colectiva a través de dichas comunidades.

Asimismo, destacó que pueblos originarios poseían características sociales, culturales y económicas distintivas, que requerían medidas especiales a fin de garantizar su supervivencia física y cultural. Desde dicha perspectiva, recordó que el Convenio N° 167 de la Organización Internacional del Trabajo, la Declaración de las Naciones Unidas sobre Derechos de los Pueblos Indígenas y el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas les reconocían la titularidad de derechos humanos tanto a las comunidades como a sus miembros.

Por lo demás, agregó que el aludido criterio se encontraba corroborado también por el hecho de que varios de los países que integran el sistema interamericano a nivel constitucional, legal o jurisprudencial, reconocían a las comunidades indígenas como titulares de derechos.

En otro orden de ideas, en cuanto a los sindicatos, federaciones y confederaciones, estimó que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 19.6 del Protocolo de San Salvador, poseía competencia para decidir sobre casos donde se debaten los derechos que el artículo 8.1.a de dicho convenio consagra a favor de las aludidas entidades.

Desde dicha perspectiva, sostuvo que la interpretación del citado artículo 8.1.a de acuerdo al principio de buena fe, conforme al sentido corriente atribuible a los términos, y teniendo en cuenta el objeto y fin del convenio, podía derivarse que las mencionadas organizaciones de trabajadores se encontraban facultadas para presentarse ante el sistema interamericano en defensa de los derechos que les garantizaba el aludido precepto.

Sin perjuicio de lo anterior, aclaró que

... la titularidad de derechos y el acceso al sistema interamericano estarían limitados a las organizaciones sindicales constituidas u operantes en los Estados que hayan ratificado el Protocolo, por cuanto las obligaciones allí dispuestas no pueden hacerse extensivas a Estados que no hayan expresado su voluntad de asumirlas...⁸⁹

No obstante lo señalado precedentemente, seguidamente aclaró que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 44 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, las apuntadas entidades, independientemente de si el Estado en el que se desempeñan integra el Protocolo de San Salvador, podían presentar peticiones individuales ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en el supuesto de una violación de los derechos humanos de sus miembros por un Estado parte de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.⁹⁰

Por otro lado, agregó que el principio general debía ceder también en los supuestos en que las personas físicas ejerzan sus derechos por conducto de las personas jurídicas, siempre y cuando:

... el ejercicio del derecho a través de la persona jurídica debe involucrar una relación directa y esencial entre la persona natural que requiere protección por parte del sistema interamericano y la persona jurídica a través de la cual se produjo la violación, por cuanto no es suficiente con el simple vínculo entre ambas personas para concluir que efectivamente se están protegiendo los derechos de personas físicas y no de las personas jurídicas [...] se debe probar más allá de la simple participación de la persona natural en las actividades propias de la persona jurídica, de

89. Ver apartado 103.

90. Cabe aclarar que la República Argentina aprobó en el año 1996 el Protocolo de San Salvador a través de la Ley N° 24658, ratificado ulteriormente en el mes de octubre del año 2003. Disponible en: https://www.oas.org/es/centro_noticias/comunicado_prensa.asp?scodigo=c-207/03

forma que dicha participación se relacione de manera sustancial con los derechos alegados como vulnerados...⁹¹

Por último, y a todo evento, añadió que, en el supuesto de que una persona física –integrante de una jurídica que litiga en un Estado parte– pretendiera acceder al sistema interamericano, podían considerarse agotados los recursos internos en cumplimiento del artículo 46.1.a) de la Convención Americana de Derechos Humanos, en caso de que se demuestre que se articularon los recursos disponibles, idóneos y efectivos para la protección de los derechos y se acredite que existe una coincidencia entre la pretensión que formuló la persona jurídica en el proceso interno y las violaciones que se alegan en el sistema interamericano.

2. Postura de la Corte Europea de Derechos Humanos

A partir del contexto referido en el apartado anterior, deviene pertinente destacar que el artículo 34 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales expresa:

El Tribunal podrá conocer de una demanda presentada por cualquier persona física, organización no gubernamental o grupo de particulares que se considere víctima de una violación por una de las Altas Partes Contratantes de los derechos reconocidos en el Convenio o sus Protocolos. Las Altas Partes Contratantes se comprometen a no poner traba alguna al ejercicio eficaz de este derecho.

Asimismo, el artículo 1 del Protocolo 1 de dicho tratado dispone:

Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional...

Como consecuencia de dichos preceptos, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha mantenido un criterio uniforme en cuanto a que todas las personas jurídicas pueden acceder al sistema regional de protección de derechos humanos.

91. Ver apartado 119.

En tal orden de ideas, el apuntado tribunal ha entendido en reclamos de personas jurídicas tanto de naturaleza civil o comercial⁹² –incluyendo aquellas que aún no se encontraban registradas de conformidad con la normativa de los Estados contratantes–,⁹³ con o sin fines de lucro⁹⁴ e, incluso, personas jurídicas de naturaleza pública, tales como entidades religiosas⁹⁵ o empresas estatales.⁹⁶

3. Conclusión

Tal como se observa de lo expuesto en los dos apartados anteriores, la reforma introducida al Convenio Europeo de Derechos Humanos en el año 1952 a través del Protocolo 1 trajo aparejada una expansión sustancial sobre el tipo de personas que pueden acceder a dicho sistema de protección.

Por el contrario, en el ámbito americano el principio general, aun con las excepciones señaladas precedentemente, radica en que únicamente las personas físicas se encuentran amparadas por la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Sin embargo, aún persiste el interrogante relativo a si, en el ámbito interno de la República Argentina, las personas jurídicas podrían igualmente alegar ante los tribunales la violación de los derechos contemplados en la Convención Americana sobre Derechos Humanos bajo las pautas contenidas en los artículos 16 y 33 de la Constitución Nacional.

Si bien el Máximo Tribunal federal aún no se ha expedido al respecto luego del dictado de la Opinión Consultiva 22/2016, lo cierto es que en el precedente registrado en Fallos: 334:1264 –del año 2011– aplicó las disposiciones del artículo 8.1 del mencionado pacto a una sociedad anónima en lo relativo a la garantía a ser juzgado sin dilaciones indebidas, lo que sugeriría que, en definitiva, el pronunciamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el ámbito interno solo tendría como efecto práctico la imposibilidad de que dicho tipo

92. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, “National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v. The United Kingdom”, del 23/10/1997.

93. *Ibidem*, “APEH Üldözötteinek Szövetsége and Others v. Hungary”, del 05/10/2000.

94. *Ibidem*, “Cha'are Shalom Ve Tsedek v. France”, del 27/06/2000.

95. *Ibidem*, “The Holy Monasteries v. Greece”, del 09/12/1994; y “Clube de Futebol União de Coimbra v. Portugal”, del 30/07/1998.

96. *Ibidem*, “Islamic Republic of Iran Shipping Lines v. Turkey”, del 13/12/2007.

de sujetos accedan al sistema regional, mas no le impide invocar a su favor los derechos allí contenidos.

IV) Principio de legalidad

1. Del postulado de la reserva de ley en materia penal

Para encontrar el origen del principio de reserva de ley en materia penal debemos remontarnos a lo expresado por Cesare Beccaria en el año 1764 en su obra *Tratado de los delitos y las penas*. Previamente a ello, se destacan otros documentos tales como la Carta Magna inglesa del año 1215, aunque, sin embargo, en dicho instrumento únicamente se contempló en sus artículos 12 y 39 los principios de legalidad tributaria y legalidad jurisdiccional.⁹⁷

En dicho contexto, cabe recordar que el mencionado autor sostuvo respecto del principio bajo estudio que

... solo las leyes pueden decretar las penas de los delitos, y esta autoridad debe residir únicamente en el legislador que representa toda la sociedad unida por el contrato social: ningún magistrado [...] puede con justicia decretar a su voluntad penas contra otro individuo de la misma sociedad...⁹⁸

Por su parte, el aforismo *nullum crimen, nulla poena sine lege* resulta posterior y habría sido elaborado por Paul Johann Anselm Von Feuerbach, quien, al momento de redactar el Código Penal de Baviera del año 1813, lo incluyó entre su articulado.⁹⁹

97. Puede también citarse como antecedente lo sostenido por Thomas Hobbes, quien afirmó en 1651 que “aunque cada súbdito debe estar informado de los castigos que por anticipado se instituyeron para esas transgresiones, la orden no se dirige al delincuente [...] sino a los ministros públicos instituidos para que las penas sean ejecutadas.” Asimismo, afirmó que “... el castigo es una consecuencia manifiesta de la violación de las leyes en cada Estado; castigo que, si está determinado ya por la ley, se halla sujeto a esta; en caso contrario el castigo a que puede estar sujeto resulta arbitrario. Es de razón que quien hace una injuria sin otra limitación que la de su voluntad, debe sufrir castigo sin otra limitación que la de su voluntad cuya ley es por ello violada...” (ver, al respecto, Hobbes, Thomas, *Leviatán. O la materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil*, México, Fondo de Cultura Económica, 2018, pp. 225 y 231).

98. Beccaria, Cesare, *Tratado de los delitos y las penas*, Madrid, Universidad Carlos III, 2015, p. 21.

99. Ver Zaffaroni, Eugenio R., *op. cit.*, T. III, pp. 178 y 243-244.

Ahora bien, en el ámbito nacional el postulado en cuestión fue consagrado, en una primera oportunidad, en las Constituciones de los años 1819 y 1826 en sus artículos 118 y 171, respectivamente. Actualmente, se encuentra previsto en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional, 11.2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

En forma sucinta, corresponde recordar que el principio bajo análisis conlleva a que el Estado únicamente pueda imponer una sanción, siempre y cuando se encuentre prevista en una norma sancionada por el Poder Legislativo en forma previa al hecho que la motiva. Adicionalmente, se requiere que el precepto describa la conducta sobre la cual se efectúa el reproche y la respectiva penalidad.

En tal orden de ideas, la doctrina entiende que de ello se derivan cuatro prohibiciones:

- i) la de aplicación de cláusulas generales (*nullum crimen, nulla poena sine lege certa*);
- ii) de analogía (*nullum crimen, nulla poena sine lege stricta*);
- iii) de retroactividad (*nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*), y;
- iv) la fundamentación de la condena en derecho diverso del surgido de la ley en sentido formal (*nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*).¹⁰⁰

Dichos extremos, cabe destacar, surgen también de lo expresado en diversos precedentes por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien ha señalado al respecto que

... la exigencia del art. 18 de la Constitución Nacional consiste en la necesidad de que haya una ley que mande o prohíba una conducta para que una persona pueda incurrir en falta por haber obrado u omitido obrar en determinado sentido y que, además, se establezcan penas a aplicar...¹⁰¹

Asimismo, también afirmó que

... el principio de legalidad enunciado por el artículo 18 de la Constitución Nacional [...] requiere la doble determinación por el legislador de

100. Bacigalupo, Enrique, *Principios Constitucionales de derecho penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1999, p. 76.

101. CSJN, Fallos: 275:89, 293:378, 304:849 y 315:2101.

los hechos punibles y las penas a aplicar, y proscribire, en consecuencia, la aplicación analógica o extensiva de la ley penal...¹⁰²

Por último, si bien bajo el imperio de la Constitución Nacional sancionada en 1949, indicó que

... la cláusula constitucional –art. 29– con arreglo a la que “los jueces no podrán ampliar por analogía las incriminaciones legales ni interpretar extensivamente la ley en contra del imputado”, impide aumentar los supuestos susceptibles de sanción penal, más allá de los comprendidos en el precepto aplicable, entendido con el alcance que los términos en que está redactado llanamente autorizan...¹⁰³

1.1. Alcance del principio de acuerdo a la interpretación efectuada en el ámbito del Derecho Internacional de los Derechos Humanos

Descripto el marco general del postulado bajo estudio, deviene pertinente poner de relieve que la Corte Interamericana de Derechos Humanos le otorgó similar alcance a los atribuidos por nuestro Máximo Tribunal federal.

Al respecto, cabe recordar que en el fallo “De la Flores vs. Perú” afirmó que

... en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva exista y resulte conocida, o pueda serlo antes de que ocurra la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor, ya que antes de que una conducta sea tipificada como delito la misma no reviste aún el carácter de ilícita para efectos penales. Por otro lado, si esto no fuera así, los particulares no podrían orientar su comportamiento a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de este. Estos son los fundamentos del principio de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva...¹⁰⁴

102. CSJN, Fallos: 237:636, 307:551, 310:1909 y 311:2453.

103. CSJN, Fallos: 215:23.

104. Corte Interamericana de Derechos Humanos, “De la Cruz Flores vs. Perú”, del 18/11/2004. Apartado 104.

Por su parte, en el pronunciamiento que dictó en la causa “Castillo Petruzzi y otros vs. Perú” argumentó que

... en la elaboración de tipos penales es preciso utilizar términos estrictos y unívocos, que acoten claramente las conductas punibles, dando pleno sentido al principio de legalidad penal. Este implica una clara definición de la conducta incriminada, que fije sus elementos y permita deslindarla de comportamientos no punibles o conductas ilícitas sancionables con medidas no penales. La ambigüedad en la formulación de los tipos penales genera dudas y abre el campo al arbitrio de la autoridad, particularmente indeseable cuando se trata de establecer la responsabilidad penal de los individuos y sancionarla con penas que afectan severamente bienes fundamentales, como la vida o la libertad...¹⁰⁵

Por lo demás, en fallo “García Asto y Ramírez Rojas vs. Perú” señaló que

... corresponde al juez penal, al aplicar la ley penal, atenerse estrictamente a lo dispuesto por esta, y observar la mayor rigurosidad en el adecuamiento de la conducta de la persona incriminada al tipo penal, de forma tal que no incurra en la penalización de actos no punibles en el ordenamiento jurídico...¹⁰⁶

De los precedentes transcriptos en los párrafos anteriores podemos deducir que, según la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el principio de reserva de ley en materia penal determina que i) la norma punitiva debe ser preexistente a la conducta del sujeto; ii) la conducta sujeta a punición debe ser descripta en forma estricta y unívoca y; iii) los jueces deben interpretar las normas jurídicas de naturaleza penal en forma rigurosa.

A lo anterior, corresponde agregar que, en tanto el principio bajo estudio resulta una manifestación más agravada del principio de legalidad, resultan aplicables en la especie las consideraciones que expresó el tribunal en cuestión en la Opinión Consultiva 6/1986.

Allí, señaló como principio general que la palabra *leyes*, contemplada en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos –que prevé los supuestos en los cuales los Estados partes pueden restringir los derechos y libertades allí reconocidos–, corresponde a una

105. *Ibidem*, “Castillo Petruzzi y otros vs. Perú”, del 30/05/1999. Apartado 121.

106. *Ibidem*, “Caso García Asto y Ramírez Rojas vs. Perú”, del 25/11/2005. Apartado 190.

norma jurídica “de carácter general, ceñida al bien común, emanada de los órganos legislativos constitucionalmente previstos y democráticamente elegidos, y elaborada según el procedimiento establecido por las constituciones de los Estados Partes para la formación de leyes”.

1.2. Acerca de las leyes penales en blanco

Si bien, de acuerdo a lo expresado en los acápites precedentes, corresponde al Poder Legislativo la elaboración de la totalidad de los elementos que conforman la norma penal (*v. gr.* conducta típica y escala penal), coexisten con dicho tipo de reglas jurídicas las llamadas leyes penales *en blanco*.

Tal tipo de normas, según ha señalado la doctrina, “... consisten en conminaciones penales (que se encuentran sobre todo en el Derecho penal accesorio o especial) que remiten a otros preceptos en cuanto a los presupuestos de la punibilidad...”¹⁰⁷

En otras palabras: a diferencia de los mandatos legislativos que, por regla general, se presentan en el Derecho Penal, en este tipo de normas la conducta punible se presenta incompleta y es integrada mediante otra norma, ya sea del legislador o bien del Poder Ejecutivo.

Así, a modo de ejemplo, podemos citar en cuanto a la primera hipótesis lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley N° 19359, en cuanto reprime “toda negociación de cambio que se realice sin intervención de institución autorizada para efectuar dichas operaciones”. Dicha norma debe ser integrada con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley N° 21526, en la medida en que prevé que las entidades financieras no podrán realizar actividad alguna sin la previa autorización del Banco Central de la República Argentina.

Por su parte, respecto del segundo supuesto, es decir, la integración de la norma jurídica punitiva con preceptos emanados de autoridades administrativas, cabe recordar que las normas que reprimen la tenencia y comercialización de estupefacientes deben ser interpretadas de acuerdo a lo señalado por el artículo 77 del Código Penal.

El aludido precepto legal dispone que el término estupefaciente “... comprende los estupefacientes, psicotrópicos y demás sustancias

107. Roxin, Claus, *Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito*, Madrid, Civitas, 1997, p. 156.

susceptibles de producir dependencia física o psíquica, que se incluyan en las listas que se elaboren y actualicen periódicamente por decreto del Poder Ejecutivo nacional...”. A partir de ello, deviene pertinente destacar que por conducto del decreto N° 560/2019 el Poder Ejecutivo nacional publicó un listado de aquellas sustancias que deben ser entendidas en los términos del citado artículo 77.

En tal contexto cabe señalar que, si bien podría postularse la inconstitucionalidad del último tipo de leyes penales en blanco, en tanto no satisfaría el mandato establecido en el artículo 18 de la Constitución Nacional,¹⁰⁸ lo cierto es que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha rechazado planteos de este tipo en numerosas oportunidades.

Para adoptar tal temperamento el Címero Tribunal afirmó que

... el artículo 18 de la Constitución Nacional exige indisolublemente la doble precisión por la ley de los hechos punibles y las penas aplicables [...] Tal requisito constitucional no se satisface con la existencia de una norma general previa, sino que esta debe emanar de quien está investido del poder legislativo. Al respecto es de recordar que este Tribunal ha declarado inadmisibles que el poder que tiene la facultad de legislar delegue en el ejecutivo la facultad de establecer sanciones penales por vía de reglamentación de las leyes dictadas por aquel [...] lo que debe distinguirse de los supuestos en los que las conductas punibles sólo se hallan genéricamente determinadas en la ley y esta remite, para su especificación a otra instancia legislativa o administrativa...¹⁰⁹

En definitiva, en aquellas tipificaciones donde el poder administrador concurre junto con el Congreso a integrar la conducta punible, si bien el principio de reserva de ley se atenúa notablemente, en cuanto la descripción del hecho que en última instancia constituye un delito o falta

108. Al respecto, Zaffaroni, Alagia y Slokar afirman que las únicas leyes penales en blanco que serían constitucionales son “las llamadas impropias, o sea, las que reenvían a otra norma emanada de la misma fuente. Este reenvío puede ser interno (a otra disposición de la misma ley) o externo (a otra ley de igual jerarquía que la penal). Tales leyes serán constitucionales en la medida en que el complejo resultante de ambas normas no viole alguno de los otros principios limitativos a que se hace referencia (estricta legalidad, proscripción de la analogía, no retroactividad, etc.)...”. Al respecto, ver Zaffaroni, Eugenio R.; Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2002, pp. 115-116.

109. CSJN, Fallos: 312:1920, entre muchos otros.

administrativa se encuentra previsto parcialmente en reglas jurídicas de naturaleza infralegal, no resultarían, en principio, inconstitucionales.

Es que, tal como se ha señalado, este mecanismo utilizado por el legislador encuentra sustento en una variante del principio de reserva de ley, la cual sostiene, a grandes rasgos, que aquel postulado implica una prohibición del Poder Ejecutivo de ingresar por su propia iniciativa en el ámbito legislativo, mas no conlleva una prohibición del Poder Legislativo a autorizar a la Administración para que lo haga, ya que negar ello significaría un recorte de la libertad del legislador y la implantación de un sistema que, en última instancia, paralizaría la actividad ejecutiva.¹¹⁰

Sin embargo, hay que tener presente que

... a mayor imprecisión normativa, menores posibilidades de control jurídico del proceso de subsunción de la conducta en la norma. Lógicamente, en la labor de integración normativa del aplicador, los márgenes dejados al intérprete de la norma aumentan inevitablemente cuando más indeterminada sea esta...¹¹¹

Tal como será desarrollado a continuación, los regímenes objeto de este trabajo no se encuentran exentos de estos fenómenos, en tanto muchas de sus normas facultan a las autoridades administrativas, en mayor o menor medida, a integrar ciertos elementos del tipo. Dicho en otros términos: se presentan leyes infraccionales que, en palabras de Alejandro Nieto, invitan a colaborar en la normación, en donde el principio de reserva legal se desarrollaría en dos fases: primero mediante una ley en sentido formal que desarrolla parcialmente la materia sancionatoria y efectúa una remisión; luego, por una norma infralegal que completa el régimen legal y desarrolla su contenido de acuerdo con las instrucciones del Legislador.¹¹²

Además de las obvias objeciones que podrían efectuarse en torno al principio de *lex scripta*, tal tipo de normas plantean también ciertos interrogantes con relación al principio de *lex praevia*, ya que, tal como se verá a continuación, no resultaría del todo claro si, frente a una modificación de la norma reglamentaria más beneficiosa para el infractor, ella deviene aplicable a las faltas acaecidas con anterioridad.

110. Nieto, Alejandro, *op. cit.*, p. 220.

111. Moreno Trapiella, Prudencio, *op. cit.*, p. 148.

112. Nieto García, Alejandro, *op. cit.*, p. 223.

2. La prohibición de la fundamentación de la condena en derecho diverso del surgido de la ley en sentido formal: la tipificación de las infracciones administrativas en las Leyes N° 11683, 21526 y 25246

En línea con lo expresado en el acápite precedente, corresponde señalar que las infracciones previstas en los marcos normativos en estudio contienen, de una forma o de otra, remisiones a otras normas en cuanto describen las conductas sujetas a punición.

Desde dicha perspectiva, se advierte que las normas legales en cuestión se asimilan en el sentido de que no describen en forma exhaustiva los hechos cuya realización deriva en la aplicación del consecuente legal, sino que para arribar a un cabal conocimiento de tal extremo debe analizarse la regla prevista por el Poder Legislativo junto con otras de naturaleza legal o infralegal.

Por otra parte, se presenta otra coincidencia en las normas sancionatorias analizadas en este trabajo: en todas ellas el principio de legalidad se encuentra, en principio, satisfecho en lo que respecta a la sanción que podrá imponer la Administración, que únicamente podrá aplicar aquellas contempladas previamente por el legislador y dentro de las escalas allí previstas.

De lo anterior, parecería desprenderse que el único límite que posee la Administración para la creación de un régimen infraccional radica en que el Congreso de la Nación previamente establezca de forma general los lineamientos sobre la materia, a partir de lo cual podría el Poder Ejecutivo completar la estructura de cada una de las infracciones administrativas.

Sobre el particular, y en forma similar a lo que sucede con las leyes penales *en blanco*, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha descartado que este modo de creación de infracciones administrativas vulnere el principio de legalidad.¹¹³ Para arribar a dicha conclusión, el Tribunal –remitiéndose a lo dictaminado por la Procuración General de la Nación– consideró que las normas de carácter infralegal serán válidas siempre y cuando el Congreso establezca una clara política legislativa en el marco legal que da origen al régimen.

113. CSJN, Fallos: 330:1855.

Despejada la posible inconstitucionalidad de los regímenes, corresponde poner de relieve que, por razones metodológicas, a continuación, se han clasificado las faltas administrativas contempladas en los ordenamientos en cuestión de acuerdo a la mayor o menor previsión legal de la conducta típica y la sanción. Así, se dividirán las infracciones de acuerdo con el siguiente criterio:

- i) Infracciones que el legislador estableció tanto la conducta típica como la sanción. Sin perjuicio de ello, en estos casos existen ciertas remisiones a otras normas legales que resultan análogos a lo señalado como leyes penales *en blanco*.
- ii) Infracciones que el ordenamiento legal contempló tanto la conducta típica como la sanción, pero sin embargo, existen ciertos elementos de ellas que se encuentran sujetos a reglamentación por parte de las autoridades administrativas.
- iii) Infracciones que el Poder Legislativo únicamente detalló el tipo de infracciones y las escalas, habilitando a las autoridades administrativas, dentro del marco de las obligaciones legales, a tipificar las conductas prohibidas.

A continuación, serán analizadas cada una de las categorías aludidas precedentemente.

2.1. Previsión legal de la conducta típica y la sanción. Remisión parcial a otras normas legales

Este tipo de infracciones tienen la particularidad de que si bien tanto la conducta reprimida como el tipo y escala de la sanción se encuentran mayormente en la norma legal, remiten a otros preceptos sancionados por el Poder Legislativo para completar la estructura de la falta.

Dicha variable utilizada por el legislador en miras a satisfacer el principio de legalidad, resulta más atípica en los regímenes bajo estudio. Entendemos que ello ocurre en la medida en que prever la totalidad de la falta dentro de una estructura regulada por el Poder Legislativo le confiere una rigidez que tiende a quedar desfasada de la realidad, dado que a la velocidad de los cambios que se producen en ella se contraponen la lentitud propia del trámite parlamentario.

Sin perjuicio de lo anterior, este tipo de regulaciones posee un aspecto sumamente positivo, que puede vislumbrarse en las escasas, por

no decir nulas, objeciones que pueden llegar a realizarse a la luz del postulado bajo estudio. Ello es así en la medida en que, tal como se sostuvo precedentemente, la conducta típica, el tipo de sanción y su escala se encuentran contemplados en una norma dictada por el Poder Legislativo.

A partir de lo expresado en el párrafo anterior, podría argumentarse que el análisis de esta categoría de infracciones resulta irrelevante, dado que, en definitiva, no existirían dudas sobre su conformidad al principio de legalidad. Sin embargo, tal como se verá a continuación, las normas que se encuadran dentro de esta clase de faltas poseen ciertos interrogantes a nivel de tal postulado que ameritan su tratamiento.

Así, seguidamente serán analizadas las infracciones contempladas en el artículo 23 de la Ley N° 25246, las cuales poseen las características señaladas en los párrafos anteriores, en cuanto la conducta típica que reprime cada una de ellas debe construirse sobre la base de otras reglas de carácter legal, a las cuales remiten. Además, plantean algunas cuestiones en torno a su estructura.

2.1.1. La recolección o provisión de bienes o dinero a asociaciones ilícitas terroristas

En tal contexto, corresponde señalar que el primer apartado del artículo 23¹¹⁴ de la Ley N° 25246 contempla dos (2) infracciones que sancionan a las personas jurídicas por la financiación, en forma dolosa o culposa, a asociaciones ilícitas terroristas. Además, la citada regla jurídica establece que el alcance de dicha organización debe efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 213 quáter del Código Penal.¹¹⁵

114. Artículo 23. “1. Será sancionado con multa de cinco (5) a veinte (20) veces del valor de los bienes objeto del delito, la persona jurídica cuyo órgano ejecutor hubiera recolectado o provisto bienes o dinero, cualquiera sea su valor, con conocimiento de que serán utilizados por algún miembro de una asociación ilícita terrorista, en el sentido del artículo 213 quáter del Código Penal. Cuando el hecho hubiera sido cometido por temeridad o imprudencia grave del órgano o ejecutor de una persona jurídica o por varios órganos o ejecutores suyos, la multa a la persona jurídica será del veinte por ciento (20%) al sesenta por ciento (60%) del valor de los bienes objeto del delito...”.

115. A criterio de Gusmán, la norma en cuestión, atento a la gravedad de la conducta que describe, prevé más un delito que una falta. Por el contrario, entendemos que, en rigor de verdad, el artículo 23 de la Ley N° 25246 prevé una infracción administrativa que resulta complementaria de las figuras contempladas en el Código Penal (en particular, de los delitos de encubrimiento y lavado de activos agregados a dicho cuerpo normativo por

Por su parte, cabe recordar que la citada norma del Código Penal reprimía con cinco (5) a quince (15) años de prisión a quien:

... recolectare o proveyere bienes o dinero, con conocimiento de que serán utilizados, en todo o en parte, para financiar a una asociación ilícita terrorista de las descriptas en el artículo 213 ter, o a un miembro de estas para la comisión de cualquiera de los delitos que constituyen su objeto, independientemente de su acaecimiento...

Asimismo, atento a la remisión a la que alude el precepto citado en el párrafo anterior, corresponde destacar que el artículo 213 ter del aludido cuerpo normativo disponía una pena de reclusión o prisión de cinco (5) a veinte (20) años al sujeto que

... tomare parte de una asociación ilícita cuyo propósito sea, mediante la comisión de delitos, aterrorizar a la población u obligar a un gobierno o a una organización internacional a realizar un acto o abstenerse de hacerlo, siempre que ella reúna las siguientes características: a) Tener un plan de acción destinado a la propagación del odio étnico, religioso o político; b) Estar organizada en redes operativas internacionales; c) Disponer de armas de guerra, explosivos, agentes químicos o bacteriológicos o cualquier otro medio idóneo para poner en peligro la vida o la integridad de un número indeterminado de personas...

Ahora bien, cabe poner de relieve que ambas normas fueron derogadas por los artículos 1 y 2 de la Ley N° 26734. Es decir, actualmente el artículo 23 de la Ley N° 25246 remite a un precepto jurídico que ha perdido vigencia, lo que conlleva que el concepto de asociación ilícita terrorista que contemplaba la conducta típica no pueda delimitarse, al menos en los términos en que había sido previsto originalmente.

