



ESCUELA DE GRADUADOS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL

**La Nueva Ley Penal Tributaria
Aplicación en la Provincia de Córdoba**

Autor: Cra. Morales, Alejandra del Valle

Tutor: Lic. Ferla, Monica

Córdoba, 04 de Junio de 2015



La Nueva Ley Penal Tributaria Aplicación en la Provincia de Córdoba por Morales, Alejandra del Valle se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

INDICE

| | |
|---|----|
| I. INTRODUCCIÓN..... | 4 |
| II. ANTECEDENTES..... | 6 |
| III. CAPÍTULO I | |
| LOS ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LA REFORMA..... | 11 |
| III.1. Posición que limita la aplicación de sanciones penales a la competencia provincial:..... | 12 |
| III.2. Posición que limita la aplicación de sanciones penales al ámbito exclusivo del Congreso Nacional:..... | 14 |
| III.3. Nuestras conclusiones:..... | 15 |
| IV. CAPÍTULO II | |
| LOS ASPECTOS PROCESALES DE LA REFORMA | 17 |
| IV.1. La Regularización espontánea:..... | 20 |
| IV.2. La formulación de la Denuncia Penal:..... | 22 |
| IV.3. La Determinación de Oficio como condición previa:..... | 25 |
| IV.4. El doble proceso Contencioso Administrativo y Penal:..... | 27 |
| IV.5. Los Jueces Locales competentes..... | 29 |
| V. CAPÍTULO III | |
| EL DELITO DE EVASION TRIBUTARIA..... | 33 |
| V.1. El delito de evasión tributaria y la infracción de defraudación:..... | 34 |

| | |
|---|----|
| V.2. El umbral de punibilidad y los contribuyentes de Convenio Multilateral:..... | 36 |
| V.2.1. Sumatoria de impuesto no ingresado en todas las jurisdicciones:..... | 37 |
| V.2.2. Impuesto no ingresado por cada jurisdicción:..... | 38 |
| V.2.3. Nuestra postura:..... | 39 |
| | |
| VI. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS..... | 41 |
| | |
| VII. BIBLIOGRAFIA..... | 54 |

I. INTRODUCCIÓN

A partir del 06 de enero de 2012, entra en vigencia la Ley N° 26.735, sancionada el 27 de noviembre de 2011; por medio de la cual se incorporaron importantes modificaciones a la Ley Penal Tributaria que se encontraba en funcionamiento desde el año 1997 bajo el N° 24.769.

Sin lugar a dudas, uno de los cambios más relevantes y en torno del cual se centra el presente trabajo, es la incorporación dentro de la órbita de los delitos tipificados por la norma, de aquellos cometidos contra las haciendas provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante CABA). Todo ello ha producido un antes y un después en el régimen y ha sumergido a las provincias y a la CABA en un estado de gran incertidumbre y preocupación derivados de la necesidad de una debida e inmediata adecuación normativa de la legislación tributaria por parte de los Fiscos provinciales, de manera de preservar los derechos fundamentales de los contribuyentes locales.

En el presente trabajo, haremos hincapié en el análisis de ciertas cuestiones críticas de la modificación referida, como ser: la procedencia de las modificaciones desde el punto de vista constitucional, de acuerdo a lo que dicta nuestra Carta Magna y a los poderes conservados por las Provincias y delegados a la Nación; haremos un estudio de los aspectos procesales de la reforma, en lo que se refiere a la conservación por parte de las Provincias y de la CABA del imperio sobre los mismos, la Denuncia Penal y la oportunidad y formalidades de su interposición, así como también analizaremos la Competencia Judicial para la resolución de conflictos y la necesidad de especialidad en la materia. Por último, realizaremos un estudio sobre el nuevo concepto de evasión tributaria y su relación con las infracciones de defraudación. En este punto, es menester aclarar que el análisis se centrara en Impuesto sobre

los Ingresos Brutos, por una cuestión de extensión y de relevancia que nos obliga a acotar el objeto bajo análisis.

A partir de nuestro trabajo esperamos, en primer lugar, extraer conclusiones acerca de la tan cuestionada constitucionalidad de la reforma bajo análisis, ya que consideramos al principio de legalidad el pilar fundamental sobre el cual debe sustentarse toda norma que pretenda ser aplicada. En segundo lugar, y no por ello menos importante, es nuestro propósito encontrar posibles soluciones a las necesidades de adecuación de la normativa tributaria existente en la Provincia de Córdoba y su armonización con la legislación en materia penal que nos convoca, a los fines de poner en práctica las modificaciones incorporadas a la Ley Penal Tributaria y conseguir con ello el anhelado aumento de la percepción del riesgo por parte de los contribuyentes, pero dentro de un marco de contención, tanto constitucional como jurídica, que le otorgue a los mismos, las ineludibles garantías del debido proceso adjetivo.

Para lograr el objetivo planteado, consideramos propicio, en primer término, realizar un análisis de los antecedentes en la materia, que si bien no abundan no por ello son menos importantes, y que consisten en las modificaciones y/o incorporaciones que han ido haciendo los Fiscos de algunas Provincias a sus cuerpos normativos a efectos de implementar, de manera ordenada y en un contexto de mayor seguridad jurídica, las reformas incluidas en la Ley que nos ocupa.

II ANTECEDENTES

La ley 26.735 introdujo significativas modificaciones al texto legal anterior, innovando en una serie de aspectos tan importantes, complejos y diversos, que ha producido un antes y un después en el régimen. Entre ellos, se encuentra la incorporación de las haciendas locales en el ámbito de protección de la LPT que es, a nuestro entender, uno de los cambios más trascendentales que ofrece este nuevo cuerpo normativo ya que han sido numerosos los vaivenes que atravesó el tratamiento de los delitos tributarios en contra de los Fiscos Provinciales en nuestro país, a partir del dictado de la ley 23.771¹. En este sentido, podemos observar que de la lectura de su texto legal, se desprendería en su artículo 2, que dicho ordenamiento incluía a quienes evadieren total o parcialmente “...*el pago de tributos o aprovechar indebidamente beneficios fiscales...*”. Al no realizar la norma ningún tipo de distinción en cuanto a que tipo de “tributos” se refería, por un lado, se situaron aquellos que limitaban el ámbito de aplicación de la ley a la hacienda pública nacional y por otro, los que ampliaban el mismo a los erarios públicos provinciales y municipales. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, al respecto, permitió inferir cuál era su posición a través del dictado de dos fallos trascendentales. El primero de ellos, de fecha 12/04/1994 en la causa “*Horbital S.A. s/ ley 23.771*”, donde la Corte, con remisión al dictamen del Procurador General, resolvió a favor de la competencia de la justicia en lo penal económico, entendiendo que la conducta denunciada se adecuaría al tipo previsto en el art. 2º de la ley 23.771, aclarando que la norma “*no realiza distinción alguna atendiendo a la naturaleza del tributo de que se trate (nacional o municipal)*”. El mismo criterio se reiteró, con igual fecha, en los autos “*Banco Liniers S.A. s/ ley 23.771*”. Por lo expuesto, se infiere que, para la Corte Suprema, la ley 23.771 comprendía en su tutela tanto a los tributos nacionales como a los locales (provinciales y

¹ Ley N° 23.771 (B.O. 27/02/1990) “**Ley Penal Tributaria y Previsional**”

municipales). Luego, con el dictado de la ley 24.769, derogatoria de su antecesora 23.771, quedó claro que la aplicación de la LPT debía circunscribirse tan sólo a los tributos y a los recursos de la seguridad social correspondientes *al fisco nacional*. Y así llegamos al dictado de la Ley 26.735 que, independientemente de las posturas encontradas durante el debate legislativo, incorporó expresamente la referencia a tributos y recursos de la seguridad social correspondientes “*al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”, cuestión que, consideramos, requería de un amplio debate a cargo, fundamentalmente, de aquellos agentes que forman parte de su aplicación o de su adaptación a la política criminal imperante, como son los sectores académicos, profesionales, empresariales y fundamentalmente judiciales, nacionales y /o provinciales, encargados directos de su aplicación, para así lograr, no sólo que este discutido régimen opere como prevención general, sino también para que sirva de tranquilidad y beneplácito para quienes cumplen obligaciones impositivas, ya que de ningún modo el objeto de su sanción puede ser exclusivamente transformarse en un instrumento de política recaudatoria para lograr hacer efectivo el cobro de las obligaciones tributarias . Lejos de ello, lo que ocurrió, fue que el proyecto de reforma de la Ley Penal Tributaria introducido el 17/03/2010, no resultó analizado por el Congreso de la Nación ni en ese año, ni en el transcurso del siguiente, y recién a partir de Diciembre del año 2011, como consecuencia de una nueva conformación de ambos cuerpos legislativos, se le dio tratamiento en un proceso meteórico, que desembocó en escasas dos semanas, en la aprobación por parte del Congreso del Proyecto presentado, con todas las deficiencias esperables de una decisión apresurada, carente de una adecuada discusión parlamentaria, haciendo que las provincias se encuentren en un estado de desamparo y desconcierto del cual no es sencillo escapar. Para ello, algunas provincias que reconocen la importancia de dictar normas relativas a la aplicación de la Ley N° 26.735, han comenzado a generar medidas

concernientes, sobre todo, a la formulación de la Denuncia Penal y a la creación de un Fuero Penal Tributario. En este sentido podemos citar:

Formosa: el 08 de Noviembre del año 2012 dictó la Ley N° 1591, mediante la cual dispuso que la Dirección General de Rentas será el Organismo Recaudador oficial y le asigna facultades específicas para implementar un Régimen de regularización espontánea, además de asignarle la obligación de formular denuncia penal por la posible comisión de delitos, luego de dictada la resolución que determine de oficio la deuda tributaria. Asimismo, en la Ley mencionada, se establece la cláusula de paralelismo de vías administrativa y penal y la prevalencia de la sentencia penal en cuanto a los hechos allí fijados, como así también posibilidad de que la Dirección General de Rentas sea querellante; entre otras cosas.

Corrientes: existe un proyecto de Ley (con media sanción de la Cámara de Diputados) que regula hechos relacionados a la Denuncia Penal en cuanto a su formulación, ya sea por parte de la Administración, o si la realiza un tercero. Contempla como causal de extinción de la Acción Penal al pago de los importes reclamados y crea un Juzgado de Instrucción en lo Penal Tributario con competencia en toda la Provincia.-

Santa Fe: el Ministerio de Economía de la Provincia de Santa Fé, a través de la Resolución N° 469/2012 de fecha 26/09/2012, creó la "Comisión de implementación del Régimen Penal Tributario" a los fines de coordinar el abordaje de la temática referida a los delitos tributarios regulados en la Ley N° 24.769, modificada por la Ley N° 26.735, y teniendo entre otros objetivos, los de relevar y analizar la interacción del régimen ut supra mencionado, con las normas impositivas provinciales y el sistema de enjuiciamiento penal que se aplique. Asimismo se han incorporado modificaciones al Código Fiscal t.o. 1997, que contemplan a la interposición de la Denuncia Penal como causal de suspensión de la prescripción y que excluye del Secreto Fiscal a los datos referidos al delito imputado en las

Denuncias Penales. Cabe destacar también, que la Provincia ha denunciado penalmente a diversos administrados por los delitos de “apropiación indebida de tributos” y “simulación dolosa de pago”.-

CABA: la Legislatura dictó con fecha 29 de Agosto de 2013, la ley N° 4661, por medio de la cual se incorporó como inciso 27 en el artículo 3° del Código Fiscal, la facultad de la Dirección General de Rentas de denunciar ante el fuero Penal, Contravencional y de Faltas la presunta comisión de los delitos tipificados en la Ley 24.769 respecto de los Tributos locales, cuando entendiere que se ha ejecutado una conducta punible dadas las circunstancias del hecho y del elemento subjetivo. Asimismo, mediante la Resolución de AGIP N° 357/2013 del 03 de Octubre de 2013, se incorpora a las funciones de la Dirección General de Rentas de la CABA, la competencia exclusiva respecto de la coordinación, análisis, seguimiento, asesoramiento, resolución y administración en lo relativo a los delitos de índole Penal Tributario y se crea, a tales fines, la Dirección de Asistencia y Coordinación Legal Administrativa.