En tales condiciones, corresponde interrogarse si, frente a la derogación del precepto al que remiten las infracciones bajo estudio, ambas faltas continúan vigentes, o bien, dado que la norma que establecía el alcance de *asociación ilícita terrorista* fue suprimida por el Poder Legislativo, se presenta un supuesto de derogación tácita.

De acuerdo a los fundamentos que seguidamente se desarrollarán, entendemos que ambas infracciones continúan vigentes, pese al extremo aludido en el párrafo anterior.

conducto de la aludida ley). Ver, al respecto, Gusmán, Alfredo S., "Procedimiento previo a la imposición de penas por la unidad de información financiera", en LL 2013-A, 443.

Así, deviene pertinente destacar que, si bien la citada Ley N° 26734 derogó los artículos 213 ter y 213 quáter del Código Penal, su artículo 3 agregó como un agravante genérico de todos los delitos, el supuesto en que el hecho ilícito hubiere sido cometido con una finalidad cuya descripción resulta análoga al delito al que hacían alusión las citadas normas dejadas sin efecto.

En este sentido, corresponde destacar que el artículo 41 quinquies dispone:

Cuando alguno de los delitos previstos en este Código hubiere sido cometido con la finalidad de aterrorizar a la población u obligar a las autoridades públicas nacionales o gobiernos extranjeros o agentes de una organización internacional a realizar un acto o abstenerse de hacerlo, la escala se incrementará en el doble del mínimo y el máximo...

Además, el régimen legal en cuestión incorporó el artículo 306 al Código Penal, cuyo texto establece:

1. Será reprimido con prisión de cinco (5) a quince (15) años y multa de dos (2) a diez (10) veces del monto de la operación, el que directa o indirectamente recolectare o proveyere bienes o dinero, con la intención de que se utilicen, o a sabiendas de que serán utilizados, en todo o en parte: a) Para financiar la comisión de un delito con la finalidad establecida en el artículo 41 quinquies; b) Por una organización que cometa o intente cometer delitos con la finalidad establecida en el artículo 41 quinquies; c) Por un individuo que cometa, intente cometer o participe de cualquier modo en la comisión de delitos con la finalidad establecida en el artículo 41 quinquies...

De las normas transcriptas precedentemente, puede advertirse que la regla jurídica contemplada como agravante en el Código Penal comparte con el delito derogado que en ambas figuras jurídicas se reprime a un sujeto que tenga por finalidad i) aterrorizar a la población o; ii) obligar a autoridades públicas; a iii) realizar un acto o abstenerse de hacerlo.

Asimismo, el delito incorporado por la Ley N° 26734 reprime una conducta análoga a la infracción contemplada en la primera parte del artículo 23 de la Ley N° 25246, esto es, la financiación dolosa de actividades de terrorismo. Sin embargo, la falta administrativa únicamente se encuentra prevista con relación a personas jurídicas.

En tales condiciones, corresponde destacar que los artículos 23 de la Ley N° 25246 y 213 ter y quáter del Código Penal fueron agregados por un mismo texto legal, esto es la Ley N° 26268. Siendo ello así, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que frente a la derogación de distintas normas que integran un único cuerpo normativo, no resulta una interpretación razonable entender comprendidas también reglas jurídicas que no han sido derogadas expresamente,¹¹⁶ máxime teniendo en cuenta que la derogación de disposiciones legales no puede presumirse.¹¹⁷

A partir tal premisa, deviene pertinente poner de relieve que la Ley N° 26734 únicamente derogó las citadas disposiciones del Código Penal, más no las infracciones contempladas en el citado artículo 23. En otras palabras: pudiendo haber dejado sin efecto la totalidad del articulado que prevé la Ley N° 26268, la Ley N° 26734 no lo hizo, de modo que no deviene acorde a lo señalado por el Máximo Tribunal federal concluir que existe una derogación implícita.

A lo antedicho cabe agregar que la Unidad de Información Financiera parecería inclinarse por la vigencia de las mencionadas infracciones, y que, a través de la resolución N° 111/2012 dictada el día 14 de junio de dicho año –es decir, con posterioridad a la publicación de la ley aludida en el párrafo anterior (publicada el 28/12/2011)–, reglamentó el procedimiento sumarial que debe adoptarse cuando se verifique la comisión de alguna de las infracciones de la Ley N° 25246. Dicho reglamento, de acuerdo a lo que dispone en sus artículos 2, 31 y 32, resulta aplicable a los hechos que tipifiquen como infracciones previstas en el artículo 23 del citado cuerpo normativo.

De este modo, comprendemos que las infracciones previstas en el artículo 23 de la Ley N° 25246 continúan vigentes. Ahora bien, atento a que la norma a la que se remiten se encuentra derogada, entendemos que el alcance que debe otorgarse al concepto *asociación ilícita terrorista* deberá efectuarse teniendo en cuenta la definición expresada en el artículo 41 quinquies del Código Penal.

116. CSJN, Fallos: 327:5863.

117. CSJN, Fallos: 330:304.

2.1.2. La revelación de información secreta de la Unidad de Información Financiera

La restante infracción que resulta encuadrable en la categoría bajo estudio se encuentra prevista en el segundo apartado del artículo 23 de la Ley N° 25246. Dicha norma legal prevé una multa de cincuenta mil pesos (\$50.000) a quinientos mil pesos (\$500.000) a la persona jurídica cuyo órgano o ejecutor hubiera cometido el delito al que alude el artículo 22 del mencionado plexo legal.

De conformidad con la remisión que realiza la regla legal bajo análisis, corresponde recordar que el artículo 22 de la Ley N° 25246, en lo que aquí interesa, prevé una pena de prisión de seis (6) meses a tres (3) años a la persona o entidad que, estando obligada por dicho plexo legal a suministrar información a la Unidad de Información Financiera, revele por sí o por otro esa información por fuera del ámbito de dicho organismo.

De este modo, frente a una misma conducta, el articulado de la Ley N° 25246 deriva dos consecuencias legales: mientras que para la persona física se prevé una pena de prisión, la persona jurídica en cuyo ámbito se desempeña la primera será sancionada mediante una multa que aplicará la Unidad de Información Financiera.

Si bien, al igual que la infracción aludida en el apartado anterior, no se presentan antecedentes jurisprudenciales que hayan definido su alcance, corresponde interrogarse si el Legislador ha tenido la intención de sujetar la imposición de la sanción administrativa a la efectiva comprobación del delito.

Al respecto, nos inclinamos por una respuesta afirmativa, en cuanto que, de conformidad con el principio de inocencia consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, recién podrá concluirse que una persona física efectivamente reveló secretos de la Unidad de Información Financiera cuando sea condenado mediante sentencia firme. Recién frente a tal contexto, la aludida entidad se encontrará facultada para imponerle a la persona jurídica la sanción bajo estudio.

2.2. Previsión legal de la conducta típica y la sanción con elementos sujetos a la reglamentación por parte de las autoridades administrativas

Las faltas que encuadran dentro de esta categoría se sitúan a mitad de camino entre las descritas en el apartado anterior y las que serán explicadas en el siguiente, teniendo elementos de ambas estructuras infraccionales. Así, al igual que faltas descritas en el acápite precedente, se caracterizan por estar contenidas mayormente en una norma sancionada por el Congreso de la Nación. Es decir, en principio, la conducta típica, el tipo de sanción como su escala se encuentran contemplados en un precepto legal.

A partir de ello, podría argumentarse de modo similar a las faltas analizadas en el apartado anterior, en el sentido de que no merecerían reproche alguno a la luz del principio de legalidad.

Sin embargo, tal como se verá seguidamente, se asimilan también a las figuras infraccionales que serán objeto de análisis en el apartado 2.3, en la medida en que ciertos elementos del comportamiento objeto de represión son regulados por parte de la Administración.

En tales condiciones, puede sostenerse que se presenta una colaboración por parte de las entidades que conforman el Poder Ejecutivo a los efectos de completar la infracción. Tal es así que, en ciertas ocasiones, ante la falta de la normativa reglamentaria, podría llegar a sostenerse que cualquier conducta que realicen los sujetos sería atípica y, en consecuencia, devendría inadmisibles la imposición de cualquier tipo de sanción.

Frente a tal contexto, entendemos que este tipo de infracciones resultan las más asimilables con ciertas figuras del Derecho Penal como las contempladas en la Ley N° 23737, que reprimen el consumo, tenencia y comercialización de estupefacientes, término que fue analizado en el apartado 1.2. del presente capítulo. Ello es así, en la medida en que los delitos contemplados en dicho marco normativo, tal como se sostuvo anteriormente, requieren de cierta colaboración de la Administración para completar ciertos aspectos de la conducta típica.

Ante ello, creemos que, frente a eventuales cuestionamientos al principio de legalidad, resultan aplicables los precedentes de la Corte Suprema señalados en el mencionado apartado, los cuales, cabe recordar, han sostenido que dicho postulado se encuentra satisfecho en tales supuestos.

2.2.1. Infracciones por falta de presentación de declaraciones juradas

Las figuras infraccionales bajo estudio –contempladas en los sucesivos párrafos de los artículos 38 y su subsiguiente sin numeración,¹¹⁸ como en el precepto también sin numeración agregado a continuación del artículo 39¹¹⁹ de la Ley N° 11683– se encuentran sujetas a los fines de su configuración a una actividad normativa previa de la Ad-

118. Art. 38. “Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200), la que se elevará a CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto– pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11...”.

Art. ...: “La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada –sin necesidad de requerimiento previo– con una multa de hasta PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará hasta PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto– pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior”.

119. Art. ...: “Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas –originales o rectificativas– previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción. Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial. Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa

ministración Federal de Ingresos Públicos. Es decir, tal como se verá a continuación, la ausencia de actividad reglamentaria conlleva que ninguna conducta de los contribuyentes encuadre en los términos de las normas en cuestión.

En este orden de ideas, cabe hacer notar, en primer lugar, que si bien el citado artículo 38 prevé tanto la conducta como el tipo de sanción y la escala, debe ser integrado por normativa infralegal dictada por la entidad aludida en el párrafo anterior, quien deberá, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del aludido plexo normativo, establecer los plazos generales para presentar las declaraciones juradas, dado que recién una vez vencido dicho término el fisco federal se encuentra facultado para imponer sanciones.

Además, a tenor de lo previsto en la última parte del artículo 11, la entidad recaudadora también podrá obligar a ciertos terceros a la presentación de declaraciones juradas, quienes, de conformidad con lo dispuesto en la última parte del primer párrafo del precepto en cuestión, también se encontrarán sujetos al régimen bajo análisis.

Por otro lado, las infracciones previstas en el artículo sin numeración agregado a continuación del artículo 38 poseen una mecánica similar, en la medida en que la Administración Federal de Ingresos Públicos deberá complementar cada una de ellas con las respectivas resoluciones generales que regulan los diversos regímenes de información,¹²⁰ sumado a la normativa infralegal que dispone los plazos para su presentación.

Por último, el precepto situado seguidamente al artículo 39 prevé una infracción similar a las comentadas en el párrafo anterior, en tanto se sanciona a los contribuyentes que no presenten las declaraciones juradas informativas a las que alude el precepto aludido precedentemente. Sin embargo, en este supuesto se agrega que debe existir un requerimiento previo por parte del Fisco Federal a presentar las declaraciones juradas.

de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo”.

120. Los diversos regímenes de información creados por la AFIP pueden consultarse. Disponible en: www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/directorio_subcategoria.aspx?id_nivel1=563&id_nivel2=569 Asimismo, las declaraciones juradas previstas en los párrafos subsiguientes se encuentran reglamentadas, sustancialmente, en la Resolución General 1122/2001. Disponible en: http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAGO1001122_2001_10_29

2.2.2. Infracciones por omitir proveer información

El artículo agregado a continuación del precepto sin numeración que se encuentra situado seguidamente al artículo 39¹²¹ de la Ley N° 11683 prevé sanciones para los contribuyentes que omitan proporcionar a la Administración Federal de Ingresos Públicos cierto tipo de información relacionada esencialmente con empresas multinacionales.

Así, cabe señalar que la norma en cuestión debe integrarse con lo dispuesto en la Resolución General N° 4130/2017. Dicho reglamento estableció un régimen de información anual “consistente en la presentación de un informe país por país, respecto de los sujetos integrantes de Grupos de Entidades Multinacionales [...] así como de las jurisdicciones fiscales en las cuales operan”.

De este modo, las empresas multinacionales cuyos ingresos anuales totales consolidados atribuibles al ejercicio fiscal anterior al ejercicio fis-

121. Art. ...- “Serán sancionados: a) Con multa graduable entre ochenta mil pesos (\$ 80.000) y doscientos mil pesos (\$ 200.000), las siguientes conductas: (i) Omitir informar en los plazos establecidos al efecto, la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales, cuyos ingresos anuales consolidados totales de cada grupo sean iguales o superiores a los parámetros que regule la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los fines del cumplimiento del régimen; y de informar los datos identificatorios de la última entidad controlante del o los grupos multinacionales a los que pertenece. La omisión de informar la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales con ingresos inferiores a tales parámetros y los datos de su última entidad controlante será pasible de una multa graduable entre quince mil pesos (\$ 15.000) y setenta mil pesos (\$ 70.000). (ii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País, indicando si este actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal. (iii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la presentación del Informe País por País por parte de la entidad informante designada en la jurisdicción fiscal del exterior que corresponda; conforme lo disponga la Administración Federal. b) Con multa graduable entre seiscientos mil pesos (\$ 600.000) y novecientos mil pesos (\$ 900.000), la omisión de presentar el Informe País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves. c) Con multa graduable entre ciento ochenta mil pesos (\$ 180.000) y trescientos mil pesos (\$ 300.000), el incumplimiento, total o parcial, a los requerimientos hechos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, de información complementaria a la declaración jurada informativa del Informe País por País. d) Con multa de doscientos mil pesos (\$ 200.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a cumplimentar los deberes formales referidos en los incisos a) y b). La multa prevista en este inciso es acumulable con la de los incisos a) y b)”.

cal a informar sean iguales o superiores a setecientos cincuenta millones de euros (€ 750.000.000) se encontrarán sujetas al régimen bajo estudio.

Aclarado lo anterior, se observa que las infracciones previstas en el inciso a) reprimen desde la falta de información de los ingresos anuales, en los términos expresados en el párrafo anterior, hasta diversos pormenores del contenido de la declaración jurada, esencialmente, la información a la que alude el artículo 8 de la citada resolución general.

Además, se sanciona la omisión de presentar la declaración jurada a la que se viene haciendo alusión, como su ingreso en forma extemporánea, parcial, incompleta, con error o inconsistencias graves. Para ello, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 5 del reglamento en cuestión, precepto que dispone el contenido de la declaración jurada.

Asimismo, se sanciona también la omisión de brindar la información complementaria que solicite la Administración Federal de Ingresos Públicos, como así también, previo requerimiento de dicha entidad, la falta de cumplimiento de los deberes mencionados en los párrafos precedentes.

2.2.3. Omisión impositiva

Al igual que las infracciones analizadas precedentemente, la configuración de la omisión impositiva que, cabe recordar, se encuentra contemplada en el artículo 45 de la Ley N° 11683, se encuentra sujeta a una actividad reglamentaria previa de la Administración Federal de Ingresos Públicos.¹²²

122. Art. 45. "Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. b) Actuar como agentes de retención o percepción. c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas. Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por

Al respecto, cabe destacar que los supuestos de hecho del inciso a) del citado precepto legal requieren, en primer lugar, que el Fisco Federal establezca las respectivas fechas en que los contribuyentes deben presentar sus declaraciones juradas, ya que, de lo contrario, no podría configurarse la omisión en su presentación.

Por su parte, determinar la inexactitud de una declaración jurada remite a la compleja trama normativa que compone cada uno de los impuestos nacionales, es decir, a la ley marco, su decreto reglamentario y las disposiciones complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos a tales efectos.¹²³

Por su parte, la infracción que reprime la omisión de actuar como agente de retención o percepción –contemplada en el inciso b)–, debe complementarse, de conformidad con lo previsto en el artículo 22 de la Ley N° 11683, con la facultad que posee dicha entidad de colocar a ciertos sujetos en tal situación.¹²⁴

Finalmente, la omisión en el pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos con motivo de la falta de presentación o inexactitud de las declaraciones juradas, al igual que los supuestos descriptos precedentemente, también remiten a normas dictadas por el Fisco Federal, en ejercicio de las potestades que le confiere el artículo 33, cuarto párrafo del aludido marco legal.¹²⁵

2.2.4. Defraudación impositiva

Por otra parte, las situaciones incluidas por el legislador dentro del título en cuestión poseen una estructura similar a la de las normas

ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido”.

123. Solo a modo de ejemplo, nótese que únicamente a los fines de deducir correctamente el concepto previsto en el artículo 87, inciso b), de la Ley N° 20628, deberá evaluarse lo establecido en el artículo 136 del Decreto N° 1344/98 y las disposiciones de la Resolución General N° 1457/2002. Además, a los fines de liquidar correctamente el Impuesto a las Ganancias, deberá evaluarse, entre otras normas, la Ley N° 20628, el Decreto N° 1344/98 y la Resolución General N° 1457/2002.

124. Ver, entre muchas otras, las Resoluciones N° 830/2000 y 1428/2003 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que regulan la actividad de los agentes de retención y percepción en los Impuestos al Valor Agregado y Ganancias.

125. Ver, entre muchas otras, la Resolución General N° 4034/2017.

aludidas anteriormente. En efecto, al igual que las infracciones a las que se hizo mención en los acápites precedentes, tal como se verá a continuación, requieren ser complementadas con normas que dicta la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de diversas facultades que le confiere la Ley N° 11683.

Aclarado lo anterior, corresponde señalar que el artículo 46 contempla una infracción que requiere para su configuración una acción u omisión por parte del contribuyente que tenga por finalidad hacer incurrir en un error al fisco federal que conlleve un perjuicio fiscal.¹²⁶ Ahora bien, para que un contribuyente incurra en tal infracción se requiere necesariamente una actividad reglamentaria previa por parte del fisco federal.

En efecto, si bien la colaboración reglamentaria no resulta tan nítida como en las restantes normas que encuadran dentro de esta categoría, se requerirá necesariamente que el organismo recaudador establezca las fechas para el ingreso de los tributos. En este sentido, cabe poner de relieve que no podrá materializarse la figura infraccional en cuestión sin que previamente exista la obligación por parte del sujeto pasivo del tributo de liquidarlo y abonarlo, cuestiones que requieren necesariamente que se determinen la fecha en que indefectiblemente debe realizarse ello.

En otras palabras, la evasión de tributos mediante defraudación requerirá que previamente exista una obligación de pago, extremo que remite a las facultades conferidas en los artículos 20 y subsiguientes mencionado cuerpo normativo.

Por otro lado, en la falta contenida en el siguiente artículo sin numeración resulta más nítida la necesidad de colaboración reglamentaria,

126. A todo evento, debemos aclarar que no compartimos el criterio sostenido por Osvaldo Soler, en el sentido de que estas figuras posean naturaleza penal. Al respecto, entendemos que existen varios elementos para concluir lo contrario: entre otros, el hecho de que el legislador haya resuelto que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tiene, en última instancia, competencia para evaluar la existencia de estas figuras y su falta de inclusión dentro del régimen penal tributario, pese a las numerosas oportunidades en que se modificó dicho régimen legal. Ver, al respecto, Soler, Osvaldo, "Algunos aspectos de la proyectada reforma a la ley 11.683: análisis crítico", en *Periódico Económico Tributario*, La Ley, 28/07/2003.

en tanto deberá evaluarse junto con los procedimientos que regulan los reintegros, recuperos, devoluciones y subsidios.¹²⁷

En otro orden de ideas, el siguiente precepto –que reprime a quien mediante registraciones o comprobantes falsos simule la cancelación de tributos– debe complementarse, al igual que el supuesto del artículo 46, con los reglamentos que establezcan las fechas de vencimiento en el pago de cada uno de los tributos, ya que, igual que el aludido precepto, no podrá presentarse la cancelación de un tributo sin que exista la obligación de pago.

Para finalizar, cabe señalar que, a diferencia de las figuras analizadas en los párrafos anteriores, la falta contemplada en el artículo 48 resulta más clara la necesidad de una reglamentación por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la cual, tal como surge de la propia norma, deberá fijar la fecha límite en que los agentes de retención y percepción deben ingresar los importes correspondientes a tributos retenidos o percibidos.

2.2.5. Otras infracciones que requieren la colaboración reglamentaria de la Administración Federal de Ingresos Públicos

Por último, a continuación serán analizadas las infracciones contempladas a partir del segundo párrafo del artículo 39 de la Ley N° 11683.¹²⁸ Estas faltas, si bien podrían en cierta medida encuadrar dentro de la categoría a la que se hizo alusión en el apartado 2.2.2, con-

127. Ver, entre muchas otras, Resolución General N° 3962/2016.

128. Art. 39. “... En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000): 1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3 de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo. 2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, solo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación. 3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales. 4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales...”.

templan supuestos muy disímiles con ellos e, incluso, entre sí, por lo que su análisis se ha realizado en forma separada.

Aclarado ello, cabe señalar que el primer inciso del segundo párrafo del aludido precepto –que sanciona el incumplimiento a toda norma que regula el domicilio fiscal– remite no solo a las disposiciones contenidas en el artículo 3 de la Ley N° 11683 y su decreto reglamentario, sino esencialmente a la reglamentación que sobre dicho instituto efectuó la Administración Federal de Ingresos Públicos a través de la Resolución General N° 4280/2018.

Además, el siguiente supuesto –que reprime la resistencia a la fiscalización– si bien la norma define en cierta medida en qué consiste dicha infracción debe conjugarse con las facultades conferidas a la Administración Federal de Ingresos Públicos a través del artículo 35, el cual se encuentra reglamentado por lo dispuesto en la Resolución General N° 3416/2012.

Por lo demás, las infracciones establecidas en los incisos 3 y 4, en tanto sancionan cuestiones vinculadas con operaciones internacionales (la omisión en proporcionar datos que requiera el fisco federal y la falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de precios pactados) deben complementarse, entre otras normas infralegales, con lo dispuesto en la Resolución General N° 1122/2001.

En otro orden de ideas, corresponde señalar que el artículo 40 prevé diversos supuestos cuya sanción radica en la imposición de clausura de dos (2) a seis (6) días a establecimientos, locales, oficinas, recintos comerciales, industriales, agropecuarios o de prestación de servicio o puesto móvil de venta. Todos ellos, tal como se verá a continuación, prevén faltas que, en última instancia, deben ser completadas por normas dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En este sentido, cabe hacer notar que el inciso a) del referido precepto legal, en cuanto sanciona a los contribuyentes que omitan emitir “facturas o comprobantes [...] en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”, debe complementarse con lo dispuesto en las Resoluciones Generales N° 100/1998, 1415/2003, 1575/2003, 3665/2014, 4004/2017, las cuales regulan los requisitos que deben reunir dichos instrumentos.

Asimismo, el inciso b) de la norma bajo análisis, en cuanto reprime a quien no llevare las registraciones y anotaciones de su giro comercial de

acuerdo con las formalidades establecidas por el Fisco Federal, remite a lo dispuesto en los artículos 36 a 47 de la Resolución General N° 1415/2003.

Por otro lado, el siguiente supuesto debe complementarse con lo dispuesto en los artículos 27 a 35 del citado reglamento, los cuales regulan los instrumentos y requisitos que deben poseer quienes encarguen o transporten mercaderías.

En otro orden de ideas, respecto a la infracción que sancione a quien no se inscriba como contribuyente o responsable, cabe remitirse a los marcos normativos –conformado por la ley, su reglamentación y normativa complementaria que dicta la Administración Federal de Ingresos Públicos– que conforman los distintos tributos que recauda la Administración Federal de Ingresos Públicos, en tanto cada uno de ellos prevé los sujetos que deben dar cumplimiento con tal obligación.

Por lo demás, la falta que reprime a los contribuyentes que no poseyeran o conservaran las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición y tenencia de bienes o servicios necesarios para el desarrollo de la actividad, remite a las disposiciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que regulan los requisitos de las facturas y demás comprobantes, aludidas precedentemente.

En cuanto al siguiente supuesto, esto es, la falta que sanciona a quien no posea o no mantuviera en condiciones de operatividad o no utilizara instrumentos de medición y control de la producción que posibiliten al Fisco Federal la verificación y fiscalización de los tributos remite, sustancialmente, a lo dispuesto en la Resolución General N° 3649/2014 que regula el *Sistema Fiscal de Trazabilidad Animal*.

Por último, las dos infracciones situadas al final del citado artículo 40 deben integrarse con las Resoluciones N° 3960/2016 y 4265/2018, las cuales regulan el registro y declaración de empleados en relación de dependencia.

2.3. Previsión legal de la sanción y habilitación a las autoridades administrativas a tipificar las conductas prohibidas

En la última categoría en que se clasificaron las infracciones administrativas de acuerdo al principio de *lex scripta*, se observa que la actividad legislativa es mucho menor respecto de las categorías a las que se hizo alusión precedentemente.

En efecto, en esta clase de faltas el legislador únicamente contempló los tipos de sanciones que serán pasibles los sujetos que incumplan las obligaciones que establece cada uno de los regímenes. Además, en ciertas ocasiones, también se prevén las escalas de cada una ellas. De este modo, parecería que el Congreso de la Nación confirió a las autoridades administrativas la facultad de tipificar las conductas que, en última instancia, resultarán pasibles de reproche.

En otras palabras: el principio de legalidad en estas figuras infraccionales se flexibilizaría hasta su máxima expresión, en la medida en que se registraría una escasa regulación por parte del legislador y una gran actividad de la autoridad administrativa, quien no solo se encargaría de prever las conductas típicas, sino también, en algunas oportunidades, establecer qué tipo de sanción corresponde a cada una de ellas. Además, en ciertos regímenes normativos las entidades del Poder Ejecutivo también podrán fijar la escala dentro de la cual, ulteriormente, se cuantificará la sanción.

En el aludido contexto se analizará seguidamente cada uno de los marcos infraccionales que encuadran en los términos de la categoría en estudio. Sin perjuicio de ello, y no obstante lo señalado en el apartado IV) 2, cabe adelantar que nos interrogaremos si dicho tipo de faltas no conculcan el postulado bajo estudio, en tanto podría argumentarse que la colaboración reglamentaria a la que venimos haciendo mención no sería tal. Es que, en estos casos podría sostenerse que se presentaría una habilitación en blanco con relación, esencialmente, a las pautas a las que debe atenerse el Poder Ejecutivo a la hora de establecer las conductas sujetas a infracción.

Sin perjuicio de que el análisis del aludido interrogante será efectuado en cada uno de los regímenes en particular, cabe adelantar, como primer argumento, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que resulta inconstitucional que un organismo desconcentrado de la Administración, sin una previsión expresa de la ley, establezca mediante una norma infralegal un régimen sancionatorio que tipifique infracciones y, a la vez, establezca las sanciones que corresponden a cada una de ellas. En tal precedente, el Máximo Tribunal federal dejó aclarado que tal tipo de marcos normativos requieren de una previsión, aunque fuese de modo genérico, por parte del legislador.¹²⁹

129. CSJN, Fallos: 328:940.

2.3.1. Ley N° 21526

A fin de analizar el régimen infraccional contemplado en el citado marco normativo a la luz del principio de legalidad, corresponde recordar que su artículo 41 habilita al Banco Central de la República Argentina a aplicar sanciones a toda conducta que contravenga las disposiciones de la ley, sus normas reglamentarias y todo reglamento que dicte el Banco Central de la República Argentina en ejercicio de sus facultades.¹³⁰

En el siguiente párrafo, el legislador facultó a la citada entidad a aplicar alguna de las siguientes sanciones en forma aislada o acumulativa: i) llamado de atención; ii) apercibimiento; iii) multas; iv) inhabilitación temporaria o permanente para el uso de la cuenta corriente bancaria; v) inhabilitación temporaria o permanente para desempeñar los cargos de promotor, fundador, director, administrador, miembros del consejo de vigilancia, síndicos, liquidadores, gerentes, auditores, socios o accionistas de las entidades alcanzadas por las disposiciones de la ley; y vi) revocación de la autorización para funcionar como entidad sujeta a las disposiciones de la ley.

De lo expresado precedentemente se deriva que el Congreso de la Nación ha establecido un régimen sancionatorio con una innumerable cantidad de aspectos que tan solo reguló parcialmente. Así, parecería que todos los espacios vacíos deberían ser completados por normas reglamentarias que dicte el Banco Central de la República Argentina.¹³¹

130. Corresponde aclarar que, a nuestro criterio, el procedimiento regulado en el Título VII Capítulo I del régimen en estudio carece de naturaleza infraccional (arts. 43 a 47), en la medida en que si bien se regula distintos supuestos en los cuales el Banco Central de la República Argentina dispone la revocación para funcionar como entidad al amparo de la Ley N° 21526, dicha medida obedece, tal como surge de lo dispuesto en el artículo 44, a la propia solicitud de la entidad, a su disolución, o bien a una afectación en su solvencia o liquidez. Las medidas contempladas en estos supuestos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 46, deben complementarse con el proceso previsto en la Ley de Concursos y Quiebras. Ver, en este sentido, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Banco Patricios SA c/ B.C.R.A. –Resol. 370/98– (Expte. 41011/98 Sum Fin)”, Expte. 24750/1998, del 16/12/1999.