Buenos Aires: ya ha formulado numerosas denuncias penales tributarias (alrededor de 30), en relación al delito de “apropiación indebida de tributos”, para lo cual habría creado un Departamento Penal Tributario dentro de la órbita de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) y envió un Proyecto de Ley a la Legislatura para crear un Fuero Penal Tributario. A su vez, la Ley N° 14.653, publicada en B.O. el 19/12/2014, introdujo modificaciones al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires relativas al momento de interposición de la Denuncia Penal por parte de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.-

Como podemos apreciar, son muchas las Provincias que ya se encuentran reformando sus cuerpos normativos con el ánimo de que la aplicación de la Nueva Ley Penal Tributaria en la

esfera de los tributos provinciales, sea exitosa. Es por ello que con el presente trabajo, pretendemos estudiar y establecer cuáles son las alternativas que a la Provincia de Córdoba le conviene adoptar, dada su estructura normativa y el marco legal imperante.

III. LOS ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LA REFORMA

En primer lugar, realizaremos un análisis relativo a la validez constitucional de la reforma, para ello haremos hincapié en el reparto de poderes en materia penal y tributaria, entre la Nación y las Provincias, que surge de la Constitución Nacional. En este sentido es dable destacar que la Carta Magna establece que corresponde al Congreso de la Nación el dictado de los Códigos de Fondo en cuerpos unificados o separados, entre ellos el Código Penal (con la intención de que los delitos susceptibles de unificación y sus penas sean iguales o uniformes en toda la Republica)², mientras que por el sistema federal adoptado, queda reservado a las Provincias el dictado de los Códigos de Forma o de Procedimiento. A su vez, el artículo 121 de la Constitución Nacional prescribe que las Provincias conservan todo poder no delegado a la Nación, mientras que el artículo 126 del citado cuerpo legal dispone que las mismas no podrán ejercer el poder delegado al Gobierno Central ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería después que el Congreso los haya sancionado (para evitar la dispersión de soluciones dependientes del arbitrio de los poderes públicos en cada parte del territorio argentino). Una vez dicho esto, podemos sintetizar las diferentes posturas adoptadas por la Doctrina en cuanto a la constitucionalidad de la reforma que nos ocupa, de la siguiente manera:

1. Aquellos que sostienen que es innegable el poder conservado por las Provincias de legislar en materia tributaria con total exclusión del poder central (artículo 121 de la Constitución Nacional)³, por lo que a ellas les corresponde establecer el régimen

² ALBERDI, JUAN B., “Elementos del derecho público provincial argentino”, en *Organización de la Confederación Argentina*, Ed. El Ateneo, Madrid, 1913, tomo 1, p.285.i: “...El país que tuviese tantos Códigos, civiles y penales, como Provincias, no sería un Estado, ni federal ni unitario. Sería un caos...”

³ **Artículo 121.**- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

represivo de sus infractores, con lo cual, la extensión de la tutela de la Ley Penal Tributaria a las Provincias y a la CABA deviene inconstitucional;

2. Quienes entienden que las Provincias han delegado en el Congreso de la Nación la facultad de dictar los Códigos de Fondo, entre ellos el Penal (artículo 75, inc. 12 de la Constitución Nacional)⁴, por lo que puede existir en el legislador nacional, un interés en castigar conductas elevándolas a la categoría de delitos. Por lo expuesto la Ley Penal Tributaria configuraría un supuesto de ley de fondo o de derecho común, por lo tanto vigente a nivel local también.

Así las cosas, estamos en presencia de dos grandes corrientes que seguidamente analizaremos, a efectos de extraer nuestra propia conclusión acerca de la referida constitucionalidad (o inconstitucionalidad) de la reforma y, por ende, de la viabilidad de su aplicación.

III.1. Posición que limita la aplicación de sanciones penales a la competencia provincial:

Apoyan esta corriente algunos doctrinarios que opinan (o han opinado en el marco de la Ley N° 27.771) que el Congreso Nacional no puede regular un régimen sancionatorio delictual sobre las transgresiones a las normas tributarias locales, en virtud de la llamada “Autonomía del Derecho Tributario Local”; entre ellos podemos citar a: Guiliani Fonrouge; Norberto J. Godoy, Ricardo C. Núñez, Horacio García Belsunce, Humberto J. Bertazza, Diuvigildo Yedro entre otros.

Quienes avalan esta postura consideran que el Congreso de la Nación, al dictar la Ley bajo estudio, lo hizo en ejercicio de las facultades previstas en el artículo 75, inciso 32 de la

⁴ **Artículo 75.-** Corresponde al Congreso...12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, *en cuerpos unificados o separados*, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y *nacionalidad*, *con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina*; así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados.

Constitución Nacional⁵, que le otorga al mismo la posibilidad de imponer sanciones; y sostienen que si bien dicho órgano se encuentra facultado para dictar el Código Penal por delegación expresa de las Provincias, no debe invadir el ámbito de las jurisdicciones locales, ya que estas conservan todo el poder no delegado, dicho de otra manera, si las Provincias guardan las facultades en materia impositiva, también deben conservar aquellas facultades referidas a la sanción de sus infracciones, lo cual se ve corroborado al observar que todos los Códigos Fiscales Provinciales contemplan figuras de Defraudación demostrativas de las facultades sancionatorias que ostentan. En este sentido, es importante conocer la posición adoptada por el Consejo Directivo de la *Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF)*, quien en relación a la hoy derogada Ley N° 27.771, recomendó la aplicación de la Ley Penal Tributaria solamente para los tributos nacionales, ya que las rentas provinciales se encontraban preservadas por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y las sanciones pecuniarias constituían, a su parecer, una protección más adecuada en relación a las penas de prisión previstas en el régimen penal. En este sentido, hay quienes opinan que no es conveniente dotar a las haciendas locales de una herramienta de tal magnitud, como lo es la posibilidad de aplicar penas privativas de la libertad, debido a que en el cuerpo de los propios Códigos Fiscales no se trasluce adecuadamente la diferencia entre “deuda” y “evasión”⁶.

En cuanto a la naturaleza de la Ley N° 24.769 y modif., esta corriente sostiene que la misma es una Ley Federal, que regula y tutela intereses e instituciones puramente nacionales, de acuerdo a lo establecido en los artículos 31⁷ y 116⁸ de la Constitución Nacional, por lo que

⁵ **Artículo 75.-** “Corresponde al Congreso... 32. Hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina.”

⁶ Pronunciamiento de la Comisión de Derecho Penal Tributario, AAEF

⁷ **Artículo 31.-** “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”.

cualquier reforma que se practique sobre dicha legislación, mantendrá la naturaleza de origen, es decir federal o especial, sin que existan posibilidades de mutación de la misma. Es decir, para esta corriente doctrinaria, resulta imposible que por el hecho de haberse incorporado a las jurisdicciones locales como objeto de protección, una Ley Especial (como lo es la Ley en cuestión) devengue en una Ley de Derecho Común (ordinaria o general), y por lo tanto no ha sido concebida por el Congreso en ejercicio del poder punitivo estatal derivado del ya mencionado artículo 75 inciso 12, y del artículo 126⁹ de la Carta Magna, resultando de este modo la reforma en cuestión, violatoria de las disposiciones constitucionales que distribuyen el Poder Tributario.

III.2. Posición que limita la aplicación de sanciones penales al ámbito exclusivo del Congreso Nacional:

En contraposición a la corriente de pensamiento citada precedentemente, gran parte de la Doctrina, entre ellos Carlos Edwards, Hector B. Villegas, Marcos Sequeira, Marcelo Riquert, José E. Casás (entre otros), consideran que las Provincias delegaron en el Congreso de la Nación, a través del ya citado artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, la facultad para dictar el Código Penal y demás legislación común, y la Ley Penal Tributaria posee esa naturaleza, aunque su ámbito de aplicación incluya a las haciendas locales, de no ser así, no existiría justificación para una protección que resultaría discriminatoria en privilegio de la Hacienda Pública Nacional, ya que desde un punto de vista axiológico es tan delictivo evadir o defraudar tanto impuestos nacionales, como provinciales. Asimismo, es importante destacar, que ningún Código Fiscal ha contemplado la pena privativa de libertad

⁸ **Artículo 116.**- “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75...”

⁹ **Artículo 126.**- “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden ... ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado...”

como forma de castigo a la evasión fiscal de un tributo local, lo que hace suponer que las Provincias siempre entendieron que ésa era una facultad que habían delegado a la Nación.

En cuanto a la autonomía del Derecho Tributario sobre la que hacen hincapié aquellos que sostienen lo contrario a lo desarrollado en este acápite, ésta corriente considera que la misma se refiere específicamente al Derecho Tributario material o sustantivo, encargado de regular la relación jurídico tributaria, y que no se puede extrapolar así como así dicha concepción de la mencionada autonomía del Derecho Tributario al Derecho Tributario Penal, el cual se rige por los principios del Derecho Penal, y que no hay que olvidar que el poder punitivo difiere sustancialmente del poder impositivo.

III.3. Nuestras conclusiones:

Una vez realizado el análisis de las dos posturas sobresalientes en materia de constitucionalidad, sería propicio indagar en relación a la jurisprudencia imperante en el tema, lo cual no resulta posible dado el escaso tiempo que lleva vigente la Ley que nos ocupa y la inexistencia de pronunciamientos al respecto, por lo cual intentaremos arribar a fundadas conclusiones tras realizar un paralelismo con la Ley N° 23.771, la cual incluía dentro de su ámbito de aplicación a todos los “tributos”, sin especificar si tal termino se refería sólo a los de orden Nacional, o si por el contrario, también se veían inmersos en las disposiciones de la misma, los Provinciales y Municipales. En este sentido, la CSJN se pronunció en dos casos con la misma fecha (12/04/94)¹⁰ “*Horbital S.A. s/ ley 23.771*” y “*Banco Liniers S.A. s/ ley 23.771*”, en los cuales, si bien el tema en estudio no constituía el fondo de la cuestión, la Suprema Corte expreso: “...*El bien jurídico protegido en las diez figuras penal fiscales de la Ley 23.771, es o bien la hacienda pública (nacional, provincial, o municipal) o bien el sistema de seguridad social (nacional)*...”. Lo antedicho, nos permite inferir, que nuestro

¹⁰ Citados ambos por (BORINSKY, GALVÁN GREENWAY, LÓPEZ BISCAYART, & TURANO, 2012) (Edwards, 2012) (Rategui, 2012), *Régimen Penal Tributario y Previsional – Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, p. 51, Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, 2012

máximo tribunal considera que la Ley Penal Tributaria puede tutelar a las haciendas publicas locales, de lo contrario, su pronunciamiento en las causas expuestas ut supra, hubiera sido diferente.

Asimismo, a efectos de reforzar la postura apoyada por nosotros, nos parece oportuno agregar lo sentenciado por nuestra Excelentísima Corte en relación la autonomía del Derecho Tributario Local, en los fallos “Filcrosa”¹¹ y “Casa Casmma”¹², donde se establece que el mismo ha sucumbido frente a disposiciones del Código Civil pertenecientes al Derecho Privado, ya que si las Provincias han delegado a la Nación la facultad de dictar los Códigos de Fondo, han admitido de alguna manera que las leyes del Congreso prevalecen con respecto las locales.

Por lo expuesto, y en relación a la jurisprudencia citada, podemos presumir que la CSJN no declararía la inconstitucionalidad de la Ley N° 26.735, basándose en la autonomía del Derecho Tributario Local, lo cual sumado a lo sentenciado en los fallos “*Horbital S.A. s/ ley 23.771*” y “*Banco Liniers S.A. s/ ley 23.771*”, nos permite inferir que estamos en presencia de una norma que goza de legitimación constitucional y que desde el día de su entrada en vigencia, puede ser aplicada tanto por las Provincias como por la CABA.

¹¹ CSJN “Filcrosa S.A.”, 30/09/2003, Fallos 326:3899 “... Toda vez que las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones.... no corresponde a ellas ..., dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de fondo establecen al respecto, pues al haber atribuido a la Nación dicha facultad han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan. ..”

¹²CSJN “Casa Casmma S.R.L.”, 26/03/2009. Reitera la doctrina fijada en “Filcrosa S.A.”

IV. LOS ASPECTOS PROCESALES DE LA REFORMA

La Ley N° 24.769 y modif. es una norma penal especial que contiene disposiciones generales vinculadas a todos los delitos allí incluidos, y un título dedicado a las cuestiones procedimentales, tanto de índole penal como administrativo fiscal.

Partiendo de la premisa de que la reforma introducida por el Congreso en cuanto a la ampliación del ámbito de aplicación de la ley en cuestión, es constitucionalmente viable, se plantea el interrogante acerca de si esas normas pueden ser aplicadas por los jueces provinciales y, en todo caso, si es necesaria una ratificación legislativa por parte de las Provincias, o si éstas pueden modificar o establecer normas propias relativas a los procedimientos en cuestión.