131. Cabe destacar que la aludida entidad ha establecido un texto ordenado de su régimen disciplinario (Disponible en: www.bcra.gov.ar/Pdfs/Texord/t-rdbcra.pdf). En dicho cuerpo ha sistematizado el numeroso catálogo de infracciones que pueden ser objeto de sanción, estableciendo asimismo su gravedad (muy alta, alta, media o baja) y la máxima multa que puede ser impuesta de acuerdo a dos subgrupos: A (integrado por entidades financieras, sus auditores externos, representaciones de entidades externas

del exterior y otros sujetos no regulados) y B (entidades cambiarias, sus auditores externos y otros sujetos alcanzados). A continuación, se expone el detalle de las faltas:

a) Operaciones marginales: Captación marginal de fondos en forma habitual dentro de entidades autorizadas; Realización de operaciones que implican intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros sin la previa autorización del BCRA; Falta de registración de operaciones cambiarias por las entidades autorizadas por el BCRA; Faltantes o sobrantes significativos de valores detectados en oportunidad de un arqueo efectuado por el BCRA.

b) Operaciones prohibidas y limitadas: Realización de operaciones no permitidas para cada clase de entidad y que exceden la autorización otorgada por el BCRA, no contempladas en otros puntos; Aceptación en garantía de sus propias acciones por parte de las entidades financieras; Actividad en local o ubicación prohibida por las normas aplicables; Constitución de gravámenes sobre sus activos sin la autorización del BCRA a que se refieren las normas sobre "Afectación de activos en garantía"; Explotación por cuenta propia de empresas comerciales, industriales, agropecuarias o de otra clase por parte de las entidades financieras y cambiarias que no estén admitidas por las normas pertinentes; Operaciones con los directores y administradores de la entidad financiera o con empresas o personas vinculadas en condiciones más favorables que las acordadas de ordinario a su clientela; Operaciones de cambio en días y horarios no habilitados al efecto; Operaciones prohibidas por las normas sobre "Casas, agencias y oficinas de cambio"; Realización de operaciones cambiarias en períodos no autorizados por incumplimientos a la normativa vinculada con regímenes informativos, tales como OPECAM.

c) Registraciones contables que no reflejan la real situación patrimonial económica y financiera de la entidad. Sobrevaluación de activos u ocultamiento de pasivos; Irregularidades tendientes a ocultar que la entidad no cumple con la integración de capitales mínimos; Falta de veracidad en las registraciones contables que no reflejen la real situación patrimonial económico-financiera; registración contable de operaciones no genuinas o inexistentes, incluyendo el ocultamiento de gastos y otros resultados negativos y, en el caso de entidades financieras, el defecto de provisiones por riesgo de incobrabilidad, originado tanto en errores en la clasificación de los deudores como en la no registración de las mismas según la clasificación correspondiente.

d) Obstrucción a las tareas de supervisión: Dificultar u obstruir el inicio y desarrollo de arqueos y/u obstaculizar las tareas del procedimiento de verificación del Banco Central de la República Argentina; Negativa a dar acceso a su contabilidad, libros, correspondencia, documentos y papeles a funcionarios de la Superintendencia de Entidades Financieras y Cambiarias; Demoras injustificadas o envío de documentación incompleta en forma reiterada ante requerimientos del Banco Central de la República Argentina.

e) Normas crediticias: Financiamiento al sector público no financiero sin autorización del Banco Central de la República Argentina; Irregularidades en operaciones de pre-financiación de exportaciones; Concentración de cartera crediticia; Incumplimiento a las normas sobre "*Asistencia crediticia a proveedores*"; Incumplimiento a las normas sobre "Línea de créditos para la inversión productiva" y sobre "Línea de financiamiento para la producción y la inclusión financiera"; Incumplimiento a las normas sobre "Política de crédito".

f) Incumplimientos no declarados de relaciones técnicas: A las normas sobre "Asistencia a vinculados"; A los capitales mínimos; A otras disposiciones de las normas sobre "Grandes exposiciones al riesgo de crédito" y "Financiamiento al sector público no

financiero”; A las normas sobre “Graduación del crédito”; A las normas sobre “Efectivo mínimo”; A las normas sobre “Posición global neta de moneda extranjera” y “Posición General de Cambios”; A las normas sobre “Ratio de cobertura de liquidez”.

g) Inobservancia a instrucciones de la Superintendencia de Entidades Financieras y Cambiarias; Falta de acatamiento a las indicaciones formuladas por los veedores designados en la entidad financiera; Inobservancia a instrucciones del BCRA e incumplimiento a las órdenes de cesar y desistir dispuestas por la Superintendencia de Entidades Financieras y Cambiarias.

h) Normas sobre control y/o auditoría externa: Ausencia de papeles de trabajo relevantes respecto de los informes sobre control interno y auditorías externas; Irregularidades o incumplimientos detectados y no incluidos o no mencionados en los informes de auditoría externa; Procedimientos de auditoría externa no realizados o realizados en forma deficiente sobre aspectos significativos; Otros incumplimientos a las normas mínimas sobre auditorías externas no previstos en otros puntos.

i) Normas sobre control interno, auditoría interna y gestión de riesgos: Ausencia de papeles de trabajo relevantes respecto de los informes sobre control interno y auditoría interna; Irregularidades detectadas y no incluidas o no mencionadas en los informes de auditoría interna; Procedimientos de auditoría interna no realizados o realizados en forma deficiente sobre aspectos significativos; Fallas o debilidades de gestión y/o control interno; Tareas correspondientes al Comité de Auditoría no realizadas o realizadas en forma deficiente; Otros incumplimientos a las normas mínimas sobre sistemas de control interno y auditoría interna no previstos en otros puntos.

j) Sistema de Seguro de Garantía de los Depósitos: Incumplimiento a las normas sobre “Aplicación del sistema de seguro de garantía de los depósitos”.

k) Normas sobre expansión de entidades financieras y cambiarias; Incumplimiento a las normas sobre apertura, habilitación o cierre de sucursales, otras dependencias y oficinas, e instalación de cajeros automáticos y otros dispositivos; Otros incumplimientos a las normas sobre expansión de entidades financieras y cambiarias no previstos en otros puntos.

l) Transferencias accionarias y nombramientos de directivos y/o funcionarios; Incumplimiento a las normas sobre transferencias accionarias que impliquen un cambio en el control de la voluntad social, en los grupos de accionistas y/o en sus calificaciones, o supongan la necesidad de identificación del beneficiario final conforme a los umbrales establecidos por la Unidad de Información Financiera; Incumplimiento a las normas sobre autorización previa de los miembros de los órganos de administración, fiscalización y/o gerencia general de las entidades financieras; Inobservancia a las normas sobre inhabilidades e incompatibilidades para desempeñarse en las funciones previstas en el artículo 10 de la Ley 21.526; Incumplimiento a las normas sobre modificaciones en la composición del capital social de las entidades que no impliquen un cambio en el control de la voluntad social, en los grupos de accionistas y/o en sus calificaciones; Celebración de reuniones del órgano de administración sin observar el porcentaje mínimo de miembros con experiencia, establecidos según el tipo de entidad; Incumplimiento a los requisitos de presentación de información y/o documentación y/o presentación fuera de plazo; Otros incumplimientos a normas relativas a transferencias accionarias y nombramiento de directivos.

m) Distribución de resultados: Distribución de resultados sin dar cumplimiento a lo exigido por la normativa vigente.

-
- n) Protección al usuario de servicios financieros: Incumplimientos contractuales o normativos relacionados con el cobro de comisiones y/o cargos: Excesos a las tasas máximas de financiamiento establecidas por la Ley de 25.065; Incumplimientos relacionados con la exposición y publicidad del costo financiero total; Otros incumplimientos a las normas sobre “Protección de los usuarios de servicios financieros”; Inobservancia de disposiciones contenidas en las normas sobre “Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales”.
- ñ) Normas sobre gestión, implementación y control de los riesgos relacionados con tecnología informática, sistemas de información y recursos asociados; A las normas sobre continuidad del procesamiento; A las normas sobre análisis de riesgos tecnológicos.; A las normas sobre protección de los activos de información; A las normas sobre gestión y el control de los recursos informáticos; A las normas sobre operaciones y el procesamiento de los datos; A las normas sobre tercerización y/o descentralización de las actividades; A las normas sobre canales electrónicos y plataforma de pagos móviles; A las normas sobre controles de los sistemas aplicativos de información, relacionados con todos los requerimientos legales y regulatorios vigentes; Incumplimientos a las normas sobre gestión, implementación y control de los riesgos relacionados con tecnología de información, sistemas de información y recursos asociados no previstos en otros puntos.
- o) Régimen informativo: Falta y/o deficiencias en la integración de los regímenes informativos exigidos por la normativa vigente; Omisión de informar personas vinculadas; Incumplimiento a la información que deben presentar los representantes de entidades financieras del exterior no autorizadas para operar en el país; Envío fuera de término en forma reiterada de los regímenes informativos; Incumplimientos a los Regímenes Informativos. Bases OPCAM y/o LAVDIN: información errónea, omisiones y/o incorrecta integración.
- p) Central de deudores: Comisión de un número significativo de errores en Deudores del Sistema Financiero en la declaración de la situación de los deudores.
- q) Operaciones pasivas de las entidades financieras: Incumplimiento a las disposiciones sobre depósitos y régimen de cheques; Revelar las operaciones pasivas que realicen, excepto que medie un requerimiento de autoridad competente.
- r) Medidas de seguridad: Incumplimientos relevantes a las medidas mínimas de seguridad normadas por el Banco Central de la República Argentina; Incumplimientos que quiten y/o disminuyan eficacia a los sistemas, dispositivos o servicios normativamente implementados para prevenir la comisión de hechos delictivos; Incumplimientos a las medidas de seguridad no calificados como de gravedad media.
- s) Compensación interbancaria de billetes: Incumplimiento a las normas sobre compensación interbancaria de billetes.
- t) Transportadoras de valores: Incumplimientos relativos a las normas sobre registro y documentación; Incumplimientos relativos a las normas sobre medidas mínimas de seguridad; Otros incumplimientos a las normas sobre Transportadoras de Valores.
- u) Otros: Incumplimiento en la conservación de la documentación de operaciones cambiarias: Utilización de denominaciones previstas en la Ley N° 21526 o en la Ley de Casas, Agencias y Oficinas de Cambio por parte de personas humanas y/o jurídicas no autorizadas que induzcan a dudas y/o confusión acerca de su naturaleza; Boletos de cambio: deficiencias en su integración y/o falta de mención de la causa de su anulación. Falta de numeración, enmiendas y/o tachaduras; No mantener las entidades financieras y cambiarias en el local autorizado, a disposición del BCRA, la documentación relacionada con las operaciones de cambio; Incumplimiento de la obligación

En tales condiciones, tal como se adelantó precedentemente, cabe interrogarse acerca si la intensa actividad reglamentaria que efectúa el Banco Central de la República Argentina no conculca el principio de legalidad.

Dicha cuestión ha sido resuelta desde hace tiempo por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, cuyas salas en forma unánime han resuelto que el marco sancionatorio en estudio, en tanto es integrado con normas infralegales, no contraría el principio de legalidad.

En efecto, dichos Tribunales han expresado en numerosas oportunidades que el modo en que se encuentra estructurado el régimen sancionatorio en cuestión no violenta en modo alguno el postulado en estudio. Dicho criterio ha sido afirmado ante planteos que cuestionaron la facultad del Banco Central para delimitar las conductas punibles,¹³² como también, frente la ausencia de escalas legales, a cuestionamientos sobre su potestad de cuantificar las sanciones.¹³³

Para arribar a tal conclusión, se tuvo en cuenta que el poder de policía bancario encuentra fundamento constitucional en los incisos 6, 18 y 32 del artículo 75 de la Constitución Nacional.¹³⁴ En tales condiciones, parecería que, a criterio de la Cámara de Apelaciones, las potestades conferidas por el Congreso de la Nación al Banco Central de la Repú-

de conservar los libros en la sede de la entidad; Atrasos significativos en las registraciones en los libros contables, societarios y cambiarios; Inadecuadas registraciones en los libros cambiarios; Legajos de deudores con carencias formales que no alteren la correcta política crediticia; Operaciones con fondos comunes de inversión; Incumplimiento a las normas sobre pago de beneficios de la seguridad social por cuenta de la Administración Nacional de la Seguridad Social.

132. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, "Alvarado Pedro Alberto Carlos y otros c/BCRA - Resolución N° 379/08 (Expte.100298/97 Sum Fin N° 761)", Expte. 1412/2009, del 12/7/2012.

133. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, "Montevideo Cambio y Turismo SRL y otros c/ BCRA s/ entidades financieras - ley 21.526 - art 42", Expte. 22212/2014, del 3/9/2015; y Sala IV, "Cambio García Navarro y Ramaglio y Cía. SA y otros c/ BCRA - Resol. 256/13 (Expte.100114/06 Sum. Fin. 1211)", Expte. 23.249/2013, del 8/10/2015, entre otros.

134. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Banco Municipal de Rosario y otros c/ BCRA - Resol 124/10 (Expte. 100351/06 sum fin1191)", Expte. 35538/2010, del 15/11/2011. Dicha tesis fue sostenida también por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 331:2382, 319:2658 y 307:2153.

blica Argentina tendrían sustento por fuera de las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo dispuestas en su artículo 99, inciso 2.

Sin perjuicio de ello, dicha postura no resulta unánime, en la medida que, en otras oportunidades, con cita en algunos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación,¹³⁵ también se ha calificado como una *delegación* a la técnica implementada por el legislador a través de la Ley N° 21526.¹³⁶ Entendemos que no resulta del todo correcta la utilización de dicho concepto jurídico, en la medida en que encuadrar a las normas contempladas en el aludido régimen legal en el instituto de la delegación legislativa, conllevaría que se encuentren sujetas a los requisitos previstos en los artículos 76 y 100 de la Constitución Nacional.

Incluso, dado que el marco normativo en cuestión fue sancionado con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, adoptar la mencionada tesis derivaría en que, de conformidad con lo dispuesto en la clausura transitoria octava de la Ley Fundamental, y dado que el Congreso de la Nación luego de la Ley N° 26519 no continuó con la prórroga de las facultades delegadas en el Poder Ejecutivo preexistentes a dicho año, el 24 de agosto de 2010 hubiera operado la caducidad de las potestades del Banco Central de la República Argentina.

En definitiva, y en línea con lo expresado por los Tribunales en los antecedentes citados, entendemos que las normas que dicta el que dicta el Banco Central de la República Argentina ostentan *naturaleza reglamentaria*,¹³⁷ las cuales, a tenor de lo señalado precedentemente, poseen apoyo constitucional en el artículo 75, incisos 6, 18 y 32.¹³⁸ De este

135. CSJN, Fallos: 300:443 y 305:2130, entre otros.

136. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Forexcambio SA y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras – ley 21.526”, Expte. 46539/2013, del 3/2/2015; “Cambio Santiago SA y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidad financieras – ley 21.526”, Expte. 6.337/2016, del 2/2/2017.

137. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Banco Supervielle S.A. y otros c/ B.C.R.A. - Resol. 256/10 (Expte. 23.865/94 Sum Fin. 1.151)”, Expte. 1404/2011, del 30/8/2011; Sala III “Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ BCRA-Resol. 206/08 (Expte. 100488 Sum Fin. 1241)”, Expte. 1.046/10, del 12/10/2010; y “Banco Serrano Cooperativo Limitado c/ B.C.R.A. s/ Apel. Res. 1038/91”, Expte. 602/94, del 15/10/1996; y Sala V, “Global Exchange SA y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras - ley 21.526- art. 42”, Expte. 49587/2015, del 18/8/2016.

138. Corresponde aclarar en este punto que dicha postura se enmarca dentro de lo sostenido por María Graciela Reiriz y, en cierta medida, por Carlos Balbín, quienes han sostenido que el Banco Central de la República Argentina, atento a su estatus

modo, la aludida entidad financiera no requiere de una habilitación expresa por parte del Poder Ejecutivo, en los términos del artículo 99, inciso 2, de la Constitución Nacional a fin de ejercer las potestades que le confirió el Congreso.

A mayor abundamiento, y si bien no fue expresado por las salas a lo largo de los precedentes relevados, se advierte que las Leyes N° 18924, 21526, 24144, 24241, 24452, 25065, 2526 y 26637, prevén diversas obligaciones a los sujetos alcanzados por el poder de policía bancario. Además, una parte de ellas otorgan al Banco Central de la República Argentina facultades reglamentarias a fin de complementar tales exigencias.¹³⁹

En dicho contexto, y a la luz de la teoría de la colaboración reglamentaria –a la cual se hizo brevemente alusión en el apartado IV.1.2 del presente–, puede sostenerse que las infracciones contempladas en el documento “Régimen Disciplinario a cargo del Banco Central de la República Argentina” poseen fundamento legal que satisface el postulado bajo análisis. Ello es así, en la medida en que las faltas allí previstas encuentran sustento tanto en las diversas obligaciones que el legislador estableció, o bien en los marcos que cuya sanción encomendó a la aludida entidad financiera.¹⁴⁰

En otras palabras: a diferencia de los regímenes normativos analizados en los apartados precedentes, en los cuales, en principio, una

constitucional, resulta una autoridad administrativa independiente (o autónoma a criterio del segundo), que posee potestades delegadas por parte del Congreso de la Nación que resultan ajenas al mecanismo previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional (ver, al respecto, Reiriz, María Graciela, “Autoridades Administrativas Independientes para la Regulación y el Control de los Servicios Públicos”, en Cassagne, Juan Carlos (dir.), *Servicio Público y Policía*, Buenos Aires, El Derecho, 2006, pp. 63-77. Asimismo, ver también Balbín, Carlos F., *op. cit.*, pp. 165 y 211-212).

139. Ver, entre muchas otras, artículos 1 de la Ley N° 18924; 10, 15, 17 a 20, 28, 33, 36 a 38 y 40 de la Ley N° 21526; 14, 28, 47, 50 y 51 de la Ley N° 24144; 153 de la Ley N° 24241; 66 de la Ley N° 24452; 17 y 50 de la Ley N° 25065; 26 de la Ley N° 25326 y 2 a 4 de la Ley N° 26637.

140. Cabe aclarar, a todo evento, que lo expuesto no implica avalar la técnica de “cobertura legal” desarrollada en España. Conforme lo exponen Pedro González Tobarra y José Ramón Rodríguez Carabajo “... cuando se enjuicia la legalidad de una norma reglamentaria que contiene infracciones y sanciones es preciso averiguar si existe alguna norma legal que pueda dar amparo a la disposición reglamentaria. Si esa norma aparece no podrá anularse el precepto reglamentario, ni en su caso la sanción impuesta en su virtud, y ello aunque la ley de cobertura no sea aquella que la norma reglamentaria quiera desarrollar, e incluso aunque la ley sea posterior a la norma reglamentaria...” (ver a tal efecto AA. VV., *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*, Pamplona, Ministerio de Justicia y Thomson Reuters Aranzadi, 2013, p. 125).

sola norma establece la conducta debida, el tipo de sanción y su escala, en las normas que encuadran dentro de esta categoría, la construcción de las infracciones se realiza a partir de la integración de diversas normas.

Así, el intérprete deberá construir las conductas típicas a partir de i) las obligaciones que el propio Congreso de la Nación estableció en diversos cuerpos legales; y ii) las reglamentaciones que dicta el Banco Central de la República Argentina en ejercicio de las potestades conferidas por el legislador. Por su parte, el consecuente de la infracción surgirá de i) lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley N° 21526; y ii) la reglamentación que dicte la citada entidad, de conformidad con lo dispuesto por dicha norma.

En tales condiciones, pese a las objeciones que pudieran realizarse en torno a la técnica legislativa, entendemos que el requisito de *lex scripta* se encuentra satisfecho en el marco normativo bajo estudio.

2.3.2. Ley N° 25246

A diferencia de las infracciones establecidas en el artículo 23 del régimen en cuestión –que fueron analizadas en los apartados precedentes–, el artículo 24 contempla en sus primeros tres incisos infracciones que confieren ciertas facultades a la Unidad de Información Financiera en cuanto a la delimitación de las conductas sujetas a infracción.

A fin de comprender la estructura de dichas faltas, corresponde señalar, en primer lugar, que en el capítulo III de la Ley N° 25246 establece un régimen de carácter informativo, por medio del cual se pone en cabeza de los sujetos enumerados en el artículo 20 del régimen legal bajo estudio¹⁴¹ los siguientes deberes:

- i) Como primera medida, deberán registrarse ante la Unidad de Información Financiera y confeccionar un manual interno,

141. Art. 20: “Están obligados a informar a la Unidad de Información Financiera (UIF), en los términos del artículo 21 de la presente ley: 1. Las entidades financieras sujetas al régimen de la ley 21.526 y modificatorias. 2. Las entidades sujetas al régimen de la ley 18.924 y modificatorias y las personas humanas o jurídicas autorizadas por el Banco Central de la República Argentina para operar en la compraventa de divisas bajo forma de dinero o de cheques extendidos en divisas o mediante el uso de tarjetas de crédito o pago, o en la transmisión de fondos dentro y fuera del territorio nacional. 3. Las personas humanas o jurídicas que como actividad habitual exploten juegos de azar. 4. Personas humanas y/o jurídicas registradas ante la Comisión Nacional de Valores para actuar como intermediarios en mercados autorizados por la citada comisión y aquellos que actúen en la colocación de Fondos Comunes de Inversión o de otros productos de inversión colectiva

en donde se documenten los procedimientos para la prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo, y se asignen responsabilidades funcionales. A tales efectos, deberán designar oficiales de cumplimiento de las obligaciones establecidas en el marco legal bajo análisis;

autorizados por dicho organismo. 5. Personas jurídicas autorizadas por la Comisión Nacional de Valores para actuar en el marco de sistemas de financiamiento colectivo a través del uso de portales *web* u otros medios análogos y demás personas jurídicas registradas en el citado organismo a cargo de la apertura del legajo e identificación del perfil del cliente para invertir en el ámbito del mercado de capitales. 6. Los registros públicos de comercio, los organismos representativos de fiscalización y control de personas jurídicas, los registros de la propiedad inmueble, los registros de la propiedad automotor, los registros prendarios, los registros de embarcaciones de todo tipo y los registros de aeronaves. 7. Las personas humanas o jurídicas dedicadas a la compraventa de obras de arte, antigüedades u otros bienes suntuarios, inversión filatélica o numismática, o a la exportación, importación, elaboración o industrialización de joyas o bienes con metales o piedras preciosas. 8. Las empresas aseguradoras. 9. Las empresas emisoras de cheques de viajero u operadoras de tarjetas de crédito o de compra. 10. Las empresas dedicadas al transporte de caudales. 11. Las empresas prestatarias o concesionarias de servicios postales que realicen operaciones de giros de divisas o de traslado de distintos tipos de moneda o billete. 12. Los escribanos públicos. 13. Las entidades comprendidas en el artículo 9 de la ley 22.315. 14. Los despachantes de aduana definidos en el artículo 36 y concordantes del Código Aduanero (ley 22.415 y modificatorias). 15. Los organismos de la Administración Pública y entidades descentralizadas y/o autárquicas que ejercen funciones regulatorias, de control, supervisión y/o superintendencia sobre actividades económicas y/o negocios jurídicos y/o sobre sujetos de derecho, individuales o colectivos: el Banco Central de la República Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Superintendencia de Seguros de la Nación, la Comisión Nacional de Valores, la Inspección General de Justicia, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social y el Tribunal Nacional de Defensa de la Competencia. 16. Los productores, asesores de seguros, agentes, intermediarios, peritos y liquidadores de seguros cuyas actividades estén regidas por las leyes 20.091 y 22.400, sus modificatorias, concordantes y complementarias. 17. Los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los consejos profesionales de ciencias económicas. 18. Igualmente están obligados al deber de informar todas las personas jurídicas que reciben donaciones o aportes de terceros. 19. Los agentes o corredores inmobiliarios matriculados y las sociedades de cualquier tipo que tengan por objeto el corretaje inmobiliario, integradas y/o administradas exclusivamente por agentes o corredores inmobiliarios matriculados. 20. Las asociaciones mutuales y cooperativas reguladas por las leyes 20.321 y 20.337 respectivamente. 21. Las personas humanas o jurídicas cuya actividad habitual sea la compraventa de automóviles, camiones, motos, ómnibus y micrómnibus, tractores, maquinaria agrícola y vial, naves, yates y similares, aeronaves y aerodinos. 22. Las personas humanas o jurídicas que actúen como fiduciarios, en cualquier tipo de fideicomiso y las personas humanas o jurídicas titulares de o vinculadas, directa o indirectamente, con cuentas de fideicomisos, fiduciantes y fiduciarios en virtud de contratos de fideicomiso. 23. Las personas jurídicas que cumplen funciones de organización y regulación de los deportes profesionales”.

- ii) luego de ello, se establece respecto de sus clientes –definidos como “todas aquellas personas humanas, jurídicas, patrimonios de afectación, u otras estructuras jurídicas, y quienes actúen por cuenta y orden de estas; con los cuales se establezca, de manera ocasional o permanente, una relación contractual de carácter financiero, económico o comercial”–, las obligaciones que se detallan a continuación: a) identificarlos –deber que deberán dar cumplimiento cuando el sujeto actúe en nombre de terceros–, establecer su propósito, carácter, naturaleza del vínculo establecido con el sujeto obligado, el riesgo de lavado de activos y/o financiación del terrorismo asociado a ellos y su operatoria; b) determinar el origen y licitud de los fondos; c) conservar la información recabada por un plazo mínimo de cinco (5) años, la cual deberá permitir reconstruir las transacciones realizadas y encontrarse a disposición de la Unidad de Información Financiera cuando esta lo requiera;
- iii) similares obligaciones tendrán los sujetos alcanzados por las disposiciones del marco normativo bajo estudio respecto de requirentes o aportantes;
- iv) reportar *hechos u operaciones sospechosas* de lavado de activos y financiación del terrorismo ante la Unidad de Información Financiera en un plazo máximo de quince (15) días corridos, contados a partir de la fecha en que el sujeto obligado concluya que la operación reviste tal carácter. La fecha de reporte no podrá superar los ciento cincuenta (150) días corridos contados desde la fecha de la operación sospechosa realizada o tentada;
- v) reportar *hechos u operaciones sospechosas* de financiación de terrorismo, ante la Unidad de Información Financiera, en un plazo máximo de cuarenta y ocho (48) horas, a partir de la operación realizada o tentada, habilitándose días y horas inhábiles al efecto.

A todo evento, a los fines contemplados en los apartados iv) y v), el artículo 21 del plexo legal en cuestión define a las operaciones sospechosas como:

... aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación

económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada...

Por lo demás, la norma mencionada en el párrafo anterior habilita a la Unidad de Información Financiera a reglamentar los alcances de las obligaciones aludidas precedentemente.

En tales condiciones, el marco normativo en cuestión dispone que las personas físicas que incumplan alguna de las obligaciones establecidas por la Unidad de Información Financiera, sea que dichos sujetos sean los alcanzados en los términos del artículo 20 o bien se desempeñen como órgano o ejecutor de una persona jurídica, serán sancionados con una multa de una (1) a diez (10) veces el valor total de los bienes u operación a los que refiera la infracción.

Idéntica sanción será aplicable a las personas jurídicas en las que se desempeñare el sujeto infractor.

Finalmente, en el supuesto de que no pueda establecerse el valor de los bienes operaciones, se le impondrá una multa por un valor de diez mil pesos (\$10.000) a cien mil pesos (\$100.000).

De lo expresado en los párrafos anteriores puede advertirse que el régimen en cuestión posee una técnica legislativa similar a la que ostenta el marco normativo de las entidades financieras, en la medida en que, a lo largo de su articulado, por un lado se prevén distintos tipos de obligaciones y, por otro, se otorga a la aludida entidad la potestad de reglamentarlas.

En este sentido, se observa que si bien, a diferencia del régimen de la Ley N° 21526, las escalas de las multas se encuentran determinadas entre un mínimo y un máximo, posee una gran similitud con dicho régimen legal en la medida en que en la norma infraccional no se encuentra prevista la descripción de la/s conducta/s típica/s.

Así, deberá evaluarse el precepto bajo análisis junto las disposiciones del marco normativo bajo estudio que contemplan obligaciones a los sujetos enunciados en el artículo 20, previstas en los artículos 20 bis, 21 y 21 bis, todos los cuales confieren a la Unidad de Información Financiera facultades reglamentarias.

En tales condiciones, la construcción de las conductas que serán pasibles de sanción deberá realizarse a partir de i) las obligaciones que el Congreso de la Nación colocó en cabeza de los sujetos enunciados en

el artículo 20 de la ley y; ii) las resoluciones que dicte la mencionada entidad en ejercicio de las potestades que le atribuyó el legislador en los preceptos mencionados en el párrafo precedente. Respecto de las sanciones, a diferencia del régimen normativo analizado en el apartado anterior, deberá tenerse en cuenta únicamente el artículo 24 de la Ley.