En nuestro sistema constitucional, la legislación procesal es exclusiva de las Provincia, mientras que la Penal compete al gobierno federal¹³. Sin embargo, nada impide que las Provincias adopten como propias, normas procesales establecidas en alguna Ley federal, como sería el caso de la Ley Penal Tributaria, en cuyo supuesto, las Legislaturas Provinciales deberían adherir expresamente a la Ley mencionada. De no ser así, las Provincias podrían dictar sus propias normas instrumentales o utilizar las ya existentes armonizándolas o modificándolas de acuerdo a las necesidades que se planteen en función de la experiencia que la aplicación de la Ley N° 24.769 ha aportado en sus años de vigencia.

En función de lo expuesto pareciera que existen dos alternativas posibles en relación al procedimiento que regirá la aplicación de la Ley Penal Tributaria para los tributos locales:

1. Adhesión por parte de las Provincias a las normas procesales referidas a los tributos nacionales establecidas en la Ley Penal Tributaria

¹³ Edwards, Carlos Enrique. "La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional" Suplemento Esp. Nuevo Regimen Penal Tributario. Enero 2012: "...en el orden procesal, en cada provincia regirán sus propios códigos procesales penales que deberán adaptarse a las disposiciones procedimentales contenidas en la Ley 24.769, aunque pueden sucederse cuestiones insalvables..."

2. Dictado de normas procesales propias por parte de las Provincias a efectos de la aplicación de la Ley Penal Tributaria en relación a los tributos locales

Dada la potestad que poseen las Provincias para legislar en materia procedimental en relación a los tributos que le competen, parece difícil que las mismas no hagan uso de dicha prerrogativa y adhieran completamente a las leyes dictadas por el Congreso al respecto. En este sentido, al día de hoy, las Provincias que se encuentran avanzando en pos de la aplicación de la Ley N° 24.769, han tomado como punto de partida, el dictado de normas procesales destinadas a organizar cuestiones operativas tendientes a la puesta en marcha de la aplicación de la Ley que nos ocupa en su ámbito de imposición, lo cual puede traer aparejados diferentes inconvenientes a saber:

1. Desigualdades derivadas de la existencia de normas procesales diferentes, según sea el ámbito al que pertenezcan: si bien la coexistencia de Sistemas Procesales disimiles en los que los delitos tributarios serán juzgados, puede implicar a priori una desigualdad derivada del principio federal de gobierno, ello no avala de ningún modo que el arbitrio provincial en materia legislativa procesal sea absoluto, pues la legislación penal de fondo y el propio digesto procesal penal federal establecen un mínimo de garantías que las Provincias pueden aumentar, pero bajo ningún concepto, disminuir. Es decir, las normas procesales de la Ley N° 24.769 y modif. constituyen un parámetro a seguir a la hora de instrumentar vías similares en el orden local, y en consecuencia establecen un piso de garantías que las provincias no pueden avasallar bajo riesgo de afectar el principio de igualdad. Asimismo, sobre lo que no puede existir discusión tanto en el ámbito administrativo como judicial, es la necesidad de que se vea garantizada la posibilidad que le asiste al contribuyente, de hacer pleno ejercicio de su derecho de defensa, el cual le asiste constitucionalmente.

2. Asimetrías en la duración de los procesos: si bien la mayoría de los sistemas procesales de las provincias contienen regulaciones similares a la establecida en el artículo 207¹⁴ del Código Procesal Penal de la Nación respecto de la duración de la etapa de instrucción, existen regulaciones procesales que fijan plazos fatales que obligan al archivo de las actuaciones cuando la investigación preparatoria no ha culminado en el término establecido en la normativa pertinente. En los delitos tributarios, este hecho, sumado a que el Organismo Recaudador tiene como costumbre formular las denuncias al borde de la prescripción, se traduce en un detrimento del Derecho de Defensa del contribuyente, ya que al haber transcurrido un tiempo considerable desde el acaecimiento de los hechos supuestamente delictivos, la calidad de los medios de prueba disminuye, lo cual puede menoscabar significativamente la actividad defensiva.

Dentro de los aspectos procesales que, como ya hemos expresado, serán aplicables ante la evasión de tributos provinciales vigentes en cada jurisdicción, y que deben ser previstos por las legislaciones provinciales y de la CABA, se encuentran los siguientes, los cuales, por ser de gran relevancia, serán analizados pormenorizadamente a continuación:

1. La Regularización espontánea
2. La formulación de la Denuncia Penal
3. La Determinación de Oficio como condición previa
4. El doble proceso Contencioso Administrativo y Penal
5. Los Jueces Locales competentes

¹⁴ **Artículo 207.** - La instrucción deberá practicarse en el término de cuatro (4) meses a contar de la indagatoria. Si ese término resultare insuficiente, el juez solicitará prórroga a la cámara de apelaciones, la que podrá acordarla hasta por dos (2) meses más, según las causas de la demora y la naturaleza de la investigación. Sin embargo, en los casos de suma gravedad y de muy difícil investigación, la prórroga otorgada podrá exceder excepcionalmente de dicho plazo.

IV.1. La Regularización espontánea:

La Ley 24.769 y modif. en su artículo 16 establece: “ *El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.*” A partir de la lectura del mismo, podemos observar que la presentación espontánea constituye una “excusa absolutoria” del delito de evasión de tributos nacionales, y procede cuando la regularización no se produce a raíz de una inspección, de una observación por parte del organismo fiscalizador o de una denuncia presentada, sino que deriva del arrepentimiento del administrado que libremente decide corregir su conducta y subsanarla mediante la regularización de su situación impositiva, logrando así que se lo exima de Responsabilidad Penal.

En este sentido, Alejandro Retegui¹⁵ considera que “...*Como la espontaneidad depende de actos administrativos o judiciales, la regulación de tales condiciones corresponderá a las Provincias por tratarse de circunstancias estrictamente procesales...*”

Así las cosas, son dos las opciones procesales a evaluar por parte de las Provincias y de la CABA a saber:

1. Adherir a la figura nacional de regularización espontánea, exonerativa de las sanciones previstas en la Ley Penal Tributaria: En este caso prevalece el aspecto represivo, ya que se insiste en la sanción, aunque el administrado conforme las diferencias detectadas por la inspección actuante. Asimismo, hay que tener en cuenta que esta curiosa forma de regularización no tiene aplicación práctica, ya que el arrepentimiento

¹⁵ Alejandro Retegui “*Delitos Tributarios de Impuestos Provinciales*” – Errepar on line – Junio 2012

de un contribuyente evasor nunca es espontaneo, sino que surge a instancia de una observación fiscal, ya sea directa o indirecta.

2. Incorporar una figura propia que actúe como eximente de sanción en caso de que se configuren los delitos previstos en la Ley N° 24.769 y modif.: En el caso de que las Legislaturas provinciales o de la CABA optaran por incorporar una figura que prevea la no aplicación de las sanciones previstas en la Ley bajo análisis, ante el cumplimiento de alguna condición, como ser la aceptación y el pago de los ajustes propuestos por la fiscalización, a los contribuyentes se les aplicarán las multas por defraudación previstas en los ordenamientos locales, lo cual traería aparejadas ventajas con respecto a la regularización espontanea aplicable en el ámbito nacional:

- Se evita denunciar penalmente a quienes no adeudan tributos al Fisco local por haber aceptado el ajuste de inspección y haber abonado el impuesto de allí resultante
- Se incentiva la aceptación de los ajustes de inspección ante la certeza de la no aplicación de la Ley 24.769 y modif. por parte del Organismo Recaudador. Esto es así debido a que cuando la ley aplicable obliga a la formulación de la denuncia aún cuando los contribuyentes aceptaron el ajuste propuesto, los mismos prefieren no aceptar dichos ajustes porque el hacerlo implica un reconocimiento de la evasión, lo que trae aparejado, una disminución de la recaudación fomentada por el miedo a la autoincriminación.
- Se evita la situación de que un contribuyente evasor denunciado penalmente que no paga la pretensión fiscal, quede en situación de privilegio tributario respecto a otro contribuyente que si abona la pretensión fiscal.

Como antecedente al respecto, podemos citar el artículo 9¹⁶ del Proyecto de Ley Penal Tributaria Tributos Provinciales – Normas Procesales de la Provincia de Corrientes, en el cual se establece que en los casos de Evasión Simple y Agravada, la acción penal se extinguirá si el obligado acepta la liquidación o la determinación de deuda realizada por la Dirección General de Rentas, regulariza y paga el monto de la misma en forma total e incondicional

IV.2. La formulación de la Denuncia Penal:

En cuanto a la formulación de la Denuncia Penal, y haciendo hincapié en su oportunidad, podemos observar que el primer párrafo del artículo 18 de la Ley 24.769 y modif., establece: *“El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos...”*. Así las cosas, pareciera que el Organismo recaudador se encuentra en condiciones de:

1. Interponer la Denuncia Penal inmediatamente después de haberse dictado la Resolución que determina de oficio la deuda: De esta manera lo interpretó la Provincia de Formosa, al establecer en la Ley N° 1591, artículo 1, inciso b) lo siguiente: *“...b) El titular de la Dirección General de Rentas y los funcionarios o agentes que el mismo designe, estarán obligados a denunciar e informar a la Fiscalía de Estado, respecto de los hechos u omisiones que pudieran encuadrar, presuntamente, en alguno de los delitos tipificados en la Ley Nacional N° 24.769, sus modificatorias y/o normas complementarias, **una vez dictada la resolución que***

¹⁶ **ARTICULO 9º:** “En los casos previstos en los artículos 1º y 2º de la Ley Penal Tributaria, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o la determinación de deuda realizada por la Dirección General de Rentas, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total. La cancelación total de la deuda debe efectivizarse antes de formularse el requerimiento del Ministerio Público de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada...”

determine de oficio la deuda tributaria, aún cuando se haya interpuesto recurso contra dicho acto administrativo, así como en los casos que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, pero exista la presunción de comisión del hecho ilícito...”. Idéntica a ésta, es la postura llevada a cabo por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde la AGIP, a través del Director General de la Dirección General de Rentas y/o los funcionarios que ellos designen, efectuaran la Denuncia Penal ante la Justicia competente, una vez dictada la Resolución Determinativa de Oficio de la deuda tributaria, a pesar es estar previsto en su Código Fiscal tanto el Recurso de Reconsideración como el Recurso Jerárquico para lograr el agotamiento de la vía administrativa. Lo mismo ocurre con la Provincia de Buenos Aires, en cuyo Código Fiscal se encuentra prevista la interposición de la Denuncia Penal una vez dictada la Determinación de Oficio de la deuda tributaria, aún cuando se encontrare recurrido el Acto Administrativo (ya sea por Reconsideración o por Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires), o ya exista convicción administrativa de la presunta comisión del hecho. Por su parte, la Provincia de Salta también considera que corresponde a la Dirección General del Rentas la formulación de la Denuncia Penal, una vez dictada la Determinación de Oficio de la deuda tributaria, pero en éste último caso, hay que tener presente, que el Código Fiscal de la Provincia de Salta, no prevé la interposición de Recurso de Reconsideración ante las decisiones administrativas, sino tal solo contempla la posibilidad de presentar Recurso Jerárquico ante el Ministro de Hacienda y Obras Públicas, o ante el Gobernador de la Provincia, según sea el monto de la determinación de tributos y sus accesorios o de las sanciones.

2. Interponer la Denuncia Penal una vez agotada la vía administrativa: Este fue el criterio elegido por la Provincia de Corrientes, que establece en el artículo 2 de su Proyecto de Ley Penal Tributaria lo siguiente: **“UNA vez dictada la resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración previsto en el artículo 58 del Código Fiscal de la Provincia de Corrientes (Ley 3037 y sus modificatorias (t.o. Decreto 4142/83 seg. Ley 3784), la Dirección General de Rentas elevará un informe fundado al Ministro de Hacienda y Finanzas para que éste formule la denuncia penal de los delitos previstos en la ley penal tributaria. La denuncia deberá ser suscripta por el Ministro de Hacienda y Finanzas, previo dictamen del servicio jurídico, y expresar la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.”**

De lo expuesto se puede apreciar que las jurisdicciones locales deberán adaptar esta norma según sea el procedimiento de Determinación de la deuda tributaria y la vía recursiva existente, fijando su propio criterio, ya que, como hemos expresado en diferentes oportunidades, se trata de un aspecto netamente procesal sobre el cual, las Provincias guardan plena jurisdicción. Asimismo consideramos que no es conveniente realizar la Denuncia Penal hasta tanto se encuentre agotada la instancia recursiva dentro del ámbito de la Administración y exista convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito ya que, de lo contrario, se estaría exponiendo a un escándalo jurídico para el caso de que el Organismo Administrativo local efectuara una rectificación durante la sustentación del Recurso de Reconsideración. Sin embargo, es dable destacar también que en caso de que el Fisco Provincial o de la CABA decida optar por el agotamiento de la instancia administrativa como requisito previo a la formulación de la Denuncia Penal, se estaría exponiendo a que el transcurso del tiempo entre la comisión de la conducta imputada y el agotamiento de la vía,

hagan que el trámite de la interposición de la Denuncia Penal se inicie al filo de la prescripción, o bien ya operada la misma.-