Expresado lo anterior, en cuanto a la eventual inconstitucionalidad del régimen, en tanto no cumpliría con el requisito de *lex scripta*, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha sostenido la validez del modo en que se encuentran estructuradas las infracciones en el régimen bajo estudio.

En este sentido, ha señalado que ello obedece, entre otras cuestiones, a:

... la heterogeneidad de los sujetos obligados por el artículo 20 de la ley, la que conspira contra la posibilidad de establecer un denominador común al momento de regular el cumplimiento de las obligaciones de informar operaciones sospechosas, ni es menos cierto, tampoco, que acordar un texto legal que comprendiese las “particularidades específicas de un conjunto de actividades tan disímiles sobrepasa largamente las reales posibilidades legisferantes”...

A partir de ello, se expresó que

... no resulta constitucionalmente inválido que el legislador habilite a un organismo con alta especialización como es la U.I.F. a elaborar la reglamentación complementaria, concretamente para determinar las pautas objetivas, modalidades, oportunidades y límites de cumplimiento de la obligación de informar las operaciones sospechosas para cada categoría de obligado y tipo de actividad...

En definitiva, se concluyó que

... las sanciones aquí aplicadas por la U.I.F., a consecuencia de las infracciones, comportan [...] el resultado del ejercicio del poder de fiscalización por parte del organismo habilitado por el Congreso Nacional, en los términos de los artículos 5 y 6 de la ley 25.246...¹⁴²

142. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Banco de Galicia y Buenos Aires SA y otros c/ UIF - resol. 36/10 (Expte. 68/10)”, Expte. 10763/2010, del 24/5/2016. En sentido similar, ver Sala II, “Embemur Sociedad de Bolsa SA y otros c/ UIF s/ Código Penal – Ley 25.246 – Dto. 290/07 art. 25”, Expte. 42840/2013, del 14/08/2014.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación también ha concluido más recientemente del mismo modo.¹⁴³ Para arribar a dicha conclusión aclaró, en primer lugar, que en el derecho administrativo sancionador resulta plenamente aplicable el requisito de ley previa como presupuesto para la imposición de cualquier sanción.

Sin perjuicio de ello, afirmó que, “tratándose de materias que presenten contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos”, resultaba válido que el postulado aludido en el párrafo anterior sea completado con normas de carácter infralegal mediante “el reconocimiento de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo”.

En este sentido, expresó que la indeterminación de las infracciones administrativas no conlleva *per se* a una violación al principio de legalidad, en tanto en que la entidad administrativa se encuentra impedida de completarlo de acuerdo a su libre y cambiante arbitrio, sino que se encuentra sujeta al principio de razonabilidad. A partir de ello, entendió que el aludido postulado será satisfecho en la medida en que la falta resulte precisa y previsible, para lo cual deberá tenerse en cuenta “tanto su ámbito de aplicación concreto como la capacidad de conocimiento de los sujetos a los cuales se dirige”.

A partir de tales premisas, y teniendo en cuenta que las competencias de la Unidad de Información Financiera se encuentran sustancialmente orientadas a la prevención de lavado de activos, ámbito en donde, a criterio del Tribunal, deviene imposible a la mencionada entidad prever con anticipación todos los supuestos en que se genere sospecha de tales operaciones, concluyó en que el marco sancionatorio de la Ley N° 25246 y sus normas reglamentarias no conculcaban el principio de legalidad.

De conformidad con lo expresado en los párrafos precedentes, puede concluirse que el Máximo Tribunal federal si bien declaró que no

143. CSJN, Fallos: 341:1017. Dicho temperamento ha sido sostenido también en las causas “Colegio Notarial de Mza. c/ PEN (U.I.F.) s/ civil y comercial – varios”, Expte. FMZ 81037336/2012/CS1, del 28/5/2019; y “Colegio de Escribanos de la Prov. de San Luis c/ Poder Ejecutivo Nacional - Minist. de Justicia y DD.HH. de la Nación - Unidad de Información Financiera s/ proceso de conocimiento – ordinarios”, FMZ 61000378/2011/2/RH1, del 25/06/2019.

resultaba constitucionalmente inválido que las autoridades de la administración colaboraran con la normación de las infracciones, sujetó dicha actividad a que la conducta pasible de reproche sea precisa y previsible para los sujetos a los cuales se encuentra dirigida. A tales efectos, tendrá que tenerse en cuenta el ámbito en que será aplicable –para lo cual entendemos que tendrá que tenerse en cuenta la especificidad de la actividad que se regula– como también la capacidad de conocimiento por parte de las personas físicas o jurídicas a la cual se encuentra dirigida.

Sobre este último punto, deberá tenerse presente que existen ciertos ámbitos y actividades donde se presenta una regulación más intensa (*v. gr.* actividad bancaria), en los cuales parecería que el desconocimiento de las personas sujetas al poder de policía no es un argumento del todo aceptable para ser eximido de sanciones. Por el contrario, cuando la actividad de la Administración resultare más tenue (*v. gr.* actividad de abastecimiento; Ley N° 20680), el conocimiento efectivo de los destinatarios de normas infralegales podría resultar más discutible.¹⁴⁴

2.3.3. Ley N° 11683

La última falta administrativa que resulta encuadrable dentro de esta categoría se encuentra en el primer párrafo del artículo 39 del marco legal en cuestión.

Dicho precepto prevé una sanción de multa de ciento cincuenta pesos (\$150) a dos mil quinientos pesos (\$2500), a:

... las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de

144. Este último aspecto puede ser relacionado con la tesis sostenida por Tomás Cano Campos, quien, al analizar la culpa exigible de las infracciones administrativas, afirmó que “[l]a simple realización del tipo supone, salvo que concurra una causa de justificación [...] o de exculpación [...] la comisión de la infracción sin necesidad de analizar si dicho comportamiento es negligente desde el baremo habitual de la diligencia del hombre medio [...] pues la diligencia exigible, las fronteras de la negligencia, las marca el propio tipo al positivizar el cuidado debido” (ver Cano Campos, Tomás, “La culpabilidad y los sujetos responsables en las infracciones de tránsito”, en *Revista de Documentación Administrativa*, N° 284-285 dedicado a *Las sanciones de tráfico*, Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 2011, p. 91). En este sentido, podría argumentarse que el legislador ha establecido estándares de *diligencia exigible* en aquellos ámbitos donde la actividad es más intensa y no admite el desconocimiento de la normativa de carácter infralegal.

deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables...

La infracción bajo estudio se revela como una potestad residual de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la medida en que resultará aplicable siempre que la acción u omisión del contribuyente no resulte encuadrable dentro de alguna de las faltas más específicas que contiene la Ley N° 11683 y que fueron analizadas a lo largo del apartado 2.2. del presente trabajo.

En este orden de ideas, se advierte que frente a la gran cantidad de situaciones fácticas que reprimen las restantes infracciones del aludido régimen normativo, resulta sumamente difícil evaluar alguna situación que encuadre dentro del precepto en cuestión, máxime teniendo en cuenta que los antecedentes jurisprudenciales en que se analizó dicho precepto resultan escasos.

Al respecto, cabe aclarar que, tal como destaca Guiliani Fonrouge, la norma en cuestión –que antes del Decreto N° 821/98 se encontraba situada en el artículo 43– fue agregada al texto original de la Ley N° 11683 a través del Decreto N° 14341/1946, siendo que ulteriormente se añadieron los supuestos que contemplan los párrafos subsiguientes.¹⁴⁵

Sin perjuicio de todo lo anterior, entendemos que, frente a la similitud que presenta la infracción bajo análisis con las analizadas en los apartados anteriores, resultan aplicables las consideraciones que fueron efectuadas en torno a su constitucionalidad de acuerdo con el principio de legalidad.

3. La prohibición de aplicación de cláusulas generales

Cabe recordar que, de acuerdo al postulado de *nullum crimen, nulla poena sine lege certa*, la norma punitiva debe determinar con precisión y certeza la conducta u omisión punible. En tales condiciones, se encuentran vedadas normas indeterminadas, tanto en lo que refiere al antecedente de hecho como a la sanción.

Al respecto, tal como se ha señalado, el mandato bajo estudio se encuentra dirigido tanto al legislador –en nuestro caso al organismo de la

145. Guiliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Ley 11.683 (t.o. 1998). Decreto reglamentario 1397/79. Régimen penal tributario y previsional (ley 24.769)*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2010, pp. 281-282.

Administración en cuanto posea potestades para completar los tipos—, quien posee la obligación de reducir al mínimo la posibilidad de decisión personal del juez o de la entidad administrativa que aplica la sanción, como también a estos últimos, en cuanto se encuentran inhibidos de actualizar los tipos cuando ellos han quedado desfasados.¹⁴⁶

Por su parte, el principal fundamento de esta manifestación del principio de legalidad radica en que las normas excesivamente indeterminadas conllevan que los individuos no puedan ajustar su comportamiento al ordenamiento jurídico, en la medida en que aquel no brinda pautas inequívocas acerca de cuáles conductas están prohibidas y cuáles permitidas.¹⁴⁷

Sentado lo anterior, cabe señalar que la prohibición en estudio será analizada en forma general, dado que, independientemente de la categoría de infracción en la que nos situemos, y más allá de lo que disponga cada uno de los regímenes objeto del presente trabajo, la única diferencia que podremos encontrar es a quién se encuentra dirigida: o bien tan solo al legislador, o bien a él y a la entidad administrativa.

Dicho en otras palabras: el requisito de *lex certa* será aplicable del mismo modo en la totalidad del ámbito del Derecho Administrativo sancionador, ya que aun cuando nos situemos en los extremos de la mayor o menor tipificación legal, el mandato constitucional de máxima precisión se encuentra dirigido, en primer lugar, en forma indistinta a quien/es se encuentre/n revestido/s con la competencia para precisar la conducta sujeta a reproche y, en segundo término, a la entidad encargada de aplicar la sanción, la cual se encuentra imposibilitada de actualizar la tipificación efectuada.

Aclarado ello, cabe destacar que si bien no se encuentra discutido que el postulado en cuestión resulte trasladable del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador,¹⁴⁸ los Tribunales no han

146. Donna, Edgardo A., *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos. Teoría de la ley penal*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2006, T. I, pp. 366-367.

147. Roxin, Claus, *op. cit.*, p. 169. En sentido análogo, ver Fallos: 316:2797, voto de los Dres. Fayt y Petracchi.

148. CSJN, “Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22.220-A) c/ DGA”, Expte. N.6.XLVI, del 12/07/2012. En dicho precedente se desechó la posibilidad de que simples condicionamientos al ejercicio de una actividad pudieran dar lugar a una sanción, ya que, de otro modo, conllevaría a una inversión del principio contemplado en el artículo 19 de la Constitución Nacional. Ver, en sentido similar, Cámara Nacional de Apelaciones

establecido claramente los matices con que debe aplicarse la prohibición bajo estudio.

Así, se advierte que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que en la rama jurídica que nos encontramos analizando la exigencia de una descripción previa de la conducta prohibida no es aplicable con el mismo rigor con que el que dicha exigencia opera en el ámbito penal.¹⁴⁹

A partir de lo expresado precedentemente, puede sostenerse que tanto el legislador como la Administración –esta última en los supuestos en que posea la facultad de completar la tipificación realizada por el primero– poseen la obligación de delinear con detalle la conducta cuya comisión traerá aparejado la imposición de una sanción administrativa. Sin embargo, frente a que la prohibición no es aplicable del mismo modo en que se emplea en el Derecho Penal, se presenta un interrogante acerca de qué rigor puede exigírsele tanto al Poder Legislativo como el Ejecutivo.

Frente a tal contexto, entendemos que podría aplicarse el estándar que utiliza el Tribunal Constitucional de España, quien no obstante haber descartado la certeza absoluta en la tarea de la tipificación,¹⁵⁰ ha señalado que el mandato en cuestión se encontrará satisfecho si se puede predecir con suficiente grado de certeza las conductas sujetas a reproche y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción.¹⁵¹ También ha señalado que la tipificación cumplirá con el principio de *lex certa* cuando conste en la norma una predeterminación inteligible de la infracción, de la sanción y de la correlación entre una u otra.¹⁵²

en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Telefónica Móviles Argentina SA c/ CNC-Resol. 4826-10 (Expte.10493/10) s/ proceso de conocimiento”, Expte. 25974/2011, del 27/04/2018.

149. CSJN, Fallos: 321:2086. En sentido análogo, ver Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Cambio Alpe SA y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras -ley 21.526- art. 42”, Expte. 48467/2015, del 09/02/2017.

150. Tribunal Constitucional de España, Sala Segunda, Sentencia 37/2018, del 23/04/2018, entre muchos otros.

151. Tribunal Constitucional de España, Sala Primera, sentencia 61/1990, del 29/03/1990.

152. Tribunal Constitucional de España, sentencia del 11/07/2000. Citada en Nieto García, Alejandro, *op. cit.*, p. 268.

Asimismo, el mencionado tribunal ha señalado que lo expuesto no resulta óbice alguno para que en la descripción de la conducta se empleen conceptos jurídicos indeterminados, siempre y cuando su concreción sea razonablemente factible, en virtud de criterios lógicos, técnicos y de experiencia y permitan prever, por consiguiente, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada.¹⁵³

A partir de lo expresado precedentemente, puede derivarse, entonces, que el postulado de certeza será satisfecho por las normas del Derecho Administrativo sancionador, en tanto los individuos a los cuales se encuentren dirigidas las sanciones puedan tener conocimiento de antemano de qué actos se encuentran prohibidos. Ello podrá llevarse a cabo mediante su descripción por parte del Legislador o entidad administrativa, precisándose al menos en forma mínima ciertos elementos que permitan hacer inteligibles las conductas que no se encuentran permitidas, o bien a través de un concepto jurídico indeterminado que fije un estándar de conducta que se espera de ellos.

4. La prohibición de analogía

Por otra parte, el postulado de *lex stricta* implica la prohibición de utilizar la regla interpretativa de la analogía en el supuesto de que sea empleada en contra del imputado. De este modo, “si la conducta del acusado no encuadra en ninguno de los llamados tipos penales, no se debe imponer pena, aunque en el caso se puede hacer una analogía con otros tipos del Código Penal”.¹⁵⁴

Sobre el particular, corresponde destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que dicho postulado presupone que la pena:

... ha sido fijada abstractamente en la ley de manera correlativa al valor que el legislador ha otorgado al bien jurídico que pretende proteger. Esta correlación entre sanción y bien jurídico es la que [...] permite fundar la prohibición de que, so pretexto de interpretación, se amplíen los tipos

153. Tribunal Constitucional de España, Sala Segunda, sentencia 151/1997, del 29/09/1997. Ver también Maljar, Daniel, *El Derecho Administrativo Sancionador*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2004, pp. 218-219.

154. Donna, Edgardo, *op. cit.*, p. 377.

legales a la protección de bienes jurídicos a los que el legislador ha querido proteger...¹⁵⁵

Es decir que a fin de analizar el margen que poseen la Administración y la judicatura en materia interpretativa, corresponderá tener en cuenta el bien jurídico que tiende a proteger la norma punitiva. Dentro de dicho marco, el alcance que se le otorgue al precepto podrá ser más o menos amplio, siendo que fuera de él nos encontraremos en un supuesto de aplicación analógica, prohibido por el principio en análisis.

Aclarado lo anterior, cabe señalar que el Cívero Tribunal reconoció la aplicación de este postulado en el Derecho Administrativo sancionador.¹⁵⁶ Al respecto, se sostuvo que “solo aquello previsto como infracción puede ser pasible de una respuesta sancionatoria y no aquello ‘presupuesto’ como falta establecida por la norma”. A partir de tal premisa, entendió que “la condena que prescinde de la adecuada subsunción de la conducta en la infracción prevista en la norma complementaria [...] ha sido vedada por el legislador, quien requiere la configuración de ‘infracciones’ expresamente previstas en la ley”.

Además, se argumentó que

... dicha interpretación no solo surge de los términos de la ley, sino también de la interpretación armónica de sus diferentes disposiciones y el resto del ordenamiento jurídico, en especial, del art. 18 de la Constitución Nacional (en lo que se refiere al principio de legalidad y uno de sus corolarios: la exigencia de *lex stricta*, es decir la imposibilidad de aplicar la ley analógicamente *in malam partem*) [...] En efecto, sin perjuicio de los amplios y discrecionales poderes de la autoridad monetaria en orden a sus facultades sancionatorias, es claro que a la luz de la Constitución Nacional y los tratados internacionales incorporados a ella, aquéllos siempre están condicionados al respeto del principio de legalidad...

En definitiva, se concluyó que “concebir que en el ámbito del derecho administrativo no resulte necesario que la conducta punible deba estar siquiera prevista como infracción, constituye una interpretación inadmisibles”.

Por su parte, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha sostenido una tesis similar. Al respecto, en

155. CSJN, Fallos: 312:1920.

156. CSJN, Fallos: 334:1241.

diversos precedentes sostuvo que, frente a la ausencia de una previsión normativa que contemple la conducta como infracción, deviene insusceptible la conducta de la Administración de acudir a la analogía para punir un determinado comportamiento, en la medida en que “el principio de legalidad, en materia sancionatoria, exige la doble precisión [...] de los hechos punibles y de las penas a aplicar, y proscrib[e], en consecuencia, la integración por analogía o la interpretación extensiva”.¹⁵⁷

Por otro lado, cabe aclarar que lo expuesto precedentemente no implica que, por el contrario, resulte inadmisibles el empleo de la analogía a favor del imputado (analogía *in bonam partem*).

Al respecto, corresponde señalar que se ha admitido la aplicación analógica de las disposiciones del Código Penal en materia de prescripción frente al silencio de la normativa,¹⁵⁸ sin perjuicio de que, en rigor de verdad, entendemos que se trata un supuesto de aplicación subsidiaria.¹⁵⁹ Además dicho método interpretativo resultaría válidamente aplicable si, no obstante lo señalado en la sección del presente trabajo en la que fue objeto de análisis el principio de culpabilidad, se trasladaran los supuestos contemplados en el artículo 34 del aludido cuerpo normativo al derecho administrativo sancionador.

En definitiva, la analogía *in malam partem* resulta aplicable en el Derecho Administrativo sancionador de la misma forma que se emplea en el ámbito del Derecho Penal. También podemos sostener idéntica conclusión respecto de la analogía *in bonam partem*, la cual podría

157. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Camuzzi Gas Pampeana SA c/ ENARGAS s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 71301/2016, del 25/04/2019; y “Camuzzi Gas del Sur SA c/ ENARGAS s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 71303/2016, del 25/04/2019 y “Gasmorra Energy SA c/ ENARGAS s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 58785/2015, del 25/04/2019. En sentido análogo, ver trib. cit. “Provincia Leasing SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 15941/2015, del 28/05/2015; y “Orintrama SRL y otro c/ EN-DGA s/ dirección general de aduanas”, Expte. 56744/2013, del 16/05/2019, y Sala V, “SKF Argentina SA c/ M° Economía – Resol. 909/10 108/08 (Exp. 602019/03 ADGA)”, Expte. 1839/2011, del 28/12/2017.

158. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “EN – ENACOM c/ Telefónica de Argentina SA s/ proceso de ejecución”, Expte. 90615/2017, del 11/04/2019, “EN – ENACOM c/ Telefónica de Argentina SA s/ proceso de ejecución”, Expte. 75114/2016, del 09/08/2018; y “CNC c/ CTI PSC SA s/ proceso de ejecución”, Expte. 13597/2014, del 11/02/2016, entre muchos otros.

159. Dicha postura es sostenida por la Procuración del Tesoro de la Nación (conf. Dictámenes 143/349 bis; 149-279; 157/173; 168-165; 175-47, entre otros).

sostenerse que posee una gran utilidad en esta rama jurídica, en la medida en que, frente a las lagunas que se presentan en ciertos sectores, y no obstante lo señalado en el párrafo anterior, permite utilizar a favor del imputado los preceptos contenidos en el Código Penal.

5. El principio de irretroactividad

Por último, queda expedirnos en torno a cómo se ha interpretado el aforismo de *lex praevia*, postulado del cual, cabe recordar, se deriva que resulte inadmisibles que i) alguien sea penado por un hecho que, al tiempo de su comisión, no era punible, y; ii) se aplique a un sujeto que cometió un hecho ilícito una pena más gravosa que la legalmente prevista el tiempo de su comisión.¹⁶⁰

Además, el principio en estudio conlleva que, a diferencia de lo expresado en el párrafo anterior, resultarán aplicables en forma retroactiva las leyes sancionadas con posterioridad al hecho que resulten más benignas para el infractor. El principio comprende no solo los casos en que el hecho sea desincriminado o bien se establezca una sanción menor, sino también, conforme se ha señalado, aquellas normas que, entre otras cuestiones, establezcan: a) una nueva causa de justificación; b) de inculpabilidad; c) de un impedimento a la operatividad de la penalidad; d) un menor tiempo de prescripción; o e) una distinta clase de pena.

Sin perjuicio de lo anterior, la doctrina ha establecido que, a los fines de aplicar el principio de mayor lenidad, deben tomarse por separado y compararse cada una de las normas jurídicas, mas no resulta posible tomar preceptos aislados de una y otra, ya que ello implicaría aplicar una tercera ley inexistente.¹⁶¹

En este último postulado, a diferencia de las derivaciones del principio de legalidad *lex certa* y *lex stricta*, debemos distinguir el modo en que se aplicará en las sanciones que hemos encuadrado en el apartado 2.1. del presente trabajo (es decir, las infracciones en las cuales la norma legal prevé la conducta típica y la sanción, y remite parcialmente a otras disposiciones sancionadas por el Poder Legislativo), de cómo se ha entendido que debe trasladarse a los supuestos enunciados en los

160. Zaffaroni, Eugenio R.; Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, *op. cit.*, p. 120.

161. *Ibidem*, pp. 121-122.

acápites 2.2. y 2.3. (en los cuales se presenta una mayor o menor actividad de la Administración para completar la estructura de las sanciones).

Así, en cuanto al primer supuesto, dado que la totalidad de la estructura de la infracción se encuentra prevista en preceptos sancionados por el Congreso de la Nación, entendemos que no existen motivos para matizarlo del modo en que se aplica en el ámbito del Derecho Penal. Como consecuencia de ello, la prohibición de retroactividad en caso de leyes infraccionales más gravosas y la ultractividad en el supuesto de normas más beneficiosas será empleada sin mayores inconvenientes.

En otro orden de ideas, en cuanto a las restantes infracciones, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que la aplicación del postulado en cuestión dependerá del carácter de las normas que complementan al precepto sancionado por el legislador. Así, cuando los preceptos complementarios sean eminentemente variables o, en otras palabras, transitorios y coyunturales, la regla de la retroactividad de ley más benigna no será aplicable, dado que “las variantes reflejan circunstancias de hecho, cuya desaparición luego de cometido el delito, en nada influye sobre la punibilidad de este”. Al respecto, el Máximo Tribunal federal entendió que, de lo contrario, conllevaría “despojarlas *a priori* de toda eficacia, pues el ritmo vertiginoso con que se desenvuelve el proceso económico desactualizaría rápidamente las disposiciones anteriores que intentaban protegerlo”.¹⁶²

Por el contrario, en los supuestos en que los preceptos jurídicos que integran la norma legal no sean elementos circunstanciales de la norma infraccional, se entendió que la regla de la ley penal más benigna resulta aplicable, siempre y cuando la derogación implique un espacio mayor de libertad de comportamiento y no “solo otro en que se conforma de modo distinto lo que hasta entonces estaba permitido”.¹⁶³

De acuerdo con lo señalado precedentemente, deberá verificarse la mayor o menor permanencia de las normas que complementan los regímenes de las Leyes N° 11683, 21526 y 25246, a fin de verificar en qué categoría de las señaladas en los párrafos precedentes se

162. Fallos: 293:522, 311:2453; 320:763 y 321:824, disidencia del Dr. Petracchi. Ver también Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “YPF Gas S.A. c/ Secretaría de Comercio e Inversiones -Disp. DNCI 1478/96”, Expte. 13657/1997, del 07/04/1998.

163. CSJN, Fallos: 329:1053.

encuadran. Sin perjuicio de ello, cabe advertir que *prima facie* parecería que las reglas jurídicas que integran las disposiciones de las Leyes N° 21526 y 25246 no resultarían circunstanciales, a diferencia de ciertas disposiciones complementarias de la Ley N° 11683 que rigen, por lo general, en un período tributario.

No obstante lo anterior, cabe destacar que el principio en cuestión no resultaría aplicable a las eventuales modificaciones que, siendo más favorables a los sujetos alcanzados por las disposiciones de la Ley N° 25246, pudieran realizarse en torno a la norma infralegal que, en rigor, determina el momento en que corresponde iniciar el cómputo de la prescripción para reportar una operación sospechosa. Al respecto, se consideró que

... el legislador sigue considerando punible la omisión de hacer un reporte de operación sospechosa, y solo ha modificado aspectos accidentales como la oportunidad en que debe hacerse dicho reporte [...] podría considerarse que el legislador ha querido establecer plazos más breves para que la operación sospechosa de activos sea puesta en conocimiento del organismo con mayor rapidez, como forma de posibilitar un mejor control de este tipo de actividades...¹⁶⁴

Por último, en cuanto a la prohibición de retroactividad de la ley penal más gravosa, si bien la Corte Suprema no se expidió recientemente al respecto,¹⁶⁵ cabe señalar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha sostenido que dicha regla resulta plenamente aplicable en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador.¹⁶⁶

164. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Banco Masventas SA y otro c/ UIF – Resol 168/10 (Expte. 1075/09)”, Expte. 35129/2010, del 15/12/2015.

165. CSJN, Fallos: 197:569; 254:116 y 287:76.

166. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Ulloa Hernán Manuel (TF 29890-I) c/ DGI”, Expte. 36119/2013, del 04/10/2016.

V) Principio de culpabilidad

1. Alcance

En palabras del Tribunal Supremo de España, el principio de culpabilidad es el reproche que se le hace a una persona con motivo de que esta debió haber actuado de modo distinto al que lo hizo.¹⁶⁷

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal federal, en línea con lo anterior, ha conceptualizado el principio como aquel que, derivado del artículo 18 de la Constitución Nacional,¹⁶⁸ determina que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.¹⁶⁹

Desde dicha perspectiva, dentro de la teoría de la pena se ha indicado que

... la culpabilidad o reprochabilidad se funda en la disposición interna contraria a la norma que revela el individuo, puesto que, pese a haberse podido conducir de modo adecuado a la norma y motiva en ella, no lo hizo. Cuando mayor sea la posibilidad de motivarse conforme a lo prescripto por la norma, mayor será la posibilidad que tiene de decidirse en forma adecuada a derecho, o sea que tendrá un mayor ámbito de autonomía de decisión. Este ámbito de autonomía de decisión nos proporcionará el grado de la reprochabilidad, pero hay un límite debajo del cual la conducta adecuada al derecho no es exigible...¹⁷⁰

En otras palabras, la culpabilidad engloba dos presupuestos cuya ausencia determina la inadmisibilidad de cualquier tipo de reproche: la posibilidad exigible de comprensión de la antijuridicidad y la actuación en un marco situacional que permita un cierto ámbito de autodeterminación.

Frente a ello, podemos sostener que no habrá culpabilidad cuando:

- i) Se presente una incapacidad psíquica de comprensión de la antijuridicidad.
- ii) Exista un error de prohibición invencible.

167. Tribunal Supremo de España, Sala 3ª de lo Contencioso Administrativo, Recurso N° 12510/1991, del 27/05/1999.

168. CSJN, Fallos: 315:632 y 321:2558, entre otros.

169. CSJN, Fallos: 316:1190.

170. Zaffaroni, Eugenio R., *op. cit.*, T. IV, p. 73.

- iii) Concurra un estado de necesidad.
- iv) Intervenga una incapacidad para dirigir la conducta conforme a la comprensión de la antijuridicidad.¹⁷¹

Ahora bien, al aplicar las excusas exculpatorias al ámbito del Derecho Administrativo sancionador, se advierte que, tal como será desarrollado en los apartados subsiguientes, se presentan en mayor medida situaciones en las que se discute la presencia o no de un error de prohibición, en el sentido de que el autor conoce la norma pero, sin embargo, desconoce que su conducta resulta contraria a ella; es decir, la discusión de ciñe a la existencia de un error en la interpretación de la norma y si, eventualmente, ello resulta suficiente para que la sanción impuesta por la Administración devenga improcedente.

Sobre el particular, la doctrina califica a la situación descrita precedentemente como un error de subsunción. Así, Claus Roxin señala:

Un error de subsunción es un error de interpretación. El sujeto interpreta equivocadamente un elemento típico de modo que llega a la conclusión de que no se realizará mediante su conducta [...] Por tanto, un error de subsunción no es necesariamente un error de prohibición. Sin embargo, sí lo es la mayoría de las veces porque se produce principalmente en supuestos de conceptos normativos complicados, en lo que la interpretación decide sobre el carácter permitido o prohibido de una conducta...¹⁷²

Además, se observa también que, si bien en menor medida, se han planteado circunstancias de hecho donde existe el interrogante de si concurre un estado de necesidad por parte del infractor. Dicho concepto, contemplado en el artículo 34, inciso 2, del Código Penal, encuentra fundamento en una reducción del ámbito de autodeterminación del sujeto que realiza la acción, lo que cancela la posibilidad de efectuarle reproche, ya que actúa bajo “amenazas de sufrir un mal grave e inminente”, que puede provenir de cualquier fuente (v. *gr.* de otro sujeto o de fuerzas naturales) y amenazar cualquier bien jurídico.¹⁷³

Excepcionalmente, se ha cuestionado, en ciertas ocasiones, sanciones emanadas de organismos de la Administración a partir de circunstancias de hecho que se encuadrarían en los supuestos i) y iv), en

171. *Ibíd.*, T. IV, pp. 75-76.

172. Roxin, Claus, *op. cit.*, pp. 872-873.

173. Zaffaroni, Eugenio R.; Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, *op. cit.*, p. 750.

tanto se alegó la presencia de una incapacidad que impedía al infractor la comprensión de la conducta, o bien la posibilidad de dirigir su comportamiento de acuerdo a lo previsto en la norma sancionatoria.¹⁷⁴

Por último, resta el interrogante de cómo se compatibiliza el elemento bajo análisis con la estructura de las personas jurídicas, cuya forma de funcionamiento dista de poder asimilarla a la conducta de una persona física.

1.1. Culpabilidad y personas jurídicas

A partir del aforismo latino *societas delinquere non potest* se ha planteado el interrogante de si las personas jurídicas pueden cometer delitos. Al respecto, Eugenio Zaffaroni, en su carácter de ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sostuvo al respecto que

... la construcción del concepto jurídico penal de acción halla un límite concreto en ciertas coordenadas constitucionales en cuya virtud los delitos, como presupuestos de la pena, deben materializarse en conductas humanas, describibles exactamente en cuanto tales por la ley penal...

Ulteriormente, también alegó que

... existen otras limitaciones que no hacen viable la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En efecto, una de ellas está configurada por la imposibilidad de realizar a su respecto el principio de culpabilidad dado que no resulta factible la alternativa de exigir al ente ideal un comportamiento diferente al injusto precisamente por su incapacidad de acción y de autodeterminación, negando así la base misma del juicio de reproche...¹⁷⁵

174. Si bien excede el ámbito de análisis del presente trabajo, corresponde poner como ejemplo de tal situación el pronunciamiento dictado por la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires en el marco de los autos "Jaime Mirta Lujan c/ GCBA s/ Recurso Directo de Revisión de Cesantías y Exoneraciones de Empleados Públicos (art. 464 y 465 CAyT)", Expte. D38141-2014/O, del 30/06/2015. En dicho decisorio, el Tribunal ordenó suspender cautelarmente la cesantía de la actora con el argumento de que la patología psiquiátrica que presentaba, en principio, la dispensaba de asistir a la dependencia prevista para justificar sus inasistencias.

175. CSJN, Fallos: 329:1974.

En forma contraria al criterio referido en el párrafo anterior, Norberto Spolansky expresó que

... un criterio razonable es considerar si el individuo que como órgano no cumplió con lo que debió cumplir, ejecutó un hecho que representa, a los fines penales, de acuerdo con los antecedentes y modalidades de cada caso, la voluntad o la práctica de la persona jurídica [...] Quienes pertenezcan a una persona jurídica y deseen evitar la sanción deberán demostrar que el acto no constituyó la voluntad o la práctica de la persona jurídica. A tal fin será necesario que ellos, y de acuerdo con las normas que regulan el caso, demuestren que se opusieron al acto y que lo impugnaron ante los órganos sociales, administrativos y judiciales...¹⁷⁶

Ahora bien, frente a la disyuntiva que presentan ambas posturas, el Derecho Administrativo sancionador se ha inclinado por el segundo criterio, en tanto se admite la posibilidad de que las personas jurídicas sean sujetos pasivos de reproche. Al respecto, Alejandro Nieto ha sostenido que

... la culpabilidad –en cuanto imputación personal de los hechos– no ha desempeñado nunca papel alguno en la impunidad de las personas jurídicas ni tiene por qué desempeñarlo en la actualidad. Aunque parezca una tautología hay que afirmar con énfasis que la culpabilidad solo puede ser exigida a los seres capaces de ser culpables. Es un absurdo jurídico –aparte de real– pretender exigirla a quien no puede tenerla, pues la única consecuencia es la impunidad. De la evidente incapacidad de las personas jurídicas para ser culpables en sentido estricto no debe deducirse su impunidad sino algo muy diferente: que no hay que exigirles culpabilidad...¹⁷⁷

Por su parte, los propios tribunales han descartado la posibilidad de exonerar a las personas jurídicas por las razones expresadas precedentemente, en tanto se argumentó que

... la imputación de responsabilidad a la entidad no presupone la existencia de una voluntad en el sentido psicológico del término, con la consiguiente posibilidad de comprender lo injusto del hecho, sino sim-

176. Spolansky, Norberto, “Culpabilidad, la responsabilidad solidaria de las sociedades anónimas y la de sus directores en el régimen penal cambiario”, en *La Ley* 1978-D-231. Dicha postura también fue sostenida por David Baigún mediante un sistema que denominó “acción institucional”; sobre esto último, ver Baigún, David, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas (Ensayo de un nuevo modelo teórico)*, Buenos Aires, Depalma, 2000).

177. Nieto, Alejandro, *op. cit.*, p. 402.

plemente la atribución a título de responsable, no de autor, de las consecuencias jurídicas y patrimoniales de las acciones y omisiones de las personas físicas que integran sus órganos...¹⁷⁸

Asimismo, tal como será desarrollado a continuación, un criterio similar ha adoptado el legislador desde ya hace casi un siglo, cuando en el año 1923 sancionó la Ley N° 11210 –tendiente a la represión de *trusts*– y posteriormente las Leyes N° 19359, 20680, 22415 y 23354, hasta finalizar actualmente en la reciente Ley N° 27401.¹⁷⁹

En definitiva, resulta irrelevante, a los fines bajo análisis, el hecho de que el sujeto sancionado se trate de una persona jurídica, en la medida en que, de todos modos, de ello no se deriva la imposibilidad de que le sea impuesta una sanción de índole administrativa. En todo caso, deberán analizarse las circunstancias fácticas a fin de verificar si concurre alguna de las causales exculporias descriptas precedentemente.

1.2. Ley Nacional de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas

Tal como fue adelantado en el apartado anterior, el Congreso de la Nación, en sintonía con la postura que sostuvo en regímenes sectoriales, sancionó el 8 de noviembre de 2017 la Ley N° 27401, por conducto de la cual estableció el régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas respecto de los delitos de cohecho y

178. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Banco de Galicia y Buenos Aires SA y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras – Ley 21.526 – art. 42”, Expte. 40.760/2013, del 13/12/2016.

179. Cabe señalar que el Tribunal Constitucional de España en la sentencia 246/1991, del 19 de diciembre de dicho año, indicó que si bien en el derecho administrativo sancionador resultaba aplicable el principio de culpabilidad “... esto no impide que nuestro derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por las personas jurídicas se haya suprimido el elemento de la culpa, sino simplemente que ese principio de ha de aplicar de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputación de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de la ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz...” (ver al respecto, AA. VV., *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*, Pamplona, Ministerio de Justicia de España y Thomson Reuters Aranzadi, 2013, T. I, pp. 200-201).

tráfico de influencias de índole nacional o transnacional, negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, concusión, enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, y balances e informes falsos agravados.

En dicho marco, el artículo 11 del aludido plexo normativo dispuso toda persona jurídica alcanzada por los delitos en cuestión “tendrá los derechos y las obligaciones previstos para el imputado de acuerdo a lo establecido en los códigos de procedimiento, en cuanto le sean aplicables”.

Sobre el particular, se ha expresado Daniel Vítolo, para quien el citado precepto:

... al disponer que la persona jurídica tendrá los derechos y obligaciones previstos para el imputado en los códigos de procedimientos, ha advertido que ello ocurrirá “... en cuanto le sean aplicables...”, expresión que deberá leerse como que resultaren compatibles con su propia naturaleza. Y no puede ser de otro modo, dado que el Código Procesal Penal de la Nación [...] contiene disposiciones incompatibles con la propia naturaleza de las personas jurídicas privadas tales como las enunciadas en los artículos 74, 75, 76, 77 y 78, entre otras [...] De igual modo otras garantías correspondientes a los imputados personas humanas, tales como la detención o arresto por autoridad competente y orden escrita, o la supresión de tormentos, no serán compatibles [...] al caso de las personas jurídicas privadas. Contrariamente sí serían de aplicación ciertas garantías –que exceden el ámbito meramente procesal– tales como el derecho a la doble instancia, la aplicación del *principio non bis in idem*, la garantía de legalidad y otras previsiones...¹⁸⁰

No obstante ello, ulteriormente aclaró que

... la persona jurídica sometida a proceso penal tendrá derecho: i) A que sea respetada su presunción de inocencia –artículo 18, CN–. ii) A no sufrir una doble persecución penal ni a ser condenada dos veces por el mismo hecho –*principio non bis in idem*–. iii) A ser juzgada por el juez natural y que se conforme un tribunal imparcial –artículo 18, CN–. iv) A ser juzgada en un tiempo razonable. v) A que el juicio se base en un hecho o en hechos calificados como “delito” con anterioridad a la causa –artículo 18, CN–. vi) A conocer en forma clara, precisa y completa la atribución de la conducta delictiva que se le imputa –artículo 298 del Código Proce-

180. Vítolo, Daniel R., *Responsabilidad Penal Empresaria. Ley 27.401 comentada. Dec. Regl. 277/2018*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores, 2018, pp. 537-538.

sal Penal-. vii) A ser oído –artículo 303 del Código Procesal Penal-. viii) A no estar obligado a declarar contra sí mismo ni a aportar elementos incriminantes a la causa –artículo 296 del Código Procesal Penal-. ix) A no ser intimidado ni sometido a presiones. x) A contar con asistencia letrada provista por un abogado defensor de su confianza y designado por dicha persona jurídica o –en su defecto– con un defensor designado por el Estado –artículo 73 y 104 del Código Procesal Penal-. xi) A que la prueba sea introducida de modo legal en el proceso y que sea valorada razonablemente –en términos generales es posible afirmar que toda vez que una prueba que sirva para verificar la comisión de un delito, sea obtenida violando, transgrediendo o superando los límites esenciales establecidos por la Constitución, dicha prueba resulta procesalmente inadmisibles y, por consiguiente, debe ser apartada o excluida como elemento de juicio a la hora de juzgar-. xii) A que tanto las resoluciones que se dicten en el curso del proceso como la sentencia se encuentren debidamente fundadas –en los hechos de la causa y el Derecho aplicable– y que responda a una motivación adecuada –artículo 123 del Código Procesal Penal-. xiii) A que se permita el acceso a recursos efectivos para que toda decisión de medidas provisionales o definitivas puedan ser revisadas por un tribunal superior –artículos 432 y siguientes del Código Procesal Penal–...¹⁸¹

Conforme lo expresado en los párrafos precedentes, se presenta un silencio por parte del legislador en cuanto al modo en que debe ser aplicado el principio de culpabilidad respecto de las personas jurídicas. Sin perjuicio de ello, cabe descartar de plano la posibilidad de que, por aplicación de aludido principio *societas delinquere non potest*, únicamente las personas físicas que la conforman sean los sujetos alcanzados por las penas. En todo caso, la ausencia de culpabilidad en el contexto de una persona jurídica podría ser evaluada en los términos del artículo 9 del citado plexo normativo, en cuanto establece que la eximición de la pena en el supuesto de que, junto a otras circunstancias, la persona:

... hubiere implementado un sistema de control y supervisión adecuado en los términos de los artículos 22 y 23 de esta ley, con anterioridad al hecho del proceso, cuya violación hubiera exigido un esfuerzo de los intervinientes en la comisión del delito...

181. *Ibidem*, pp. 539-543.

2. Aplicación de causales exculpatorias frente al silencio de la normativa

Sin perjuicio de lo anterior, cabe interrogarse si, a fin de alegar alguna causal exculpatoria, se requiere que se encuentren previstas expresamente dentro del marco legal sancionatorio, o bien, por el contrario, frente al silencio de la normativa, resulta válido acudir a las prescripciones del Código Penal, en particular a lo dispuesto en su artículo 34.

Al respecto, parecería que la Corte Suprema se inclinaría por esta segunda postura. En efecto, en el precedente “Comisión Nacional de Valores c/ Telefónica Holding de Argentina S.A. s/ organismos externos”,¹⁸² aplicó las disposiciones del Código Penal en materia de prescripción ante la ausencia de un plazo de tal naturaleza en el marco de la Ley N° 17811. De ello podría inferirse que ante la ausencia de una norma que expresamente regule la cuestión, debe acudirse a las prescripciones que, a tales efectos, se encuentran contenidas en el Código Penal.

De todos modos, en el citado fallo, el Máximo Tribunal federal aclaró como premisa general que

... los principios y reglas del derecho penal resultan aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas [...] siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico [...] y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales...

Ahora bien, de lo transcrito precedentemente surge que la normativa penal resultará aplicable en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador si y solo si se cumplen las siguientes condiciones: i) el régimen especial no prevea una solución; y ii) que las normas de índole penal a aplicar resulten compatibles con el marco normativo al cual se le aplican.

En tales condiciones, habrá que acudir a la forma en que se encuentra estructurada la norma sancionatoria, a fin de poder determinar la aplicación de las excusas exculpatorias. Sobre el particular, tal como será desarrollado a continuación, la doctrina ha clasificado las infracciones administrativas de acuerdo a la intención que debe desplegar el infractor en su conducta. Así, dudamos seriamente de que,

182. CSJN, Fallos: 335:1089.

sin perjuicio de lo que será desarrollado en el apartado 3.4 del presente, frente a infracciones de carácter formal que únicamente requerirían la simple inobservancia de la conducta debida, y de acuerdo al sentido que han otorgado los tribunales a este tipo de infracciones, pueda aplicarse excusa absolutoria alguna. Ello es así en la medida en que en dicho tipo de infracciones resulta irrelevante la intención del autor, por lo que aplicar la teoría general de la culpabilidad del Derecho Penal –el cual se encuentra estructurado sobre delitos que requieren, en principio, la existencia de dolo o culpa– no cumpliría con el requisito individualizado en el punto ii) del párrafo anterior.

Descartadas las infracciones formales, en cuanto a las sanciones cuya imposición se encuentra sujeta a la presencia de culpa o dolo, creemos que, frente al silencio del legislador, pueden aplicarse las reglas generales del Código Penal, en tanto se cumplirían los dos estándares del Máximo Tribunal federal. Dicha conclusión puede vislumbrarse en el hecho de que no se encuentra prevista expresamente una solución y las excusas absolutorias del aludido cuerpo legal resultan, en principio, compatibles con normas jurídicas que prevén sanciones administrativas sujetas a la existencia de negligencia o intencionalidad por parte del infractor.

Sin perjuicio de lo anterior, aun si lo expresado resolviera el interrogante en cuestión, quedaría pendiente dilucidar si, en infracciones culposas o dolosas, resulta válido aplicar la totalidad de las causales exculporias contenidas en el Código Penal ante un marco normativo que prevé expresamente solo algunas de ellas.

Frente a ello, podría argumentarse que si un régimen legal prevé expresamente ciertas causales exculporias, no correspondería aplicar las restantes contempladas en el Código Penal, atento a que, en los términos de la pauta utilizada por la Corte Suprema, el ordenamiento jurídico específico ya contempla una solución. Desde la óptica contraria, a dicho planteo cabría contrargumentar que la solución contemplada en el marco legal especial resulta incompleta, por lo que devendría correcto aplicar las restantes excusas exculporias previstas en la ley general, siempre y cuando ellas sean compatibles en el marco normativo especial.

Ante la aludida disyuntiva, la siguiente hipótesis podría ayudar a dilucidar la postura a adoptar: el artículo 45 de la Ley N° 11683 prevé

que aquella persona que omite, entre varias cuestiones, el pago de impuestos mediante una declaración jurada inexacta será sancionado con una multa del cien por ciento del gravamen dejado de ingresar. Asimismo, el precepto en cuestión contempla como única excusa absolutoria el error excusable.

En tales condiciones, ¿resultaría válida la multa impuesta por el Fisco Federal a un sujeto que, si bien omitió el pago del tributo por una declaración jurada inexacta, posee una alteración mental ostensible que ameritaba, al momento del hecho, una restricción en su capacidad en los términos de los artículos 32 y subsiguientes del Código Civil y Comercial?

Ante dicho caso hipotético, resolver de acuerdo a una u otra postura cambiaría la solución a la que se arribaría: mientras la primera rechazaría cualquier tipo de planteo vinculado con la enfermedad mental del contribuyente, en tanto la única excusa absolutoria es el error excusable –atento a que la falta de declaración judicial impide la aplicación lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley N° 11683–, la segunda aplicaría en forma analógica la pauta contemplada en el artículo 45 del plexo normativo citado precedentemente¹⁸³ y, en consecuencia, declararían nula la multa.

Parecería que, en el caso propuesto, la solución correcta debería ser la segunda, en la medida en que adoptar una postura contraria implicaría que el Estado no solo estaría incumpliendo las medidas de protección a las que se encuentra obligado a brindar a las personas con discapacidad previstas en el artículo 4 de la Convención de los Derechos de las Personas con Discapacidad, sino que incluso sancionaría a una persona que no contaba con la capacidad de dirigir su conducta de acuerdo a la norma sancionatoria.¹⁸⁴

183. Art. 45: “Actos anteriores a la inscripción. Los actos anteriores a la inscripción de la sentencia pueden ser declarados nulos, si perjudican a la persona incapaz o con capacidad restringida, y se cumple alguno de los siguientes extremos: a) la enfermedad mental era ostensible a la época de la celebración del acto; b) quien contrató con él era de mala fe; c) el acto es a título gratuito”.

184. Puede citarse como sustento a nuestra posición la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña del 30 de junio de 1998 (RJCA 1998, 2752) analizada por Noelia Ayala Muñoz, Carolina Peral Diez y Pedro González Tobarra, quienes explican al respecto que el pronunciamiento en cuestión “reconoció como causa de exclusión de la responsabilidad derivada de la comisión de una infracción de abandono de servicio, una ‘paranoia con ideas delirantes de persecución provocada aparentemente por una sobrecarga emocional’ ...” (*op. cit.*, pp. 183-184).

De este modo, entendemos que tanto ante la ausencia de una norma expresa como frente a un precepto que prevea limitadas causales exculporias, resultaría válido analizar las infracciones administrativas culposas y dolosas de acuerdo a la totalidad de ellas, siempre y cuando, cabe reiterar, resulten compatibles con el marco legal al cual se están trasladando.

3. Análisis de los regímenes de las Leyes N° 11683, 21526 y 25246

3.1. Aclaración preliminar: método empleado

En primer lugar, tal como se anticipó en el punto anterior, se analizarán a continuación las infracciones previstas en los citados regímenes normativos a tenor de la clasificación empleada por Alejandro Nieto.¹⁸⁵ De acuerdo con dicho autor, criterio que se comparte, el legislador ha tenido en cuenta, a los efectos de estructurar las normas que contienen sanciones administrativas, la concurrencia de alguno de los siguientes elementos:

- a) la culpa, negligencia o imprudencia del sujeto en el cumplimiento de una determinada obligación, lo que deriva en la aplicación de una sanción;
- b) la simple inobservancia en la regla de conducta impuesta por la norma que determina la imposición de una pena de carácter administrativo, independientemente de la mayor o menor diligencia por parte del infractor; y
- c) el dolo, es decir, una conducta desplegada por el infractor con la finalidad de incumplir el mandato legal.

La clasificación en cuestión resulta sumamente relevante a los efectos de analizar la culpabilidad, en cuanto, tal como fue indicado precedentemente, la posibilidad de alegar excusas absolutorias resulta en principio válida en los supuestos a) y c), mientras que devendría sumamente limitada, por no decir inadmisibles, en el caso de infracciones encuadradas en el punto b), no obstante el desarrollo que será realizado al momento de analizar dicho tipo de infracciones.

185. Nieto, Alejandro, *op. cit.* p. 349.

3.2. Infracciones de carácter culposo

En este estado cabe recordar, en primer lugar, que las infracciones cuya comisión requiere únicamente una conducta de carácter culposo exigen que el infractor realice “un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente sino por haber infringido un deber de cuidado que personalmente le era exigible y cuyo resultado debía haber previsto”.¹⁸⁶

En tales condiciones, lo que el ordenamiento jurídico reprocha es “no haber previsto lo que debía preverse y en no haber evitado lo que debía evitarse”. Sin perjuicio de ello, el punto a dilucidar consiste en determinar si, a los efectos de evaluar la existencia de culpa por parte de un sujeto, deben tomarse en consideración criterios estandarizados de normalidad (v. *gr.* buen padre de familia, buen hombre de negocios) o bien, en cada caso, debe tomarse en cuenta la capacidad de previsión personal del agente.¹⁸⁷

Al respecto, tal como se verá a continuación, los regímenes sancionatorios parecen inclinarse hacia la segunda posibilidad, en tanto los Tribunales parecerían tener en cuenta la conducta del infractor y la situación de hecho que determina imposición de la sanción por parte de la Administración, mas no realizan una evaluación a partir de estándares que ni siquiera prevén los marcos normativos (v. *gr.* buen contribuyente).

No obstante lo anterior, cabe remitirse a los apartados subsiguientes, donde analizaremos las infracciones de naturaleza culposa en cada uno de los regímenes.

3.2.1. Régimen de la Ley N° 11683

El primer precepto del marco legal en cuestión, que en forma clara contiene una infracción cuya comisión únicamente se requiere una conducta de tipo culposa, se encuentra en el artículo 45 del citado régimen legal, cuyo texto fue parcialmente analizado en forma precedente. De dicha norma¹⁸⁸ puede deducirse que la conducta típica es la omisión en el pago, retención o percepción del impuesto como conse-

186. *Ibidem*, p. 341.

187. Zaffaroni, Eugenio R.; Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, *op. cit.*, p. 557.

188. Nieto, Alejandro, *op. cit.*, p. 223.

cuencia de i) la falta de presentación de declaraciones juradas, o bien su inexactitud; ii) la omisión en la actuación de agentes de retención o percepción; y iii) falta de presentación o inexactitud de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos de sujetos obligados al pago a cuenta o anticipos de impuestos.

Asimismo, los últimos dos párrafos del precepto en cuestión prevén supuestos de agravamiento en el monto de la multa, sujetos a i) la omisión impositiva vinculada con transacciones transnacionales; y ii) la reincidencia en la comisión de la infracción.

Ahora bien, sobre el alcance que corresponde otorgarle a la norma, cabe destacar, como punto preliminar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha descartado de plano la posibilidad de que se trate de infracciones de índole objetiva. Al respecto, el cimero tribunal sostuvo que el precepto en cuestión:

... consagra el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente...¹⁸⁹

En línea con lo anterior, los tribunales inferiores sostuvieron que, si bien se requiere la presencia del elemento subjetivo culpa para la procedencia de la sanción, dicho aspecto opera como presunción *iuris tantum*, generándose una inversión de la carga probatoria. Así, se afirmó que

... el art. 45 de la ley 11.683 [...] tipifica una infracción de naturaleza culpable, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente –tanto en el caso de no presentación de la declaración jurada que debía presentar como en el supuesto de inexactitud de la que presentara– correspondiéndole a este probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena. La norma transcrita contempla como causal de absolución la presencia de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquel procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión...¹⁹⁰

189. CSJN, Fallos: 271:297.

190. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “DGI (Autos Valiani Mirta) TF 21379-I y Acum 21830-I”, Expte. 26261/2007, del 20/04/2010.

Por otro lado, en cuanto a qué debe entenderse como *error excusable*, el segundo artículo sin número agregado entre los artículos 50 y 51 mediante la Ley N° 27430, dispone que

Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso –por su complejidad, oscuridad o novedad– admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Además, la jurisprudencia ha entendido que concurre dicho extremo:

- i) Por la difícil interpretación de las normas del Código Alimentario, en cuanto a la caracterización del concepto *bebidas*.¹⁹¹
- ii) Cuando concurren diversas opiniones jurisprudenciales y doctrinarias contradictorias respecto al alcance que cabe otorgarle al instituto del *grossing up* contemplado en el artículo 145 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias.¹⁹²
- iii) Ante la difícil interpretación del entramado legal y reglamentario de la normativa de emergencia del año 2002 y la posibilidad de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación previsto en la ley de impuesto a las ganancias.¹⁹³
- iv) Frente a que el propio Fisco Federal, mediante una instrucción general de carácter interno, admite la existencia de un error excusable, cuando la diferencia del impuesto no repre-

191. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Ros Rig SA (TF 12.497-I) c/ DGI”, Expte. 155298/02, del 07/10/2005.

192. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Techint Compañía Técnica Internacional SACI c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 61562/2006, del 02/03/2017; en sentido similar, ver Sala IV, “TSA Spectrum de Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 38897/2015, del 29/03/2016.

193. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Las Margaritas SA c/ EN-AFIP -DGI- Resol. 103/08 s/ Dirección General Impositiva”, Expte. 39219/2009, del 10/11/2015.

senta más del veinte por ciento del impuesto que hubiera correspondido declarar.¹⁹⁴

- v) Cuando existen numerosas dificultades interpretativas de la vinculación de los convenios de doble imposición y la cláusula de la Nación más favorecida establecida en el Tratado de Montevideo de 1980, extremo que, sumado a diversas normas estatales, llevó al contribuyente a entender que acciones radicadas en la República Oriental del Uruguay no se encontraban gravadas por el impuesto a los bienes personales.¹⁹⁵
- vi) Ante el complejo contexto normativo establecido, sustancialmente, por los Decretos N° 173/1985 y 2657/1991, en cuanto a la posibilidad de deducir el diez por ciento del valor FOB de las exportaciones de la mercadería comprendida en las partidas de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera de la base de cálculo del Impuesto a las Ganancias.¹⁹⁶
- vii) Cuando al contribuyente, atento a sus cualidades –en el caso particular una entidad deportiva constituida en una localidad de una provincia con el fin de organizar un equipo futbolístico–, se le genera una duda razonable en la interpretación de la norma tributaria.¹⁹⁷

Por lo demás, los tribunales también han entendido que concurre una circunstancia exculpatoria cuando, si bien no resulta un error en los términos analizados en los párrafos anteriores, se produce una imposibilidad material en el pago,¹⁹⁸ o bien las obligaciones contempladas

194. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28823-I) c/ DGI”, Expte. 21804/2012, del 23/08/2012.

195. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Nordelta SA TF 33080-I c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 26656/2015, del 12/07/2016.

196. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Agro Aceitera Córdoba SA (TF 36730-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 39080/2014, del 20/11/2014; Sala V, “Food’s Land SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 18384/2016, del 26/05/2016, entre muchos otros.

197. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Atlético Las Garzas Foot Ball Club (TF 16466-I) c/ DGI”, Expte. 5126/2005, del 19/12/2007.

198. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Sidersa SA – TF 12177 –I– s/ res. apel. del DGI”, del 06/12/1993.

en el precepto bajo análisis no resultan de posible cumplimiento frente a la mora de la autoridad de aplicación en especificar la forma y plazos a dichos efectos.¹⁹⁹

En tales supuestos, si bien no se menciona en forma explícita, se tuvieron en cuenta factores completamente ajenos a la existencia de un *error excusable*: mientras que en el primer caso estamos en presencia de un estado de necesidad –en la medida en que se pondera el mal evitado (podría ser incurrir en un estado de cesación de pagos) y el causado (omitir el ingreso del tributo)–, en el segundo ni siquiera la conducta del contribuyente resulta *típica*, en la medida en que la mora en la presentación de una declaración jurada queda siempre supeditada a la determinación de una fecha por parte de la autoridad fiscal, por lo que falta de ella conlleva que no se presente obligación alguna por parte del contribuyente.

A lo antedicho, cabe agregar como posibilidades que cancelan la culpa los supuestos previstos en el artículo 54 de la Ley N° 11683. Dicha norma excluye a los incapaces de la posibilidad de aplicarle una sanción en los términos del precepto bajo estudio. Sobre ello, corresponde recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 del Código Civil y Comercial, actualmente son consideradas personas incapaces de ejercicio las personas por nacer, la persona que no cuenta con la edad y grado de madurez suficiente y las personas declaradas incapaces por sentencia judicial. En este último supuesto, el inciso c) del citado precepto legal aclara que la incapacidad se limita en la extensión dispuesta en el decisorio judicial. De este modo, y si bien excede el objeto de este trabajo, corresponde dejar planteado si podría existir un supuesto de un sujeto que posea una restricción en su capacidad y, sin embargo, sea sujeto pasivo de una sanción en los términos de la Ley N° 11683.

En otro orden de ideas, corresponde hacer notar que los Tribunales han entendido que no se presenta un *error excusable* en los siguientes supuestos:

- i) Cuando el contribuyente omitió el pago del tributo, en el entendimiento de que se encontraba exento de abonar el tributo bajo el argumento de una interpretación que realizó de una norma.