IV.3. La Determinación de Oficio como condición previa:

El artículo 18 de la Ley N° 24.469 y modif, en su primer párrafo establece: *“El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos...”* De lo transcrito se infiere que el Fisco se encuentra habilitado para denunciar una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, por lo que dicha Resolución Determinativa adquiere extrema importancia, ya que constituye el disparador de la “ultima ratio”¹⁷ que es la instancia penal, que podrá tener consecuencias en la libertad del contribuyente. Sin embargo, dada la autonomía del Derecho Procesal local que poseen las Provincias, puede ocurrir que éstas decidan interponer la denuncia penal sin necesidad del procedimiento determinativo de oficio previo, contemplando otros supuestos para activar la denuncia ante el Juez, debiendo ejercer dicha facultad con prudencia para evitar caer en el delito de falsa denuncia.

Así llegamos a enfrentarnos con el interrogante acerca de cómo asimila el artículo 18 citado, a la Determinación de Oficio:

1. La Determinación de Oficio es una “cuestión prejudicial”: las cuestiones prejudiciales se encuentran previstas en el artículo 10 del Código Procesal Penal de la Nación que establece: *“Cuando la existencia del delito dependa de una cuestión prejudicial establecida por la ley, el ejercicio de la acción penal se suspenderá aún de oficio, hasta que en la otra jurisdicción recaiga sobre ella sentencia firme”*. En este sentido,

¹⁷ Ultima ratio: la intervención penal procede cuando se hayan agotado todas las posibilidades no penales para la prevención del delito

Díaz Sieiro¹⁸ expresa “...las cuestiones prejudiciales tienen naturaleza sustancial, porque se vinculan directamente con la existencia o inexistencia del delito al incidir sobre los elementos del mismo y, a su vez, claros efectos procesales, porque paralizan el trámite de la cuestión penal, e implican una atribución de competencia extrapenal y una limitación al sistema probatorio de las libres convicciones...”

2. La Determinación de Oficio es una “cuestión previa”: en este caso, la Determinación de Oficio surge necesaria ante la necesidad de una resolución de corte sustancial, pero no constituye una prejudicial ni se trata de un requisito de procedibilidad, porque puede ser realizada aun en contra de los criterios administrativos, en función de una orden judicial. Así lo ha entendido Carolina Robiglio¹⁹ al manifestar: “...En síntesis, como la determinación de oficio no se trata de una cuestión prejudicial ni de un requisito de procedibilidad porque puede ser realizada aun en contra de los criterios administrativos, en función de una orden judicial, aunque no esté hecha, el fiscal puede requerir la instrucción si cuenta con datos suficientes, o puede solicitar la realización de medidas de prueba, entre las cuales estará el pedido de que se haga la determinación que falta”

Consideramos que la Determinación de Oficio es un requisito previo e imprescindible para la promoción de la acción penal, lo cual no implica que la misma deba ser tratada como una cuestión prejudicial, sino que es tan sólo una obligación impuesta al Fisco por el artículo 18 de la Ley Penal Tributaria para formular la denuncia penal. Así lo sostiene la doctrina y la jurisprudencia toda vez que la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁰ ha manifestado: “...la ley 24.769 que, al derogar, la ley 23.771 ha preferido instaurar un sistema absolutamente

¹⁸ Díaz Sieiro, Horacio “(Díaz Sieiro)”. Buenos Aires, Periódico Económico Tributario N° 135, La Ley

¹⁹ “Estudios sobre el proceso penal tributario. Etapas, instancias y partes. Derecho procesal nacional y comparado” 2° Edición ampliada y actualizada. Editorial Errepar, Teresa Gómez coordinadora, pag. 186 y 187

²⁰ Pesquera Sebastián Gaboto S.R.L. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, 17/03/2009

diverso, pues el Ente Recaudador solo puede formular denuncia penal una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria...”

Por lo tanto, en función de lo expuesto en los párrafos anteriores, la Determinación de Oficio previa adquiere una altísima importancia ya que la misma será, por un lado el corolario de una Verificación efectuada por el organismo fiscalizador del contribuyente, siempre y cuando no se concilien las diferencias en el monto de impuesto autodeterminado por el administrado y el pretendido por el Fisco, dándose el inicio por lo tanto al proceso determinativo en el cual deberán cumplimentarse los requisitos básicos establecidos en las Leyes de Procedimiento provinciales, entre ellos el principio procesal del debido proceso adjetivo consistente en el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a una Resolución fundada, para lo cual es importante que cada ordenamiento tributario provincial tenga previsto un procedimiento en donde exista la oportunidad en la que el administrado aporte su opinión y haga valer sus pruebas, sin embargo, esto no ocurre en todas las Provincias, como ser San Juan. Y por otro lado, constituirá la base para determinar si la acción disvaliosa desplegada por el contribuyente, supera el umbral de punibilidad y se verifica, por lo tanto, el cumplimiento del aspecto objetivo requerido para la tipificación del delito.

IV.4. El doble proceso Contencioso Administrativo y Penal:

La Penal Tributaria, en el primer párrafo de su artículo 20 dispone: *“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos...”* Como podemos apreciar, el sistema procesal de la ley en cuestión se encuentra estructurado de manera tal que cuando se agota la etapa administrativa con el acto

determinativo y el contribuyente impugna la materia imponible determinada se abren dos vías judiciales que resolverán el problema en forma paralela sobre la existencia y la medida del hecho imponible. A partir de esta posibilidad es que se vislumbra la posible generación de lo que la doctrina llama un “escándalo jurídico”, ya que existe la posibilidad de que se dicten pronunciamientos contradictorios. Al incorporarse a las haciendas provinciales y de la CABA como bien jurídico protegido de la Ley 24.769 y modif., esta cuestión adquiere mayor complejidad ya que cada ordenamiento contiene un esquema propio de determinación de deuda y su consiguiente régimen recursivo. Algunas jurisdicciones prevén un procedimiento parecido al nacional, ya que agotada la instancia administrativa, existe un Tribunal Administrativo donde puede recurrirse el acto con efectos suspensivos, mientras que en otras, una vez agotada la instancia administrativa, el Fisco tiene expedita la acción de cobro, en cuyo caso, el administrado podrá recurrir ante la Justicia, pero sin la posibilidad de que se suspendan los efectos del Acto Administrativo.