199. CSJN, “D’ Ingianti Rosario Vicente (TF 16331-I) c/ DGI”, Expte. D.1126.XLII.REX, del 12/10/2010.

Al respecto, se entendió que la mera discrepancia en la interpretación de las normas no puede fundar el error excusable, por cuanto si así fuese, bastaría dar un entendimiento deliberado a las prescripciones de la ley para justificar su incumplimiento.²⁰⁰

- ii) Ante la genérica afirmación de que el sujeto pasivo del tributo habría incurrido en una confusión ante la existencia de fallos contradictorios sobre el alcance de una norma de índole tributaria.²⁰¹
- iii) Frente a la invocación de un precedente del Tribunal Fiscal de la Nación y uno de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que sustentarían la tesis de la contribuyente.²⁰²
- iv) Por un planteo de inconstitucionalidad del contribuyente del régimen legal que instituye un tributo, el cual fue desestimado.²⁰³

Tal como puede verificarse de lo expuesto precedentemente, parecería que el concepto de *error excusable*, sin perjuicio de que actualmente posee una definición por parte del legislador, ha tenido una recepción más bien amplia por parte de la judicatura. Tal es así que los supuestos en que fue desechada la concurrencia de tal factor obedecen a situaciones más bien genéricas de una supuesta duda interpretativa que, en rigor de verdad, a una real complejidad de entramado normativo.

3.2.2. Régimen de la Ley N° 25246

El régimen en cuestión prevé en el segundo párrafo del artículo 23²⁰⁴ una única infracción cuya configuración se encuentra sujeta a la presencia de culpa por parte del infractor.

200. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala, III, “Carraro Argentina c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 19765/2014, del 06/02/2015

201. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Oeste Embotelladora SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 82976/2016, del 02/05/2017.

202. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Siat SA (TF 22133-I) c/ DGI”, Expte. 42985/2011, del 22/03/2012.

203. CSJN, Fallos: 319:1524.

204. Roxin, Claus, *op. cit.*, p. 156.

Así, la aludida norma prevé que la persona jurídica cuyo órgano o ejecutor, por temeridad o imprudencia grave, recolecte o provea de bienes o dinero a algún miembro de una asociación ilícita terrorista, definida de acuerdo al alcance contemplado en el artículo 213 quater del Código Penal, será sancionado con una multa del veinte al sesenta por ciento del valor de ellos.

Ahora bien, en primer lugar, corresponde recordar que en el apartado IV).3.1, oportunidad en donde analizamos el régimen en cuestión a la luz del principio de legalidad, concluimos que el precepto bajo estudio se encontraba vigente, pese a que la norma del Código Penal a la que remite fue derogada por la Ley N° 26734.

Aclarado lo anterior, corresponde poner de relieve que en la búsqueda realizada sobre la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se encontraron precedentes que hayan analizado dicho precepto.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe hacer notar que se ha adoptado la postura de encuadrarlo como una infracción de naturaleza culposa, en la medida en que, tal como surge de su texto, requiere para su configuración la presencia de *temeridad o imprudencia grave* por parte del sujeto pasivo de la sanción.

En este orden de ideas, cabe destacar que la doctrina ha considerado a ambas figuras como un presupuesto de punibilidad separado del dolo, definiendo la temeridad como una imprudencia elevada en grado. Siendo ello así, cabe recordar que

... el predicado de la temeridad se ha de atribuir primariamente a una acción especialmente peligrosa y no a una actitud interna especialmente reprochable. Si el sujeto manifiesta una conducta altamente peligrosa, ello permite concluir una falta frívola de consideración (y por tanto una culpabilidad intensificada o agravada), cuando sus conocimientos y capacidades se corresponden con los de una “figura-baremo diferenciada”...²⁰⁵

De conformidad con lo expresado en el párrafo anterior, parecería que la configuración de la infracción se halla sujeta a la existencia de una omisión que posee mayor entidad que la prevista en el artículo 45

205. *Ibidem*, p. 1026.

de la Ley N° 11683, en donde únicamente se prevé la presencia de una mera imprudencia por parte del contribuyente.

Por otro lado, entendemos que más allá del silencio del legislador, los sujetos a quienes se les impute la comisión de la infracción en cuestión contarían con la posibilidad de alegar alguna excusa exculpatoria que elimine el elemento en estudio, de conformidad con lo señalado en el apartado 2 del presente. No obstante ello, y tal como se hizo alusión en la aludida oportunidad, podría presentarse una incompatibilidad entre el modo en que se encuentran previstas dichas causales –que resultarían más bien contempladas para las personas físicas– y la estructura que poseen las personas jurídicas, máxime teniendo en cuenta que, tal como se señaló precedentemente, la Ley N° 27401 no ha resuelto en modo alguno la cuestión.

Frente a tal situación, entendemos que habrá que aguardar la existencia de pronunciamientos que otorguen alguna pauta sobre la cuestión.

3.3. Infracciones de carácter doloso

Corresponde recordar que, de acuerdo a la doctrina penal, existen tres tipos de manifestación del dolo: dolo directo de primer grado (todo aquello que el sujeto persigue), de segundo grado (todas las consecuencias que, aunque no las persigue, el sujeto prevé que se producirán con seguridad) y eventual (quien no persigue un resultado y tampoco lo prevé como seguro, sino que solo prevé que es posible que se produzca, pero para el caso de su producción lo asume en su voluntad).²⁰⁶

Sin perjuicio de la aludida diferenciación, cabe señalar que, sin embargo, las tres estructuras tienen en común que el eventual infractor posee conocimiento y voluntad (saber y querer) de todos los extremos previstos en el tipo legal, lo cual las diferencia de las diversas formas de culpabilidad.

En línea con lo anterior, ya en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, Nieto ha afirmado que

... en el dolo se integran dos elementos: uno intelectual y otro volitivo. El primero implica que el autor tiene conocimiento de los hechos constitutivos del tipo de infracción así como de su significación antijurídica [...]

206. Roxin, Claus, *op. cit.*, p. 415.

En cuanto al segundo elemento [...] es importante distinguir sus distintos grados: y así se habla de un dolo directo en el que se persigue inmediatamente el ilícito (dolo directo de primer grado) o, al menos, se aceptan las consecuencias inevitables que va a producir (dolo directo de segundo grado) y de un dolo eventual, en el que se asumen las consecuencias probables de su actuación...²⁰⁷

Al margen de la diferenciación teórica señalada precedentemente —que, en cierta medida, excede las discusiones que se presentan en esta rama jurídica, siendo más propias de la dogmática penal—, cabe poner de relieve que la discusión acerca de si un determinado sujeto actúa o no con dolo posee una marcada trascendencia en los regímenes objeto del presente trabajo.

En este sentido, se observa, en primer lugar, que las sanciones resultan sustancialmente mayores que las previstas en las infracciones culposas y formales. Además, la inexistencia de este elemento por parte del infractor, si bien no determina, tal como lo sostiene Nieto, su exoneración, la falta que le será reprochada tendrá como fundamento su imprudencia, por lo que, en todo caso, la consecuencia legal poseerá menor trascendencia.

En definitiva, entendemos que las normas que se analizarán seguidamente pretenden sancionar a aquellos sujetos que, pese a tener conocimiento de la antijuridicidad de la conducta, poseen la voluntad de efectuarla, independientemente de si, como se dijo, persiguen, prevén o simplemente suponen probable el resultado de la conducta descrita por la norma.

Por último, debemos dejar aclarado que la única dificultad que podría llegar a plantearse radica en la difícil diferenciación entre el dolo eventual y las formas más graves de la imprudencia. Sin embargo, advertimos que por el momento no se ha planteado tal situación, dado que, por un lado, se establecen ciertos elementos que conllevan la presunción del dolo (Ley N° 11683) y, por otra parte, se presenta un vacío jurisprudencial con relación al alcance de ciertos tipos infraccionales (Ley N° 25246).

207. Nieto, Alejandro, *op. cit.*, pp. 339-340.

3.3.1. Régimen de la Ley N° 11683

El sistema de infracciones dolosas del régimen en cuestión se encuentra contemplado, sustancialmente, en los artículos 46 y sub-siguientes.

Así, cabe recordar que el artículo citado en el párrafo anterior prevé una sanción de multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido, cuando el sujeto pasivo del tributo, por acción u omisión, utilizare declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas para defraudar al Fisco Federal.

Ahora bien, en cuanto al modo en que los tribunales han interpretado el aludido precepto, deviene pertinente recordar que, en principio, entendieron que la procedencia de la sanción se encuentra supeditada a la realización de una conducta de carácter intencional por parte del contribuyente acompañada de: i) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; ii) un error de la víctima del ilícito; y iii) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del hecho.²⁰⁸

En línea con lo anterior, se ha sostenido que la infracción bajo análisis requiere:

... no solo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de general un error en la víctima [...] No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino solo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo...²⁰⁹

Además, se colocó en cabeza del Fisco Federal la carga de la prueba de acreditar la concurrencia del dolo por parte del sujeto pasivo del

208. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, "Modart SACIF (TF 20295-1) c/ DGI", Expte. 17376/2008, del 11/04/2011; en sentido similar, ver Sala IV, "Suministra SRL c/ EN-AFIP-DGI - Resol. 27/12 s/ Dirección General Impositiva", Expte. 16652/2012, del 30/06/2015.

209. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, "Standard Motors Argentina SA (TF 27626-1) c/ DGI s/ aduana tribunal fiscal", Expte. 77/2013, del 12/05/2015 y "Conardi SRL Julio Méndez Construcciones UTE (TF-35207-1) c/ DGI s/ apelación", Expte. 28240/2013, del 13/02/2014.

tributo.²¹⁰ Incluso, de conformidad con lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación,²¹¹ deviene insuficiente para la aplicación de la sanción en estudio la utilización de las presunciones tenidas en cuenta a efectos de determinar el impuesto omitido, debiendo la entidad recaudadora acreditar el dolo con elementos independientes a los tenidos en cuenta a dichos efectos.²¹²

Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, cabe agregar que a partir de la reforma introducida mediante la Ley N° 27430, fueron introducidos dos (2) nuevos artículos sin numeración a continuación del artículo 46, que prevén sanciones de índole dolosa, por acciones análogas a la defraudación.

Así, el precepto agregado a continuación del artículo mencionado en el párrafo anterior reprime el contribuyente que, a través de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aproveche, perciba o utilice indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier beneficio de naturaleza tributaria.

Como puede apreciarse, al igual que la sanción analizada en los párrafos precedentes, la norma requiere de una conducta intencional del contribuyente, quien debe desplegar un ardid o engaño a fin de hacer incurrir en un error al Fisco Federal y, como consecuencia de ello, se valga de un beneficio tributario en forma indebida.

Por lo demás, el precepto sin número agregado ulteriormente sanciona a contribuyentes que utilizaren cualquier ardid o engaño –entre los que enumera registraciones o comprobantes falsos– para simular la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias.

Ahora bien, lo relevante en estos supuestos es que deben ser complementados con lo dispuesto en el artículo 47, norma que establece una serie de presunciones a los fines de evaluar el dolo por parte de los contribuyentes. Allí se prevé que, salvo prueba en contrario, existirá la voluntad

210. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Feldman Jorge Abraham (TF 36291-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 31355/2014, del 23/12/2014.

211. CSJN, Fallos: 312:447, 322:519 y 323:2172.

212. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Adi, Alberto Rachit c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 39089/2014, del 6/2/2015; y Sala V, “Pacific Trading SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 41136/2013, del 29/04/2014, entre muchos otros.

de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, si se presentara uno o más de los siguientes supuestos:

- i) Mediara una grave contradicción entre los libros, registros, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos expresados en las declaraciones juradas o con la información que debe aportarse para que el Fisco Federal pueda efectuar la liquidación administrativa del gravamen.
- ii) Cuando de la documentación indicada en el acápite precedente se consignen datos inexactos que demuestren una grave incidencia en la determinación de oficio.
- iii) Cuando la inexactitud de las declaraciones juradas o los documentos que deban servir de base resulten manifiestamente apartados de las normas legales o reglamentarias.
- iv) En el supuesto de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registros y comprobantes, cuando ello carezca de justificación teniendo en cuenta la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o, incluso, de acuerdo al tenor de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente por el contribuyente a causa del negocio o explotación.
- v) En el supuesto de que se declaren o hagan valer formas o estructuras jurídicamente inadecuadas o impropias de acuerdo a las prácticas de comercio, siempre y cuando ello tenga por finalidad ocultar o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones vinculadas sobre materia impositiva.
- vi) Ante la falta de utilización de instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de tributos, en tanto se presentara como una obligación legal o reglamentaria.

En cuanto al modo en que los tribunales han aplicado el aludido régimen, cabe reiterar, como punto de partida, que el precepto consagra una serie de presunciones *iuris tantum* tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo. A partir de ello, una vez que el Fisco comprueba que se configura uno o más de los supuestos en un caso, se

presume que el infractor ha actuado con dolo y, en consecuencia, recae en cabeza de este la prueba de la inexistencia de dicho elemento subjetivo.²¹³

Aclarado lo anterior, se advierte que, frente a las potestades que el precepto en cuestión confiere al Fisco Federal, los tribunales han intentado establecer un equilibrio entre dichas facultades y los derechos del contribuyente. En otras palabras: si bien no puede sostenerse en forma determinante que limitaron las facultades del organismo recaudador, lo cierto es que circunscribieron los hechos que deben concurrir a fin de que se produzca la mencionada inversión.

Así, se ha entendido que devenía inadmisibles la utilización de presunciones cuando:

- i) Solo se trata de una discordancia entre las registraciones contables no impugnadas por el fisco y las declaraciones juradas, por lo que se concluyó que en todo caso se trató de una omisión de conceptos previamente registrados.²¹⁴
- ii) El Fisco no advirtió datos incorrectos en libros y documentos del contribuyente.²¹⁵
- iii) El ajuste impositivo se valió de los datos brindados por el propio contribuyente, siendo que estos no fueron considerados gravemente contradictorios por parte de la entidad recaudadora.²¹⁶
- iv) Cuando la diferencia entre el impuesto declarado y el determinado por el fisco asciende a menos del cinco por ciento (5%), lo que permite presuponer que existió un mero error en la preparación de la contabilidad.²¹⁷

213. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Garnero Víctor Hugo (TF-24.331-I) c/ DGI”, Expte. 7707/2007, del 30/07/2009.

214. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Delgavio José Miguel (TF 15623-I) c/ DGI”, Expte. 16404/99, del 25/11/1999.

215. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Nextel Corp S.A. (TF 21389-I) c/ DGI”, Expte. 38498/04, del 16/05/2008.

216. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Gelblung Samuel (TF 22676-I) c/ DGI”, Expte. 24130/2011, del 14/2/2012. Asimismo, ver Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Instituto Lenguas Modernas SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, en *LL online* (referencia: AR/JUR/80276/2018).

217. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “DGI (Autos Luis A Carrizo SRL – TF 23659-I)”, Expte. 38032/2007, del 26/09/2009.

- v) Frente a que el contribuyente conformó el ajuste practicado por el Fisco Federal, en la medida en que la declaración jurada rectificativa no constituye un elemento suficiente para presumir la existencia de una conducta fraudulenta.²¹⁸
- vi) Siendo que el único elemento intencional se apoya en la discordancia entre los débitos y créditos fiscales declarados contra los registrados.²¹⁹
- vii) Cuando las circunstancias de hecho no reúnen los requisitos establecidos en la propia normativa interna del Fisco Federal para calificarlas como una defraudación.²²⁰

Sin perjuicio de lo anterior, han entendido, por el contrario, que resultaba válida la invocación de las presunciones realizada por el Fisco Federal cuando:

- i) El contribuyente presentó declaraciones juradas en cero.²²¹
- ii) El impuesto determinado por el organismo supera en trescientas (300) veces el declarado por el contribuyente.²²²
- iii) Efectuar pagos por vía de depósitos en efectivo a los efectos de evitar el pago de impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria.²²³

218. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Jean Express SRL (TF 42143-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, en *LL online* (referencia: AR/JUR/1984/2018).

219. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Nueva Florida Automotores SA c/ DGI”, del 20/06/2008 (referencia: AR/JUR/5331/2008).

220. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Pérez, Ricardo Héctor c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, del 06/04/2017 (referencia: AR/JUR/24111/2017).

221. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Demar SA (TF 28595-I) c/ DGI”, Expte. 36178/2012, del 07/02/2013, y Sala IV, “Estudio Integral de Comercio Exterior SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 75679/2014, del 14/07/2015.

222. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “C.V.L. (TF 27852-I) c/ DGI”, Expte. 40472/2012, del 10/02/2015. En sentido similar, ver Sala II, “Metalúrgica Macons SA (TF 17396) c/ DGI”, del 20/11/2007 (referencia: AR/JUR/12156/2007).

223. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Ramón Sánchez e Hijos SRL c/ DGI”, Expte. 27570/2012, del 20/09/2012.

- iv) El contribuyente omitió la inclusión de bienes en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, las cuales rectificó con motivo de una inspección del Fisco.²²⁴
- v) Ante una simulación de contratos de mutuo que permitió al contribuyente invocar pasivos inexistentes.²²⁵
- vi) Cuando se detectan facturas apócrifas por parte del contribuyente,²²⁶ o bien la declaración de operaciones inexistentes para computar mayor crédito y deducir mayores gastos.²²⁷
- vii) Frente a la utilización de proveedores con total capacidad operativa (v. gr. inexistencia de domicilios, imposibilidad de ubicar a sus directivos, declaración en el impuesto al valor agregado de débitos y créditos por montos similares de modo de no arrojar saldo a pagar, comprobación de que los pagos eran efectivamente percibidos por otros terceros).²²⁸
- viii) El sujeto pasivo del impuesto poseía depósitos que superaban las ventas declaradas y había realizado compras que no se encontraban declaradas ni registradas.²²⁹
- ix) El contribuyente dedujo de la base del impuesto a las ganancias conceptos manifiestamente inadmisibles.²³⁰

224. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Andechaga Jorge Luis (TF 25401-I) c/ DGI”, Expte. 17372/2008, del 15/04/2009, y Sala V, “Pacific Trading c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 41136/2013, del 30/04/2014.

225. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Saks Santiago (TF-20669-I) c/ DGI”, Expte. 9789/2010, del 15/09/2010.

226. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Agroindustrial del Milagro Coop. Ltda. c/ Dirección General Impositiva”, del 19/07/2006, en *LL online* (referencia: AR/JUR/4056/2006).

227. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, IV, “Batco SA (TF22876-I) c/ DGI”, del 06/12/2012, en *LL online* (referencia: AR/JUR/82112/2012).

228. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Huelquen SA c/ EN – AFIP – Resol. 162/11 s/ proceso de conocimiento”, del 13/08/2015, en *LL online* (referencia: AR/JUR/30345/2015).

229. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Genson, Pablo (TF 24477-I) c/ DGI”, Expte. 35395/2010, del 18/08/2011.

230. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Salazar Jorge, Antonio c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 41133/2013, del 11/11/2014.

En definitiva, tal como puede apreciarse de lo expuesto precedentemente, parecería que los tribunales han validado la utilización del sistema de presunciones consagrado en el artículo bajo estudio cuando concurren acciones u omisiones groseras por parte de los contribuyentes. Por el contrario, parecería que, frente a acciones u omisiones menores, han desechado la posibilidad de que se presentara alguna de las hipótesis enumeradas en la norma y, en todo caso, recalificaron la conducta como una infracción culposa en los términos del artículo 45.

Por último, se advierte que en el artículo 48 de dicho cuerpo normativo se sanciona a los agentes de retención o percepción que mantengan en su poder los tributos retenidos o percibidos, una vez vencidos los plazos para ingresarlos.

Si bien el precepto parecería tratarse de una sanción de naturaleza formal, en la medida en que en ningún momento alude a la concurrencia de algún elemento subjetivo –culpa o dolo–, lo cierto es que la jurisprudencia ha entendido que no basta con la mera comprobación del hecho descrito por la norma.

Al respecto, los tribunales entendieron que la infracción en estudio, si bien no requiere una maniobra tendiente a inducir a error al Fisco,

... es de carácter doloso, por lo que incurre en ella el agente de retención que mantiene intencionalmente en su poder, luego de vencidos los términos acordados para ingresar, y sin motivo razonable que lo justifique, las sumas que en su oportunidad retuvo al contribuyente...²³¹

Asimismo, en cuanto a qué debe entenderse como *intención*, se ha señalado que

... si al producirse el vencimiento del plazo para ingresar la retención, cualquier hecho, aserción, simulación, ocultación o maniobra tendiente a apropiarse de ella o, incluso, diferir su ingreso, su conducta configura inmediatamente el ilícito incriminado...²³²

Como consecuencia de lo anterior, es decir, de la concurrencia del elemento dolo, se ha admitido también la posibilidad de alegar excusas absolutorias por parte de los contribuyentes. Así, si bien no se

231. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “La Independencia SA de Transportes (TF 18897-I) c/ DGI”, Expte. 47108/03, del 26/04/2007.

232. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Fundación Arauz (TF 22663-I) c/ DGA”, Expte. 28620/08, del 14/05/2009.

argumentó expresamente, se ha señalado que no resulta punible en los términos del precepto en cuestión el sujeto que ingresó tardíamente sumas que retuvo en concepto de Impuesto a las Ganancias, atento a que la crisis económico financiera del año 2002 ocasionó un estado de necesidad que justificaba la demora.²³³

En esta línea, se ha entendido que no basta el mero error, excusable o no, para entender que se presenta una maniobra tendiente a defraudar al Fisco. En esta línea, se colocó en cabeza del organismo de recaudación la carga de demostrar las circunstancias que permitan configurar el dolo en el actuar del supuesto infractor.²³⁴

Por último, deviene pertinente aclarar que, al igual que la infracción prevista en el artículo 45, el artículo 54 del marco legal bajo análisis exime de las sanciones previstas en los artículos 46 y 48 a los incapaces. Al respecto, cabe remitirse a lo explicado respecto de dicho precepto en la sección de infracciones culposas.

3.3.2. Régimen de la Ley Nº 25246

El citado marco normativo contempla dos infracciones que exigen para su configuración la presencia de dolo por parte del infractor.

Así, se advierte que el artículo 23, primer párrafo de dicho cuerpo legal dispone que la persona jurídica que hubiera recolectado o provisto bienes o dinero, cualquiera sea su valor, con conocimiento de que serán utilizados por algún miembro de una asociación ilícita terrorista, en los términos previstos en el artículo 213 quáter del Código Penal, será sancionado con una multa de cinco (5) a veinte (20) veces el valor de los fondos que proveyó.

Al igual que como se sostuvo en el apartado 3.2.2. –en donde se analizó la falta de naturaleza culposa del régimen en cuestión–, corresponde aclarar que en el acápite IV).3.1. del presente trabajo se concluyó acerca de la vigencia de la sanción en estudio.

233. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Argentina Producciones SRL (TF 21362-I) c/ DGI”, Expte. 17898/09, del 28/10/2010.

234. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Martín Arrondo SRL (TF 21.798-I) c/ DGI”, del 05/07/2007, en *LL online* (referencia: AR/JUR/9594/2007).

Dicho lo anterior, corresponde destacar que el hecho de que la norma requiera el conocimiento por parte del infractor de que los bienes o dinero van a ser empleados por una asociación ilícita terrorista, conlleva nuestro parecer a que la infracción, en tanto supone una intención del autor de realizar la acción típica, posea naturaleza dolosa.

Por otro lado, el apartado 2 del precepto en estudio también prevé otra sanción dolosa, la cual, en tanto remite al artículo 22 de la ley, sanciona con una multa de cincuenta mil pesos (\$50.000) a quinientos mil pesos (\$500.000) al órgano o ejecutor de la persona jurídica que revele información de carácter secreto de la Unidad de Información Financiera.

Si bien en este supuesto el legislador no acompañó a la descripción de la conducta la intencionalidad que debe tener esta, cabe poner de relieve que la norma presenta una remisión al delito contemplado en el artículo anterior, el cual resulta un supuesto especial de la revelación de secretos previsto en el artículo 157 del Código Penal. Este último supuesto, según ha afirmado la doctrina, requiere para su configuración la presencia de dolo por parte del sujeto que realiza la conducta típica.²³⁵ En tales condiciones entendemos que la infracción de que se trata, en la medida en que resulta una variante del tipo penal especial, requiere también dolo por parte del sujeto activo.

Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, al igual que la figura de índole culposa contemplada en el marco legal en estudio, no se advierten precedentes sobre al alcance que corresponde conferir a los preceptos en análisis. No obstante, entendemos que, frente a la falta de previsión al respecto, corresponderá evaluar la culpabilidad del infractor de conformidad con las disposiciones del Código Penal.

3.4. Infracciones de carácter formal

Las infracciones denominadas *formales* resultan la figura más habitual dentro del Derecho Administrativo sancionador. Su estructura, a diferencia de las infracciones culposas o dolosas, se encuentra constituida por una simple omisión o comisión antijurídica que no requiere de un resultado lesivo como tampoco encontrarse precedida de dolo o culpa.

En este orden de ideas, se plantea el interrogante de si en este tipo de infracciones resulta admisible la alegación de alguna de las causales

²³⁵ Creus, Carlos, *op. cit.*, T. I, p. 403.

exculpatorias, o bien, dicho tipo de planteos deviene inadmisibles y, en consecuencia, se concluye que se trata de una responsabilidad objetiva.

Sobre el particular, se puede sostener que existen dos posturas al respecto: por un lado, una parte de la doctrina y jurisprudencia entiende que resulta innecesario analizar la culpabilidad para que el infractor resulte responsable, siendo que dicho aspecto únicamente se ponderará a los efectos de graduar el monto de la infracción. En esta vertiente podemos también enrolar a aquellos pronunciamientos que si bien sostienen como principio que la culpabilidad constituye un elemento de la sanción, luego quitan todo tipo de relevancia al error u otro aspecto que podría incidir sobre la culpabilidad, dado que, en definitiva, más allá de que no lo sostiene en forma expresa, ello implica consagrar una forma de responsabilidad objetiva.

Por el contrario, existen también ciertos autores y pronunciamientos judiciales que han otorgado algún tipo de entidad al elemento subjetivo al momento de analizar si un sujeto ha incurrido en una infracción de carácter formal. Así, a modo de ejemplo, cabe citar a Carlos Balbín, quien sostiene como causales de exclusión el caso fortuito, la fuerza mayor, el error de hecho insuperable, el error de derecho y la confianza legítima.²³⁶

Tal como se verá seguidamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal no tienen una postura del todo clara al respecto.

3.4.1. Régimen de la Ley N° 11683

Reseñado el marco general teórico de las infracciones de naturaleza formal, corresponde señalar que la Ley N° 11683 contiene diversas infracciones de índole formal a partir de su artículo 38. Así, el marco legal en cuestión prevé la aplicación de multas, clausura, decomiso, interdicción y secuestro de mercadería y suspensión en el uso de matrículas ante el incumplimiento diversos deberes formales que se colocan en cabeza del contribuyente.

236. Balbín, Carlos, *op. cit.*, p. 469; en sentido análogo, ver Suay Rincón, José, "El derecho administrativo sancionador: perspectivas de reforma", en *Revista de Administración Pública*, N° 109, Madrid, 1986, pp. 185-216.

Sin perjuicio de ello, el legislador ha separado el control judicial del accionar de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Así, las sanciones de multa previstas en los artículos 38, su subsiguiente sin numeración, 39 y los dos preceptos que se encuentran agregados a continuación –también sin numeración– serán revisables a través de la vía contemplada en los artículos 70, a 74, 76, 82 y 192, es decir, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o Juzgado Nacional de Primera Instancia y, por vía de apelación, por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Por el contrario, en los casos de las sanciones previstas en los artículos 40 y su subsiguiente sin numeración (multa, clausura, decomiso, interdicción y secuestro de mercadería y suspensión en el uso de matrículas), se deberá seguir el procedimiento previsto en los artículos 77, 78, que prevé el control judicial por parte de la Justicia Nacional en lo Penal Económico, o los Juzgados Federales en el interior del país.

A continuación, y dada la diferencia descrita en los párrafos precedentes, serán analizadas por separado las sanciones en cuestión.

3.4.1.1. SANCIONES DE MULTA

Los deberes formales cuyo incumplimiento genera la imposición de una multa se vinculan esencialmente con la información que los contribuyentes deben brindar a la Administración Federal de Ingresos Públicos. Asimismo, también se prevé dicho tipo de sanción ante la falta de presentación de declaraciones juradas. Por lo demás, el régimen bajo análisis, tal como se refirió en el apartado IV).2.3.3 del presente, contempla una infracción residual que tiene como consecuente la aplicación de una multa a las:

... violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.²³⁷

Descriptos los preceptos que serán analizados en este apartado, cabe aclarar que de la investigación efectuada se advirtió que el fisco federal, a diferencia de otros organismos y entidades de la Administración

²³⁷ Art. 39, primer párrafo.

Nacional, no suele utilizar con frecuencia la facultad que le confieren las normas en cuestión, por lo que se verifican pocos antecedentes jurisprudenciales del tema.

Dicho lo anterior, deviene pertinente destacar, en primer lugar, que los Tribunales han señalado que el bien jurídico protegido por este tipo de normas radica en la protección de la Administración Tributaria en cuanto a sus funciones vinculadas a la determinación de las obligaciones tributarias y a la verificación y fiscalización del cumplimiento que de ella hagan los responsables. En tales condiciones, lo que se busca sancionar a través de dichas normas es la falta de colaboración por parte de los contribuyentes con el Fisco Federal.²³⁸

Ahora bien, al margen de las diferencias que presentarían cada una de las infracciones, se advierte que existe un elemento en común en todas ellas, en tanto ninguna sujeta la imposición de la sanción a la existencia previa de culpa o dolo por parte del contribuyente. Es decir, parecería que, una vez realizada la conducta prevista en la norma, se aplicará el consecuente legal, el cual, en estos casos, radica en la imposición de una multa, independientemente de la existencia de un factor que podría exculpar al infractor.

Sin embargo, los Tribunales no han tenido un criterio uniforme en cuanto a la posibilidad de alegar alguna excusa exculpatoria en este tipo de normas a fin de ser eximido de la sanción.

En tal orden de ideas, se advierte que en algunos supuestos se entendió que las infracciones bajo estudio poseían naturaleza penal, por lo que podía alegarse, entre varias cuestiones, un error esencial de hecho, error de derecho, caso fortuito o fuerza mayor.²³⁹ Por el contrario, en otros precedentes se evaluó el elemento culpabilidad únicamente a los efectos de calcular la cuantía de la infracción,²⁴⁰ es decir, que resultó irrelevante, a los efectos de evaluar la existencia de la infracción, la

238. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, "Campisi, Norberto D. y Campisi Claudio C. (TF 21.896-I) c/ D.G.I.", Expte. 27854/05, del 12/04/2007.

239. Ídem.

240. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, "CIMA S.A. (TF 23.329-I) c/ D.G.I.", Expte. 106/06, del 25/09/2008. En sentido similar, ver Sala V, "Centro Argentino de Investigación y EMLYCSA (TF 21523-I) c/ D.G.I.", Expte. 21.929/2004, del 28/02/2005.

mayor o menor culpabilidad del contribuyente. Ello, en cuanto dicho elemento recién fue tenido en cuenta al momento de fijar a cuánto debía ascender la multa: a mayor la culpabilidad, se derivaría un mayor monto de la sanción.²⁴¹

Más recientemente en el tiempo, se ha adoptado una postura más cercana al primer criterio al que se hizo alusión, en la medida en que se afirmó, en el marco de una multa de naturaleza formal, que

... El error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación, toda vez que el principio de culpabilidad, que exige, como presupuesto para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas, rige en el campo del derecho represivo tributario [...] Sin embargo, quien pretenda exculparse en el campo de las obligaciones fiscales con fundamento en los planteos señalados, deberá acreditar de un modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta...²⁴²

En tal contexto, se observa que el criterio seguido por los Tribunales resulta poco consistente con el que han seguido para las infracciones de carácter culposas previstas en el marco normativo bajo análisis. Ello, dado que, a diferencia de los preceptos analizados en este apartado, el artículo 45 de la Ley N° 11683 contempla expresamente la posibilidad de alegar un error excusable.

Adicionalmente, cabe adelantar que, tal como será desarrollado ulteriormente, la falta de un criterio claro se revela, en cierta medida, también en las posturas que se han adoptado respecto a las infracciones previstas en los regímenes contenidos en las Leyes N° 21526 y 25246. Ello, en tanto en dichos regímenes legales, si bien se ha aceptado como criterio general que la culpabilidad resulta independiente de la

241. Dicho criterio también es el propuesto por autores como Giuliani Fonrouge, quien sostuvo al respecto que “la naturaleza formal de las infracciones [...] hace que, en principio, la multa sea aplicable por la sola existencia de la transgresión; pese a lo cual, como el juez debe elegir entre un máximo y un mínimo de la multa, necesariamente debe valorar la conducta del infractor para la justa graduación de la sanción”. Ver Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, *op. cit.*, p. 283.

242. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Banco Piano c/ EN – AFIP – DGI Resol (GECO) 31/08 (SUM S/020/122/07) c/ Dirección General Impositiva”, Expte. 13680/2008 del 12/03/2015.

configuración de la infracción, se presentan ciertos precedentes donde se ha dado a entender que dicho elemento también forma parte de la estructura sancionatoria.

3.4.1.2. SANCIONES DE CLAUSURA, DECOMISO, INTERDICCIÓN Y SECUESTRO DE MERCADERÍAS Y SUSPENSIÓN EN EL USO DE MATRÍCULAS

Reseñado el alcance que los Tribunales han conferido a las infracciones de carácter formal previstas en los artículos 38, 39 y los que no contienen numeración entre estos últimos, corresponde recordar que a partir del artículo 40 se faculta al Fisco Federal a la imposición de sanciones que parecerían tener una mayor gravedad ante el incumplimiento de deberes de índole formal.

Así, corresponde recordar que, tal como fue señalado en el acápite IV).2.2.5, la norma mencionada en el párrafo anterior contempla la posibilidad de imponer clausura de dos (2) a seis (6) días ante diversas acciones u omisiones de los contribuyentes que, conforme fue señalado por los Tribunales, dificultan el debido contralor de la Administración Federal de Ingresos Públicos.²⁴³

Aclarado lo anterior, deviene pertinente destacar que las infracciones en cuestión comparten dos factores con aquellas que fueron objeto de análisis en el apartado anterior: el bien jurídico protegido y la poca claridad que han tenido los tribunales cuando se han expresado acerca de su naturaleza jurídica. Incluso, como consecuencia de esto último, se ha adoptado una postura sumamente ecléctica sobre qué alcance debe conferírsele a las normas bajo análisis.

En este orden de ideas, se observa, en primer lugar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que la sanción de clausura prevista en el aludido artículo 40 resulta una medida de naturaleza penal.²⁴⁴ Corresponde recordar que, para arribar a dicha conclusión el Máximo Tribunal federal se ha remitido a las consideraciones expresadas en el caso “Dumit, Carlos José c/ Instituto Nacional de Vitivinicultura s/ demanda contencioso administrativa”.²⁴⁵

243. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, “Moroian, Gervorg”, Expte. 45143/2001, del 04/07/2001.

244. CSJN, Fallos: 321:1043.

245. CSJN, Fallos: 284:150.

Ahora bien, en el aludido precedente se encontraba únicamente en debate la constitucionalidad del efecto devolutivo con que se concedían los recursos directos interpuestos contra una sanción de clausura aplicada por una entidad de la Administración Pública Nacional. Fue en dicho contexto que el Címero Tribunal entendió qué medida en cuestión poseía carácter penal, es decir, para objetar que la Administración la pueda hacer efectiva sin previo control judicial.

Si bien ulteriormente el Máximo Tribunal federal afirmó que la sanción de clausura se encontraba sujeta a la presencia del elemento subjetivo –extremo cuya carga de la prueba colocó en cabeza del contribuyente–,²⁴⁶ entendemos que no se presentan elementos para concluir, al menos sin un argumento adicional, que las infracciones en estudio poseen naturaleza penal y, en consecuencia, aplicar sin ningún tipo de matiz las excusas exculporias contenidas en el artículo del Código Penal.

Frente a ello, se advierte que la postura sostenida por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico resulta poco homogénea. Ello es así, en la medida en que en ciertas oportunidades ha sostenido que la sanción resulta válida independientemente de la efectiva producción de un daño al Fisco, por lo que el solo hecho de realizar la conducta típica habilita a la entidad de recaudación a su imposición.²⁴⁷ Sin embargo, en otros precedentes ha afirmado que la sanción de clausura posee naturaleza penal.²⁴⁸

Como consecuencia de lo anterior, se ha admitido la alegación de ciertas causales exculporias, pese al carácter formal de las infracciones. Así, han admitido que la sanción puede ser válidamente dejada sin efecto en el supuesto de acreditar un error o desconocimiento no imputable al contribuyente.²⁴⁹

En línea con lo anterior, cabe destacar que se ha dejado sin efecto una sanción de clausura, con motivo de que, si bien el contribuyente

246. CSJN, Fallos: 316:1313.

247. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, “D. A. S. A.”, Expte. 414, del 26/06/2018. En sentido similar, ver trib. cit. “Pruzan, Adriana Claudia”, Expte. 50437, del 26/08/2006, y “Tanua S.A.”, Expte. 44915, del 01/11/2000.

248. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, “O.D.”, Expte. 64528, del 17/09/2013.

249. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, “B.M. J.”, Expte. 64579, del 07/02/2014.

no poseía controlador fiscal al momento de la inspección, ello se encontraba motivado en que lo había retirado a fin de homologarlo, por lo que se concluyó que dicho extremo encuadraba en un “error que elimina el elemento subjetivo requerido en toda infracción”.²⁵⁰

A las causales aludidas precedentemente, corresponde agregar el supuesto de caso fortuito o fuerza mayor, institutos también aplicados a fin de dejar sin efecto este tipo de sanciones.²⁵¹

Por último, corresponde agregar que, al igual que las infracciones dolosas y culposas, el artículo 54 dispone que las infracciones previstas en los artículos 39 y 40 no podrán aplicarse las personas incapaces. Si bien alude únicamente a dos de los varios supuestos de la larga categoría de infracciones formales, entendemos que correspondería extender la solución al resto de las faltas, las cuales fueron agregadas con posterioridad al texto ordenado dispuesto por el Decreto N° 821/1998. Ello es así, en la medida en que devendría manifiestamente contradictorio sostener que, frente al mismo bien jurídico tutelado, solo respecto de las sanciones contempladas en los referidos preceptos se excluye a las personas con capacidad restringida.

En definitiva, las consecuencias que se han derivado del carácter formal de la sanción resultan sumamente poco claras, por lo que entendemos que, en última instancia, dependerá mayormente del fuero que evalúe la legitimidad de la sanción aplicada.

3.4.2. Régimen de la Ley N° 21526

3.4.2.1. EL MARCO NORMATIVO GENERAL: LAS INFRACCIONES FORMALES COMO SANCIONES DE CARÁCTER OBJETIVO

El punto de partida del régimen sancionatorio de la Ley N° 21526 radica en que, tal como fue señalado en el acápite IV).2.3.1, las conductas consideradas ilícitas deben construirse sobre la base de lo dispuesto en dicho plexo legal y en numerosos marcos normativos que, en última instancia, establecen diversas obligaciones en cabeza de entidades financieras y casas de cambio y, paralelamente a ello, confieren

250. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, “Jalil, Julio”, Expte. 42881, del 20/10/1999.

251. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, “Paik Kyung Hi”, Expte. 53842, del 10/08/2005.

al Banco Central de la República Argentina potestades para complementar tales exigencias.

Además, cabe recordar que en la aludida oportunidad se señaló que el consecuente legal surgía de integrar lo dispuesto en el artículo 41 del mencionado cuerpo legal y la reglamentación que dicta la citada entidad, de conformidad con lo dispuesto por dicha norma.

En dicho marco, corresponde destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que las sanciones en cuestión tienen por finalidad evitar o corregir, mediante la amenaza de la sanción disciplinaria, conductas que constituyan un apartamiento de las reglas a que debe atenerse estrictamente la actividad de los intermediarios financieros, con prescindencia de las eventuales consecuencias que pudieran derivarse de aquellas.²⁵²

Delimitado el marco normativo que será analizado a continuación, corresponde adelantar que, independientemente de la mayor o menor entidad de las infracciones, los Tribunales han entendido que todas ellas poseen naturaleza formal. A partir de dicha premisa, sin perjuicio de las salvedades señaladas en el acápite siguiente, han entendido que el elemento culpabilidad resulta ajeno a la configuración del tipo infraccional.

Así, se ha sostenido que

... el reproche de las conductas puede surgir de su contrariedad objetiva con la regulación y del daño potencial que de ello se derive, motivo por el cual tanto la existencia de dolo como el resultado, son indiferentes, *sin que el elemento subjetivo revista la calidad de condición necesaria de la punición*. El carácter técnico administrativo de las irregularidades allí previstas posibilita que esas infracciones se produzcan solo por el potencial daño que provoque una actividad emprendida sin cumplir con las exigencias legales, careciendo de toda entidad [...] la falta de un efectivo daño al interés público y privado que el sistema legal tiende a preservar. Se trata de ilícitos [...] en los que el resultado no quita antijuridicidad a los hechos en que se fundan las sanciones...²⁵³

252. CSJN, Fallos: 321:747.

253. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, "Banco Privado de Inversiones SA y otros c/ BCRA s/ entidades financieras -ley 21.526- art. 42", Expte. 48607/2015, del 10/05/2016, "Alvarado Pedro Alberto Carlos y otros c/ BCRA - Resolución N° 379/08 (Expte. 100298/07 Sum. Fin. 761)", Expte. 1412/2009, del 12/07/2012, y "Metrópolis Casa de Cambio SA y otro c/ BCRA - Resol. N° 601/10

En línea con lo anterior, se ha expresado que

... el cargo imputado [...] se basa en la verificación de un defecto formal en el ejercicio de su actividad y que, en el caso, el BCRA no constató la existencia de real perjuicio para terceros [...] Si bien ambas circunstancias son invocadas como defensas por el propio recurrente, ellas no obstan a que el BCRA ejerza sus potestades de control y, frente a la comprobación de infracciones como la de autos, aplique las sanciones que correspondan. Por lo demás, el ordenamiento no exige que las infracciones conduzcan a un resultado determinado para que fuesen aplicables por el BCRA la sanción es establecidas por el art. 41 de la ley 21.526, sino que se trata de pautas que dicho organismo debe tener en cuenta, entre otras, al momento de la aplicación de las multas...²⁵⁴

A lo antedicho, debe añadirse también que el régimen sancionatorio bajo análisis “no requiere la existencia de un daño concreto derivado del comportamiento irregular pues el interés público se ve afectado aun por el perjuicio potencial que aquel pudiere ocasionar”.²⁵⁵

De los precedentes transcritos, puede extraerse que, de acuerdo a lo señalado por las Salas I, II, III y IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, las sanciones aplicadas por el Banco Central de la República Argentina reúnen las siguientes particularidades: i) su configuración resulta completamente independiente de la presencia de dolo o culpa por parte del infractor; ii) el resultado que se derivó de la realización de la conducta típica, es decir, la apreciación de la existencia de un daño y, eventualmente, su gravedad, carecen de trascendencia al momento de evaluar si el supuesto infractor cometió el hecho.

(Expte. 100457/06 Sum. Fin. 1189)”, Expte. 10082/2011, del 15/09/2011. En sentido análogo, ver Sala I, “Banco Mercurio SA y otros c/ BCRA – Resol. 376/06 (Expte. 100435/05 Sum. Fin. 1134)”, Expte. 20772/2007, del 20/05/2010 (el destacado me pertenece).

254. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Banco Provincia de Tierra del Fuego c/ BCRA – Resol. 325/13 (Expte. 100092-06 Sum. Fin. 1214)”, Expte. 35117/2013, del 09/04/2015

255. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Castro María Clementina y otros c/ BCRA – Resol. 153/04 (Expte.100129/01 Sum. Fin. 852)”, Expte. 1170/2005, del 07/02/2008, y “Sanagustín Raúl Omar y otros c/ BCRA – Resol. 345/06 (Expte. 100963/84 Sum. Fin. 646)”, Expte. 34609/2007, del 16/02/2010. En sentido similar, ver Sala III, “Boltiansky Juan y otros c/ BCRA – Resol. 46/07 (Expte. 100010/96 Sum. Fin. 882)”, Expte. 8174/2009, del 25/03/2010.

A partir de lo expresado, es dable concluir, al menos en forma provisional, que las infracciones bajo estudio resultan casi idénticas a una sanción de naturaleza objetiva, en la medida en que el mero cumplimiento de la acción u omisión contemplada en la norma conlleva la aplicación de la sanción. De este modo, no incidirá en su configuración el hecho de que el sujeto pudiera haber incurrido en alguna circunstancia que excluya la culpabilidad, como tampoco la mayor o menor magnitud de un eventual perjuicio.²⁵⁶

Incluso, lo sostenido en el párrafo anterior se corrobora también por el hecho de que los Tribunales también han admitido la imposición de sanciones a cierto personal de las personas jurídicas que cometieron la infracción (directores, miembros del consejo de vigilancia, síndicos, liquidadores, gerentes, auditores, accionistas, etc.) bajo premisas sustancialmente similares a las que se hizo alusión precedentemente.

En este sentido, señalaron que la responsabilidad que correspondía atribuir a los directores, síndicos y demás funcionarios de tales entidades encontraba fundamento en que “los principios rectores del sistema normativo consagrado por la ley 19.550 [...] resultan del mismo modo, o con mayor razón, aplicables a la actividad desplegada por una entidad financiera”. A partir de dicha premisa, se entendió que

... en el esquema de responsabilidad trazado por la ley 21.526 no sólo es dable formular el reproche a los autores directos de las transgresiones imputadas, sino también a aquellos que por haber omitido la conducta debida en razón de las funciones inherentes a sus cargos, posibilitaron que otros cometieran tales faltas...²⁵⁷

256. Señala Moreno Trapiella que resulta contrario al principio de *plena jurisdicción* aquellas normas que poseen este tipo de infracciones. Agrega al respecto que las infracciones formales poseen únicamente sentido si se parte de que se presentan diferencias cualitativas entre los ilícitos administrativos y penales, ya que, a partir de dicha premisa, puede atenuarse la exigencia de culpabilidad en la rama jurídica que nos encontramos analizando (ver Moreno Trapiella, Prudencio, *op. cit.*, pp. 177-181).

257. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Banco de la Provincia de Tierra del Fuego y otros c/ BCRA s/ entidades financieras – ley 21.526”, Expte. 38831/2013, del 11/04/2017. En sentido análogo, ver Sala I, “Romero Juan José y otros c/ BCRA - Resol 89/04 (exp. 1000196/00 Sum Fin 966)”, Expte. 23822/2004, del 19/10/2010, y Sala III, “Cambio Santiago SA y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras – ley 21.526”, Expte. 6337/2016, del 02/02/2017.

En esta línea, los Tribunales han descartado que, en principio, tales sujetos puedan exonerarse de responsabilidad a partir de su falta de intervención en la infracción. Además, a diferencia de lo que sucede con el régimen contemplado en la Ley N° 11683,²⁵⁸ se han desechado argumentos sobre la base de la eventual ignorancia, en la medida en que se entendió que ello comportaba “el incumplimiento de sus deberes y que dicho ámbito de responsabilidad no se excluye con base en un proceder negligente derivado del deficiente ejercicio del contralor de la actividad desarrollada y del deber de vigilancia de otros órganos”.²⁵⁹

3.4.2.2. EL ELEMENTO SUBJETIVO COMO FACTOR PARA GRADUAR LAS INFRACCIONES

Descriptos los principios generales del marco bajo análisis, podemos sostener, tal como se señaló precedentemente, que la alegación de causales exculporias no resulta un elemento a considerar al momento de analizar la comisión de la infracción. No obstante ello, tal como será desarrollado a continuación, tal cuestión no significa que dicho extremo devenga completamente irrelevante en este régimen normativo.

En efecto, si bien la culpabilidad resulta ajena a la configuración de las infracciones de dicho plexo normativo, el aspecto en cuestión resulta uno de los factores al momento de cuantificar la sanción. De este modo, la menor o mayor relevancia de la conducta infraccional tendrá incidencia en la graduación de la sanción que corresponderá aplicar.²⁶⁰

Al respecto, corresponde destacar que la última parte del ya aludido artículo 41 confirió al Banco Central de la República Argentina la facultad de reglamentar la aplicación de multas y, a dicho fin, especificó que debía tener en cuenta: i) la magnitud de la infracción; ii) el perjuicio ocasionado a terceros; iii) el beneficio generado para el sujeto infractor; iv) su volumen operativo; y v) la responsabilidad patrimonial de la entidad.

De conformidad con dicha habilitación, la mencionada entidad sancionó la Comunicación “A” 6202, por conducto de la cual dispuso el

258. Ver, a tales efectos, el apartado 3.4.1. del presente trabajo.

259. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Condecor SA Cía. Financiera sumario a la entidad y a las personas físicas s/ recurso de apelación c/ resolución 216/82 B.C.R.A.”, Expte. 4373, del 05/02/1998.

260. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Compañía Financiera Central para la América del Sud S.A. (en liq.) y otros c/ B.C.R.A. (Resol. 354/97) (Exp. 100213/85 Sum.Fin. 791)”, Expte. 27855/97, del 10/02/2000.

modo en que debían ponderarse los elementos aludidos en el párrafo anterior, a fin de determinar la mayor o menor cuantía de la sanción.

Así, respecto de la magnitud de la infracción, el Banco Central de la República Argentina especificó que, a tales efectos, debía tenerse en cuenta: i) cantidad y monto total de las operaciones en infracción –de tratarse de hechos susceptibles de apreciación pecuniaria–; ii) cantidad de cargos infraccionales; iii) la relevancia de las normas incumplidas dentro del sistema de normas que regulan la actividad; iv) la duración del período infraccional; y v) el impacto sobre la entidad y/o el sistema financiero.

Por otra parte, en cuanto al perjuicio que se ocasione a terceros, la aludida entidad determinó que se valorará las sumas que el sujeto sumariado dejó de abonarle a este o a las personas humanas o jurídicas que tuvieron relación con el infractor.

En otro orden de ideas, en lo que refiere al beneficio generado para el sujeto sancionado, se tiene en cuenta la ganancia obtenida en razón de la configuración de la infracción tanto para la entidad sumariada, como para las personas humanas responsables de la transgresión o para las personas humanas y/o jurídicas vinculadas a ellas.

Por otro lado, el volumen operativo del infractor únicamente será materia de ponderación en aquellos sumarios en que se detecte el ejercicio de la intermediación financiera no autorizada.

En cuanto a lo demás, se tendrá en cuenta la responsabilidad patrimonial computable²⁶¹ informada por la entidad al momento de ser graduada la sanción, o bien la mayor que se haya declarado durante el período en que se produjeron las conductas típicas, la que fuese mayor.

Por lo demás, también se contemplan como factores atenuantes los siguientes: i) reconocimiento de la conducta infraccional, cooperación y adopción de medidas correctivas con anterioridad o posterioridad a la apertura del sumario; ii) demostración clara del funcionamiento adecuado de los controles internos; iii) pago de cargos

261. La definición de dicho guarismo está disponible en: www.bcra.gov.ar/pdfs/marco_legal_normativo/marco%20normativo.pdf. En resumen, se entiende como responsabilidad patrimonial computable a la suma entre el patrimonio neto básico (PNb que se obtiene a partir de la siguiente fórmula: capital ordinario nivel uno COn1 – conceptos deducibles de capital ordinario nivel uno CDCOn1 + capital adicional nivel uno CAN1 – conceptos deducibles del capital adicional de nivel uno CDCAn1) y el patrimonio neto complementario (PNC).

en tiempo y forma; iv) detección e información al BCRA por parte del sumariado del incumplimiento y su subsanación inmediata.

En otro orden de ideas, factores agravantes que se detallan a continuación: i) comisión con conocimiento deliberado o mediante la utilización de ardides tendientes a ocultar el incumplimiento; ii) advertencias previas del BCRA y otros antecedentes con conocimiento del sumariado no computables como reincidencia; iii) continuación de la infracción luego de advertida por el BCRA.

Por último, y únicamente en cuanto a las personas de existencia visible, se tendrá en cuenta el lapso de tiempo de actuación dentro de la entidad respecto del total del período infraccional en el caso de que no coincidan, así como el grado de intervención en los hechos investigados.

En este estado, cabe señalar que los Tribunales, en líneas generales, han exigido al Banco Central de la República Argentina que en toda resolución sancionatoria exprese el modo en que pondera tales elementos a fin de arribar a la sanción que estima pertinente. En otras palabras: se le exige que en el elemento motivación del acto sancionatorio exprese la mayor o menor entidad de la culpabilidad del infractor a fin de justificar tanto el tipo de sanción que impone, como también su *quantum*, aspectos que resultan materia de revisión judicial.²⁶²

En tales condiciones, han sido declarados nulos actos administrativos que no expresaron los elementos que se valoraron a los efectos de calcular el alcance de sanciones de inhabilitación y multa. Al respecto se entendió que la invocación genérica de los parámetros tales como “las características y envergadura de las infracciones imputadas, las circunstancias de los ilícitos, la entidad del cargo, la magnitud de las infracciones, el grado de participación de los sumariados en los ilícitos investigados y las circunstancias agravantes y/o atenuantes de su responsabilidad...” resulta insuficiente para justificar la cuantía de las sanciones.²⁶³

262. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “El Dorado SA y otros c/ BCRA Resol. 286/13 (Expte. 100528/06 Sum. Fin. 1206)”, del 25/11/2014 y “Presti José Luis y otros c/ BCRA - Resol 270/10 (Expte. 53137/02 sum fin 1098)”, Expte. 28850/2013, del 22/09/2011.

263. Ídem, Sala I, “Banco Finansury otros c/ Banco Central de la República Argentina s/recurso directo de organismo externo”, Expte. 14724/2014, del 17/03/2015; “Davatur c/ BCRA -Resol. 551/10 (Expte. 100480/04 -Sum Fin. 1109-)”, Expte. 46551/2011, del 21/03/2013; y “Miguel, Alicia y otro c/ BCRA -Resol. 365/06 (Expte. 101075/84 Sum. Fin. 649)”, Expte. 1920/2008, del 17/05/2012.

Es que, tal como se ha sostenido en otro precedente, la expresión de los fundamentos en el acto sancionatorio permite evaluar la proporcionalidad entre la gravedad de las faltas y la entidad de las sanciones que se imponen, extremo que debe ser satisfecho por parte de la autoridad administrativa, independientemente de la gravedad de la falta, máxime cuando frente a infracciones idénticas se aplicaron sanciones sustancialmente inferiores.²⁶⁴

A lo antedicho, cabe agregar que también se ha arribado a idéntica conclusión en los supuestos en que, si bien se expresaron las razones para motivar la sanción, no existía una correlación razonable entre ellas y las infracciones objeto de reproche. Así, se entendió que la inexistencia de dolo por parte de los infractores –extremo incluso reconocido por el Banco Central de la República Argentina–, y la ausencia de cuantificación económica, conllevaban que no se encontraba “configurado supuesto alguno de suficiente gravedad que las justifique en forma razonable...”²⁶⁵

Adicionalmente, se ha resuelto que la falta de intencionalidad de los infractores, sumado a la inexistencia de perjuicio a terceros, determinaba la inadmisibilidad de aplicar una sanción de inhabilitación y la reducción a la mitad de las multas que había aplicado el Banco Central de la República Argentina.²⁶⁶

Por lo demás, a partir dicho tipo de análisis, se ha especificado que las sanciones que se imponen a los integrantes de los órganos de administración de las entidades financieras deben:

... guardar la necesaria proporción con los períodos de actuación y las responsabilidades respectivamente ejercidas por cada uno de ellos. De lo contrario, y teniendo en cuenta que la sanción tiene una finalidad preventiva, más que represiva, no se guardaría la necesaria relación de medio a fin entre el acto de imposición de la multa y los fines tenidos en cuenta por las normas que atribuyen la potestad sancionatoria al órgano emisor del acto...²⁶⁷

264. Ídem, Sala V, “Pomerantz, Jorge Luis c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras – ley 21.526”; Expte. 5117/2016, del 14/09/2017.

265. Ídem, Sala IV, “Olano, Eduardo Hipólito y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras”, Expte. 39386/2013, del 02/07/2015.

266. Ídem, Sala IV, “Casa de Cambio Maguitur SA y otros c/ BCRA – Resol. 341/13 (Ex. 101004/05 Sum Fin. 1197)”, Expte. 35804/2013, del 19/05/2015.

267. Ídem, Sala V, “Eves SA y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras – ley 21.526 – art. 42”, Expte. 51476/2015, del 23/08/2016 y “Grunhaut,

3.4.2.3. LA FLEXIBILIDAD DE LAS INFRACCIONES OBJETIVAS. EL ELEMENTO CULPA COMO CONSTITUTIVO DE LA INFRACCIÓN

Sin perjuicio de lo desarrollado en los acápites anteriores, se observa que la regla general en el modo en que se ha evaluado la culpabilidad en este régimen infraccional, es decir, su ponderación recién al momento de cuantificar la infracción, encuentra ciertas excepciones que dificultan la construcción de una línea interpretativa uniforme por parte de los Tribunales.

En este sentido, cabe hacer notar, en primer lugar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha deslizado en limitadas ocasiones que devenía inadmisibles la imposición de sanciones al amparo del régimen bajo estudio si no se presenciaba la existencia de cierta culpa por parte de los sujetos infractores.²⁶⁸

Por su parte, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha adoptado una tesitura similar que modifica sustancialmente el carácter objetivo al que venimos haciendo alusión.

En este sentido, se advierte que en algunas oportunidades han entendido que, pese al carácter formal de las infracciones, debía concurrir para su comisión una *mera culpa por acción u omisión*.²⁶⁹

Asimismo, si bien ha desechado la alegación de ciertas situaciones que los sancionados calificaron como un estado de necesidad –atento a que, según se alegó, una operatoria podía hacer peligrar el proceso de saneamiento en que se encontraba–, se sostuvo que podría admitirse la prueba de un error o ignorancia de carácter invencible.²⁷⁰

En esta línea, también se ha admitido que las personas físicas que se desempeñan en el marco de la entidad financiera podrían llegar a ser exoneradas de la sanción si demuestran una conducta diligente en

Enrique Luis y otros c/ BCRA Resol. 372/11 (Expte. 100451/05) Sum. Fin 1135”, Expediente 8344/2012, del 07/03/2013).

268. CSJN, Fallos: 319:3033 y disidencia del Dr. Zaffaroni en 330:3714.

269. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, “Banco Alas Cooperativo Limitado (en liquidación) y otros c/ Banco Central de la República Argentina. Resol 154/94”, Expte. 27035/1995, del 19/02/1998). En sentido análogo, ver Sala III “Banco Serrano Coop. Ltda. y otros c/ B.C.R.A. –Resol. 1038/91– (Sumario 524)”, Expte. 602/1994, del 15/10/1996.

270. Ídem, Sala IV, “Banco Bi Creditanstalt SA y otros c/ BCRA – Resol. 324/13 s/ entidades financieras – ley 21.526”, Expte. 37064/2013, del 16/06/2015.

el cumplimiento de sus obligaciones específicas, o que el control o la supervisión sobre los hechos objeto de la infracción les hubieren sido absolutamente ajenos.²⁷¹

Incluso, se ha declarado la nulidad de una resolución sancionatoria del Banco Central de la República Argentina, con fundamento en que la infracción que se le endilgaba a la entidad financiera –adelantos transitorios al sector público no financiero sin autorización del Banco Central de la República Argentina– tenía como fundamento una situación que el sumariado calificó como *fuera mayor* (estado de necesidad), en la medida en que los fondos habían sido destinados al pago de las remuneraciones de personal de Municipios que se encontraban temporalmente sin liquidez. Si bien el Tribunal declaró la nulidad del acto por falta de fundamentación, lo cierto es que, en definitiva, tuvo en cuenta que la aludida entidad no había tomado en cuenta dichos extremos al momento de resolver el sumario.²⁷²

En tales condiciones, y a diferencia de los antecedentes a los que se hizo alusión en el apartado anterior, en estos casos no se analizó la correlación que debe existir entre la gravedad de la infracción y las sanciones que se impusieron, sino que, en todo caso, se tuvo en cuenta la incidencia que tendría un factor exculpatorio sobre la configuración de la infracción.

Por último, se advierte que el principio de culpabilidad ha sido tenido en cuenta también en ciertos supuestos en los cuales se había producido el fallecimiento del sujeto sancionado. En tales ocasiones, se declaró la extinción de la acción represiva de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59 del Código Penal pese a, incluso, encontrarse firme la sanción que se le había oportunamente aplicado.²⁷³ Sobre ello, no resulta ocioso recordar que dicha circunstancia extintiva es

271. Ídem, Sala II, “Banco Privado de Inversiones SA y otros c/ BCRA s/ entidades financieras -ley 21.526- art. 42”, Expte. 48607/2015, del 10/05/2016. En sentido análogo ver, Sala IV “Olano, Eduardo Hipólito y otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ Entidades Financieras”, Expte. 39386/2013, del 02/07/2015.

272. Ídem, Sala IV, “Banco Macro y Otros c/ Banco Central de la República Argentina s/ entidades financieras – ley 21.526 – art. 42”, Expte. 19971/2015, del 13/07/2016.

273. Ídem, Sala I, “Baddessich Andrés Juan c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, Expte. 49905/2015, del 20/10/2017, y “Compañía Financiera Central para la América del Sud SA y otro c/ BCRA Resol. 14/95”, Expte. 20546/95, del 16/11/1999.

una consecuencia inmediata de tal postulado, en la medida en que “... exige la responsabilidad penal fundada subjetivamente en el hecho propio del autor o partícipe, lo que impide el traslado a un tercero de las consecuencias jurídicas del hecho ilícito penalmente típico atribuido a quien ya ha dejado de existir...”.²⁷⁴

3.4.3. Régimen de la Ley N° 25246

Al igual que las faltas previstas en la Ley N° 21526, el artículo 24 del régimen en cuestión contempla en sus primeros tres incisos infracciones que los tribunales han entendido que poseen naturaleza formal. Como consecuencia de ello, se ha entendido que faltas en cuestión no necesitan ir acompañadas de un resultado lesivo concreto, sino que se configuran de un mero incumplimiento –o, en otras palabras, instantáneos en cuanto a su consumación– con independencia de la lesión pueda eventualmente producirse.²⁷⁵

En similar sentido, se ha señalado con relación a este tipo de infracciones que “... se trata de aquellos ilícitos denominados de ‘pura acción’ u ‘omisión’ y, por tal motivo, su apreciación es objetiva. Las normas legales imponen una conducta objetiva que debe ser respetada, bajo apercibimiento de las sanciones allí previstas”.²⁷⁶

Por último, en cuanto a las sanciones que pueden ser pasibles los sujetos que actúan como órganos de las personas jurídicas, la cuestión no resulta del todo clara. Así, mientras en ciertos supuestos se ha sostenido que la omisión de la conducta debida conlleva la configuración de la infracción, siendo irrelevante el perjuicio ocasionado,²⁷⁷ en otros

274. Zaffaroni, Eugenio R. y Baigún, David (dirs.), *Código Penal y Normas Complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, Buenos Aires, Hammurabi, 2012, T. II-B, p. 49.

275. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Orbis Compañía Argentina de Seguros SA c/ UIF s/ Código Penal – ley 25.246 – Dto. 290/07 art. 25”, Expte. 53805/2015, del 19/9/2017, y “Hipódromo Argentino de Palermo SA y otros c/ UIF s/ Código Penal – ley 25.246 – Dto. 290/07 art. 25”, Expte. 6044/2014, del 21/05/2015.

276. Ídem, Sala II, “Chevrolet SA de Ahorro para Fines Determinados y otros c/ Código Penal -ley 25.246- Dto. 290/07 Art. 25”, Expte. 21044/2016, del 09/05/2017, y “Yecora, Fernando José y otros c/ UIF s/ Código penal – ley 25.246- Dto. 290/07 art. 25”, Expte. 7283/2015, del 23/02/2016.

277. Ídem, Sala I, “Banco Columbia SA c /UIF s/ Código Penal- ley 25.246 -dto 290/07 art. 25”. Expte. 13989/2017, del 18/09/2018

precedentes se rechazó que este supuesto se trate de una infracción objetiva, en la medida en que, según se afirmó, su configuración exige una acción u omisión negligente imputable al sujeto sancionado.²⁷⁸

4. Apreciación del factor de la culpabilidad en el ámbito penal dentro del marco de los delitos previstos en la Ley N° 27430

Llegados a este punto, corresponde recordar, en primer lugar, que el incumplimiento en el ingreso de tributos, bajo ciertas condiciones, puede dar lugar a que los contribuyentes se encuentren sometidos a un proceso penal, en el cual también se verificará su culpabilidad a los fines de determinar la posible imposición de una condena.

En tal orden de ideas, deviene pertinente recordar que el artículo 1 del Título IX de la Ley N° 27430 prevé que será penado con dos (2) a seis (6) años de prisión el sujeto que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evada total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Asimismo, el precepto citado en el párrafo anterior establece como condición objetiva de punibilidad²⁷⁹ que el monto evadido exceda 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.

Por otro lado, el artículo 2 del mencionado cuerpo normativo dispone que la escala penal mencionada precedentemente se agravará a tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando i) el monto evadido superara la suma de quince millones de pesos (\$15.000.000); ii) se hubiera 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); iii) el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos,

278. Ídem, Sala V, “SMG Life Seguros de Vida SA y otros c/ UIF – resol. 220/13 (Ex. 1690/11)”, Expte. 35980/2013, del 16/07/2015.

279. No soslayamos que dicho concepto no resulta unánime en la doctrina. Sin embargo, entendemos que excede el objeto del presente trabajo analizar si los montos contemplados en la ley forman o no parte del resultado de la acción. Ver, entre muchos otros, Spolansky, Norberto, “Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad”, en LL 2005-F-1475.

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), o; iv) hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos y el perjuicio generado superara la suma de un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000).

Además, el artículo 4 estipula que todo agente de recaudación o percepción de tributos que no deposite, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días de corrido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que la suma no ingresada supere los cien mil pesos (\$100.000) por cada mes, será sancionado con una pena de prisión de dos (2) a seis (6) años.²⁸⁰

Por último, el artículo 10 del plexo legal en cuestión prevé una sanción de prisión de dos (2) a seis (6) años a quien mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falses o cualquier otro ardid o engaño, simule la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias, de recursos de la seguridad social o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, siempre que la suma objeto de simulación supere los quinientos mil pesos (\$500.000) por cada ejercicio anual en el supuesto de obligaciones tributarias y faltas, o la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada mes, en el caso restante.

Tal como puede apreciarse de lo expresado en los párrafos anteriores, las conductas descriptas por los citados preceptos legales resultan similares a las conductas descriptas en los artículos 46, sus dos subsiguientes sin numeración y 48 de la Ley N° 11683. Sin embargo, estas conductas –ya delictuales– no son materia de juzgamiento por parte de los magistrados federales con competencia en asuntos no penales, sino que son el objeto de procesos que tramitan ante la Justicia Nacional en lo Penal Económico y, en última instancia, ante la Cámara Federal de Casación Penal.

No obstante la identidad de las conductas típicas, se observa que los tribunales con competencia en el juzgamiento de los delitos en cuestión a la hora de evaluar la culpabilidad poseen ciertas diferencias, como también semejanzas, con lo que sostiene Cámara Nacional de

280. Sobre la concurrencia de elemento subjetivo en este delito, ver Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Lambruschi, Pedro Jorge s/ ley 23.771”, Expte. L.269.XXXII, del 31/10/1997.

Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al respecto. En otras palabras: frente a una misma conducta dolosa considerada por el legislador como infracción administrativa o delito –según el monto involucrado–, no resulta idéntico el modo en que se pondera tal elemento al momento de determinar si una conducta u omisión encuadra dentro de las normas en cuestión.

Así, cabe señalar en primer lugar que, si bien en ambos fueros se admite la alegación de un error excusable, la justicia penal posee mayor amplitud en cuanto a qué debe entenderse por tal concepto.

En este orden de ideas, los Tribunales entendieron que concurría dicho elemento exculpante frente a una compensación que devenía apartada al marco normativo, en la medida en que si bien “no se ajustaba a derecho [...] esa forma de extinción de las obligaciones de los propietarios de establecimientos faenadores en su carácter de retención, tal error resulta verosímil”.²⁸¹

Por el contrario, resulta sumamente improbable entender que ello resultara un factor que exima de culpabilidad dentro de la defraudación contemplada en el artículo 46 de la Ley N° 11683, desde que el inciso c) del artículo 57 de dicho plexo legal dispone una presunción de tal figura infraccional en el supuesto de que las declaraciones juradas ostenten una manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias.

A lo anterior, cabe agregar que los Tribunales penales han comprendido que concurría un error excusable en un supuesto en que, pese a que se había omitido el pago de sumas correspondientes al impuesto al valor agregado –extremo que fue advertido por el Fisco Federal al momento de realizar la inspección–, se presentaba una duda razonable en los términos de la Ley N° 23349, en cuanto a si la actividad se encontraba gravada por el impuesto al valor agregado (comisiones percibidas por prestaciones realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior).²⁸²

Por otra parte, frente a diversas situaciones en que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal entendió admisible la utilización de las presunciones contempladas

281. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, “Frigorífico San Jorge. Régimen penal tributario”, Expte. 32811, del 12/04/1995.

282. Ídem, Sala B, “Realmac S.A. Régimen penal tributario”, Expte. 34330, del 15/12/1994.

en el artículo 47 de la Ley N° 11683 y, a partir de ello, concluyó que se configuraba la figura de la defraudación tributaria (v. gr. presentación de declaraciones juradas en cero, omisión de bienes en declaraciones juradas, rectificadas luego de la inspección del Fisco), la Justicia Nacional en lo Penal Económico, por el contrario, concluyó que no se presentaba un ardid o engaño con entidad tal para hacer incurrir en un error al fisco federal.

Para arribar a tal entendimiento, se señaló como principio general que

... el ilícito tributario [...] solo contempla aquellas conductas que efectivamente repercutan en el bien jurídico protegido. No se trata de simples maniobras o mentiras tendientes a dificultar el control fiscalizador sino de acciones u omisiones en las cuales la maniobra utilizada se encuentra acompañada por el despliegue de un elemento adicional: una “*mise en scène*” dirigida a ocasionar el error inevitable en el fisco. En definitiva, la acción o la omisión desplegada deben contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno, y a fin de establecer su concurrencia corresponde, en cada caso, evaluarlo de acuerdo a las posibilidades que tiene el fisco de detectar la irregularidad, y considerando la existencia del sistema autodeclarativo de tributos. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa idónea y concebida de tal manera que realmente pueda impedir o dificultar el debido control del ente recaudador...²⁸³

A partir de la aludida premisa, se entendió, en cuanto a la maniobra de presentar declaraciones juradas sin movimiento alguno, que la suma evadida “difícilmente haya podido mantenerse oculta”²⁸⁴ a partir de una inspección del organismo recaudador.

En línea con lo anterior, también se entendió que omisión de bienes en la declaración jurada no constituía una evasión, dado que la posterior

283. Ídem, Sala A, “Grosskopf, Sergio Mario. Régimen Penal Tributario”, Expte. 57703, del 13/05/2008.

284. Ídem, Sala A, “Arthur Lindey SAIyC. Régimen Penal Tributario”, Expte. 54151, del 02/11/2005. Sin perjuicio de lo señalado, cabe poner de relieve que dicho criterio no resulta unánime. Al respecto, ver trib. cit. “Sagastume, Miguel – Fernández, Emilio – El Mirasol de la Recova SA. Régimen Penal Tributario”, Expte. 55174, del 2/6/2006 y “S., B. D.”, Expte. CPE 1088/2009/3/CA1, del 02/06/2017.

rectificación “implica, en todo caso, un desistimiento que desincentiva el supuesto intento de fraude según está previsto en el Art. 43 del CP”.²⁸⁵

Por lo demás, se observa que la justicia penal posee una tesis más amplia de lo que debe entenderse como un estado de necesidad frente a la falta de depósito de tributos retenidos, en la medida en que, frente a la recepción un tanto excepcional de dicho criterio en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha admitido, como regla general, dicho instituto en tanto se acredite que el hecho tuvo lugar en una única oportunidad y que el imputado procedió a regularizar la situación una vez superado ese estado.²⁸⁶

De este modo se ha desestimado que concurra el extremo en cuestión cuando el agente de retención y/o percepción únicamente alega dificultades financieras o un estado de cesación de pagos, o bien la conducta se reitera durante un período de tiempo.²⁸⁷

Por último, frente a la exculpación que poseen los incapaces al amparo de la Ley N° 11683, que entendemos debe encontrarse precedida de una declaración judicial de restricción de la capacidad, el régimen penal tributario contempla la posibilidad de alegar la inimputabilidad con motivo de un estado de adicción a estupefacientes del imputado que le impidiera comprender y dirigir sus acciones.²⁸⁸

VI) Conclusiones

La investigación desarrollada a lo largo de los apartados precedentes demuestra, en primer lugar, las dificultades teóricas que presenta

285. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, “Terrones Parrado, Rosa – Contribuyente Palaz SA. Régimen Penal Tributario”, Expte. 59684, del 29/09/2009, Expte. 59684, del 29/9/2009. En sentido análogo, ver trib. cit. “P., M. M. M.”, Expte. 1941/2012/2/CA1, del 04/07/14.

286. Ídem, Sala A, “Mori, Fernando Jorge. Régimen Penal Tributario”, Expte. 55526, del 06/09/2006.

287. Ídem, Sala A, “Aceros Bragado SA. Régimen Penal Tributario”, Expte. 51142, del 09/08/2004. Asimismo, ver Sala B, “Mirón Antonio. Régimen Penal Tributario”, Expte. 53631, del 29/08/2005, y “S., G. A. - C., M. D. - M. N. S.A.”, Expte. 709/2009/3/CA1, del 23/2/2015.

288. Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, “Soler, Diego s/ recurso de casación”, Expte. 14299, del 18/04/2012.

el Derecho Administrativo sancionador a la hora de interrogarse sobre las diferencias que presentaría con el Derecho Penal.

En este sentido, no puede perderse de vista que, más allá del ámbito teórico de la mencionada cuestión, la respuesta que se adopte determina en la práctica el modo en que deben ser completados los numerosos vacíos normativos que presenta la mencionada rama jurídica. Así, mientras la postura que niega que existan diferencias permite aplicar con mayor facilidad las garantías propias del derecho penal, las posiciones intermedias o positivas deben, eventualmente, justificar la traslación de las garantías en cuestión a partir de otro tipo de argumentos.

Sin embargo, al margen de la postura que se adopte, entendemos que cualquier justificación deberá construirse sobre la base de las disposiciones contenidas en nuestra Constitución Nacional y los Convenios Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional.

En tal orden de ideas, cabe señalar que el empleo de doctrinas como de normas de países extranjeros para la construcción de argumentos sobre la naturaleza jurídica del Derecho Administrativo sancionador debe realizarse teniendo especialmente en cuenta que, en muchas ocasiones, su utilización indiscriminada conduce a resultados completamente incoherentes. Al respecto, tal como lo señala Héctor Majral, debe evaluarse, a tales efectos, su compatibilidad y coherencia con nuestro sistema jurídico.²⁸⁹ En la rama jurídica bajo estudio, tal como fue señalado en el capítulo I) del presente, resulta un elemento insoslayable nuestro sistema federal, en tanto la facultad de aplicar sanciones resulta una facultad reservada por las provincias.

Por otro lado, el trabajo demuestra que mientras pueden extraerse ciertas reglas generales de los pronunciamientos que han analizado las sanciones contenidas en las Leyes N° 11683, 21526 y 25246 a la luz del principio de legalidad, resulta más complejo poder derivar estándares de aquellos que han interpretado dichos marcos normativos con el principio de culpabilidad.

En este sentido, podemos concluir que el postulado de legalidad presenta ciertas reglas más bien estrictas en sus derivaciones de *lex certa*, *lex stricta* y *lex praevia* y una modulación en lo que refiere a *lex scripta*, el

289. Mairal, Héctor A., "Algunas Reflexiones sobre la Utilización del Derecho Extranjero en el Derecho Público Argentino", en AA. VV., *Estudios de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Ciencias de la Administración, 2000, pp. 41-59.

cual presentará una mayor o menor rigidez de acuerdo, esencialmente, al margen de actividad que posee la entidad administrativa de acuerdo a las facultades que le otorgó el Congreso de la Nación.

Por el contrario, observamos dos grandes inconvenientes sobre el principio de culpabilidad. La primera dificultad radica en lo problemático que resulta la compatibilidad entre dicho postulado y las infracciones de naturaleza formal, en la medida en que no existe una línea jurisprudencial uniforme sobre si el elemento subjetivo conforma la infracción o, por el contrario, únicamente debe ponderarse a los efectos de graduar el monto de la sanción.

Además, se presentan ciertas inconsistencias en cuanto al análisis que se efectúa de las infracciones de la Ley N° 11683 de acuerdo al fuero encargado de la revisión de la sanción (Contencioso Administrativo Federal o Penal Económico). Al respecto, parecería que el fuero Federal Penal suele aceptar con mayor facilidad excusas exculpatorias a la hora de evaluar las infracciones contempladas en el artículo 40 de dicho marco normativo.

A lo antedicho, cabe agregar que la Justicia Nacional en lo Penal Económico también le otorgaría mayor entidad al principio de culpabilidad al momento en que analiza los delitos que actualmente se encuentran contemplados en la Ley N° 27430, los cuales, cabe recordar, poseen como conductas típicas las mismas que se encuentran previstas en los artículos 48 y subsiguientes de la Ley N° 11683, siendo que la única diferencia radica en el monto involucrado en el hecho.

En definitiva, entendemos que a medida que el Congreso de la Nación agregue o modifique regímenes normativos que prevén sanciones administrativas, aumenta paralelamente la necesidad de otorgar cierta coherencia a todos ellos. En otras palabras, se requiere cada vez más una línea general que se aplique a lo largo de todos marcos legales, a fin de lograr algún tipo de uniformidad sobre la cuestión, tanto en las garantías que fueron objeto de análisis en el presente trabajo, como en las restantes garantías constitucionales y convencionales (v. *gr.* plazo razonable, exclusión de prueba obtenida ilegalmente, etcétera).

Para lograr dicho cometido, pese a resultar una obviedad, se requeriría que el Poder Legislativo sancione un régimen que, ante el silencio del marco legal específico, reglamente el modo en que se aplican tales postulados. De lo contrario, el mayor o menor alcance de cada

uno de los límites que posee el poder punitivo del Estado dependerá, en última instancia, del modo en que los diversos magistrados de distintos fueros²⁹⁰ entienden que resultan aplicables. Ello acarrea una notoria inseguridad tanto para el Estado como para los particulares, en la medida en que, tal como puede verse a lo largo del presente trabajo, en ciertas ocasiones las interpretaciones pueden llevar a ser completamente disímiles.

Por último, ante la excesiva mora del Poder Legislativo nacional –el cual ya lleva más de treinta y cinco (35) años desde la recuperación de la democracia sin pronunciarse sobre el tema–, debe señalarse que la cuestión podría ser tratada en forma más integral por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien no tendría obstáculo alguno para fijar ciertos lineamientos aplicables a todo el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, sin incurrir, tal como vino sucediendo, en excesivas matizaciones de las reglas que había ido fijando oportunamente.

290. Sobre esto último, corresponde aclarar, a todo evento, que además de la Justicia Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y la Justicia Nacional en lo Penal Económico, en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires –exceptuando a la Justicia Nacional que, en rigor de verdad, resultan tribunales que resuelven cuestiones mayormente locales– la Justicia Civil y Comercial Federal y la Justicia Federal de la Seguridad Social también poseen competencia para revisar sanciones aplicadas por organismos y entidades de la Administración Pública Nacional. Al respecto ver Título IV de la Ley N° 26063 y Capítulo VIII de la Ley N° 25156 (texto original).

Bibliografía general

BALBÍN, Carlos F., *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, La Ley, 2011.

BECCARIA, Cesare, *Tratado de los delitos y de las penas*, Madrid, Universidad Carlos III, 2015.

BIELSA, Rafael, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Roque Depalma Editor, 1956.

CASSAGNE, Juan Carlos, *Curso de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, La Ley, 2018.

COMADIRA, Julio R. y ESCOLA, Héctor J., *Curso de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2012.

CREUS, Carlos y BUOMPADRE, Jorge Eduardo, *Derecho penal. Parte especial*, Buenos Aires, Astrea, 2007.

DIEZ, Manuel María, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Plus Ultra, 1976.

DONNA, Edgardo A., *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos – Teoría de la ley penal*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2006.

FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1995.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio (dir.), *Tratado de Tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás R., *Curso de Derecho Administrativo*, La Ley y Thomson Civitas, 2006.

GELLY, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, Buenos Aires, La Ley, 2008.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Ley 11683 (t.o. 1998). Decreto*

reglamentario 1397/79. Régimen penal tributario y previsional (ley 24.769), Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2010.

GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2000.

GUASTAVINO, Elías, *Recurso extraordinario de inconstitucionalidad*, Buenos Aires, La Rocca, 1992.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James y JAY, John, *El Federalista*, México DF, Fondo de Cultura Económica, 2012.

HOBBS, Thomas, *Leviatán o la materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil*, Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica, 2018.

JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004.

MAIRAL, Héctor A., “Algunas reflexiones sobre la utilización del Derecho Extranjero en el Derecho Público argentino”, en AA. VV., *Estudios de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Ciencias de la Administración, 2000.

MARIENHOFF, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997.

NINO, Carlos S., *Fundamentos de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 2005.

NÚÑEZ, Ricardo C., *Derecho Penal argentino*, Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, 1960.

POZO GOWLAND, Héctor; HALPERÍN, David A.; AGUILAR VALDÉZ, Oscar; JUAN LIMA, Fernando y CANOSA, Armando (dirs.), *Procedimiento Administrativo*, Buenos Aires, La Ley, 2012.

ROSATTI, Horacio, *Tratado de Derecho Municipal*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2012.

ROXIN, Claus, *Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito*, Madrid, Civitas, 1997.

SOLER, Sebastián, *Derecho Penal argentino*, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1999.

SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009.

STEINER, Christian y URIBE, Patricia (eds.), *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, Buenos Aires, Konrad Adenauer Stiftung – Eudeba, 2014.

SUNSTEIN, Cass R., *Las cuentas pendientes del sueño americano. Por qué los derechos sociales y económicos son más necesarios que nunca*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2018.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2009.

VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1954.

ZAFFARONI, Eugenio R., ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2002.

_____, *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2004.

ZAFFARONI, Eugenio R. y BAIGÚN, David (dirs.), *Código Penal y Normas Complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, Buenos Aires, Hammurabi, 2012.

Bibliografía específica

AA. VV., *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*, Pamplona, Ministerio de Justicia y Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

ALONSO REGUEIRA, Enrique (coord.), “El Control Jurisdiccional de las Sanciones Administrativas”, en LL 2012-F-1244.

BACIGALUPO, Enrique, *Principios Constitucionales de derecho penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1999.

BAIGÚN, David, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas (Ensayo de un nuevo modelo teórico)*, Buenos Aires, Depalma, 2000.

BIELSA, Rafael, “Naturaleza Jurídica de la multa administrativa (‘Contravención’ e ‘inejecución’ de servicios públicos)”, *JA* 60-24.

BUTELER, Alfonso, “Límites a la Potestad Sancionatoria de la Administración”, en *LL* 2011-A-667.

CASSAGNE, Juan Carlos, *En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del Derecho Penal*, ED 143-939.

CORTI, Arístides H. M., “Acerca de los Beneficios Fiscales y la Represión de sus Malversaciones en las Leyes Penales Tributarias”, en *LL Sup. E. Derecho Económico*, febrero de 2004, 45.

_____, “Acerca de la Política Punitiva y de la llamada Condición Objetiva de Punibilidad en los Delitos Tributarios y Previsionales de la Ley 24.769”, en *LL Sup. E. Derecho Económico*, febrero de 2004, 38.

DALLA VÍA, Alberto, “Actualidad del Federalismo Argentino”, en *LL NOA* 2000, 447.

DAMARCO, Jorge H., “La Modificación del Texto del Artículo 20 de la Ley 24769”, en *LL Sup. Esp. – Nuevo Régimen Penal Tributario*, enero-febrero de 2012, 16.

DÍAZ, Vicente O., “El Dilema de Criminalizar o no las Infracciones Tributarias y sus Hipotéticas Consecuencias”, en *LL Sup. E. Derecho Económico*, febrero de 2004, 61.

_____, “Tratamiento Penal del Uso Disvalioso de los Beneficios Fiscales de Origen Tributario”, en *LL Sup. E. Derecho Económico*, febrero de 2004, 68.

GARCÍA PULLÉS, Fernando R., “La distinción entre delitos y faltas. El régimen jurídico circundante: una nueva y acertada doctrina de la Corte”, en *JA* 2006-III-1206.

GUSMÁN, Alfredo S., “Reforma Procesal al Régimen de Clausuras. Análisis Crítico de la Ley 24.765”, en *LL* 1997-E-1499.

_____, “Procedimiento Previo a la Imposición de Penas por la Unidad de Información Financiera”, en LL 2013-A-443.

MALJAR, Daniel, *El Derecho Administrativo Sancionador*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2004.

MORENO TRAPIELLA, Prudencio C., *Convenio Europeo de Derechos Humanos y Contencioso Administrativo Español. El caso específico del control judicial de las sanciones administrativas*, Madrid, Marcial Pons, 2012.

NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, Tecnos, 2012.

OSSA ARBELÁEZ, Jaime, *Derecho Administrativo Sancionador: Una Aproximación Dogmática*, Bogotá, Legis, 2009.

ROBIGLIO, Carolina, “Algunas Cuestiones en Torno de la Autoría en los Delitos Tributarios”, en LL Sup. E. Derecho Económico, febrero de 2004, 162.

SILVA FORNÉ, Diego, “El principio de legalidad en el Derecho administrativo sancionador”, en DIAS, Jorge de Figueiredo (dir.), *El penalista liberal. Controversias nacionales e internacionales en derecho penal, procesal penal y Criminología, Libro homenaje a Manuel de Rivacoba y Rivacoba*, Buenos Aires, Hammurabi, 2004.

SOLER, Osvaldo, “Algunos aspectos de la proyectada reforma a la ley 11.683: análisis crítico”, en *Periódico Económico Tributario*, La Ley, 28/07/2003.

_____, “La Evasión Tributaria en las Leyes 11.683 y 24.769”, en LL 2004-A-899.

SOLER, Osvaldo H. y CARRICA, Enrique D., “Nueva Ley Penal Tributaria”, en IMP N° 3, 2013, 20.

SPISSO, Rodolfo, “Régimen Penal Tributario y Previsional. Reforma de la Ley 26.735”, en LL 2012-B-773.

SPOLANSKY, Norberto, “Culpabilidad, la responsabilidad solidaria de las sociedades anónimas y la de sus directores en el régimen penal cambiario”, en *La Ley*, 1978-D-231.

SPOLANSKY, Norberto, “Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad”, en *LL* 2005-F-1475.

SUAY RINCÓN, José, “El derecho administrativo sancionador: perspectivas de reforma”, en *Revista de Administración Pública*, N° 109, Madrid, 1986.

VÍTOLO, Daniel R., *Responsabilidad Penal Empresaria. Ley 27.401 comentada. Dec. Regl. 277/2018*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2018.