Así las cosas, y dadas las posibilidades que tienen las Provincias y la CABA de establecer sus propias normas de índole procesal, serian dos las alternativas a evaluar por las mismas:

1. Adherir a la figura nacional referida a la doble persecución penal y priorizar el pronunciamiento penal sobre los hechos: existe independencia de los procesos administrativos de la determinación de la deuda tributaria, con respecto al proceso penal que juzga las conductas penales. El procedimiento administrativo no obstaculiza el desarrollo del proceso penal, y la sentencia penal condiciona el pronunciamiento contencioso administrativo.
2. Evitar la doble persecución penal y priorizar el pronunciamiento contencioso administrativo, postergando el pronunciamiento penal, hasta que quede expedita la ejecución fiscal de la deuda reclamada: las Legislaturas Provinciales y de la CABA

deberían prever en sus normas procesales que, ante el “doble proceso”, se expida en primer lugar el Juez Contencioso Administrativo sobre la procedencia de la deuda tributaria, y que una vez expedita la ejecución fiscal de la misma, se pronuncie el Juez Penal sobre la conducta del contribuyente. Para ello, los ordenamientos locales deberían prever que todas las medidas judiciales que suspendan la ejecución fiscal de la deuda tributaria, sean causales de suspensión del proceso penal y de interrupción de la prescripción penal, así la Sentencia del Juez Penal sobre la conducta del imputado quedaría postergada hasta que quede expedita la ejecución fiscal de la deuda tributaria reclamada.

IV.5. Los Jueces Locales competentes

La Ley N° 24.769 y modif. establece en su artículo 22 lo siguiente: “...*Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*” Es decir que para el juzgamiento de los delitos que afectan a tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la CABA. Así las cosas, son dos las opciones que tienen las Provincias:

1. Adoptar la figura nacional prevista para la CABA: creación de un fuero específico competente en materia penal tributaria distinto al fuero competente ante los restantes delitos penales económicos. De esta manera, al crearse tribunales especiales en materia penal tributaria, se estaría garantizando la seguridad jurídica de los contribuyentes, pero a su vez, hay que tener en cuenta, que la creación de estos Tribunales Especiales conlleva una gran erogación por parte de las Administraciones públicas que, tal vez, actualmente no se encuentren en condiciones de afrontar. Asimismo, hay que destacar que la doctrina ha estado de acuerdo con la creación del fuero especializado en el ámbito de la CABA, ya que con ello se ha asumido que la

complejidad de los delitos en cuestión, requiere de una especialización, tanto en el caso de los Magistrados como del Ministerio Público y de la Defensoría Oficial.

2. Adoptar la figura nacional prevista para el resto del país: la competencia penal tributaria local recaería en el fuero competente ante los delitos penales comunes. En este caso, la seguridad jurídica de los contribuyentes, debería verse garantizada por los Organismos de Recaudación, sobre todo en la etapa de fiscalización. De ser así, se gozaría de la siguiente ventaja:

- Los recursos de las jurisdicciones locales se utilizarían para que los organismos de recaudación fiscalicen con éxito a los contribuyentes, y no para la creación de Tribunales Especiales que solucionen los conflictos que se planteen entre la fiscalización y los contribuyentes
- La capacitación del personal a la que se hace referencia en el punto anterior, redundaría en innumerables beneficios para la Administración Tributaria en cuestión, volviéndola cada vez más eficiente

Como antecedente en este sentido, podemos citar la Resolución 231/2012 mediante la cual, el Procurador General de la Provincia de Salta, dispuso que una Fiscalía Penal con asiento en la Ciudad de Salta, intervenga en las causas por delitos económicos complejos, debiendo el plantel contar con dos profesionales especialistas en Derecho Tributario, fundamentado ello en que *“...no solo la conveniencia de que exista una Fiscalía orientada a intervenir únicamente en este género de ilicitudes penales, sino también la importancia de que dicha Fiscalía sea dotada de apoyo técnico y de personal especializado que pueda afrontar con éxito estos objetivos institucionales del Ministerio Público Fiscal...”*. Asimismo podemos mencionar también, que en el Proyecto de Ley Penal Tributaria Tributos

Provinciales – Normas Procesales de la Provincia de Corrientes, está prevista la creación de un Juzgado de Instrucción en lo Penal Tributario que tendrá competencia en todo el territorio provincial, para la investigación de los Delitos contemplados en la Ley N° 24.769 y modif. A su vez, en la Provincia de Buenos Aires, el Gobernador Daniel Scioli impulsa la formación de un Fuero Penal Tributario, consistente en una estructura judicial especializada que permita procesar a aquellos que cometan ilícitos previstos en la ley Penal Tributaria.

Por otro lado, podemos observar que la Provincia de Formosa, en contraposición con la postura adoptada por las jurisdicciones mencionadas precedentemente, a través de la Ley Provincial N° 1591, establece que la Justicia Provincial será quien tendrá la competencia respecto de los tributos cuya recaudación este a cargo de dicha Provincia, para la aplicación de la Ley N° 24.769 y modif y en relación, incluso, al Impuesto sobre los Ingresos Brutos tributado por contribuyentes inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral.

Asimismo, es menester recalcar en el punto bajo análisis, los posibles conflictos de competencia entre las distintas jurisdicciones locales, cuando existen sujetos que desarrollan actividades en más de una jurisdicción:

- ✓ Cuando haya varios Fiscos afectados, en cada Jurisdicción deberá realizarse el proceso penal respectivo. Se pueden presentar problemas cuando las diferencias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos provengan de la atribución por exceso o defecto de Base Imponible a una jurisdicción. En este caso, habrá que ajustarse a las normas procesales penales de cada jurisdicción y a lo que decida la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por ser el único órgano superior jerárquico capaz de resolverlo.
- ✓ Deben realizarse los procedimientos determinativos de oficio previstos en los Códigos Fiscales de las jurisdicciones en cuestión, y luego de agotada la vía administrativa, se

verificara si superan los montos objetivos de punibilidad, de ser así, se procederá a la

Denuncia Penal

- ✓ Solo correspondería que aplique la sanción penal, la jurisdicción donde se verifica el hecho imponible, es decir donde el responsable mantenga la residencia o establecimiento permanente.

V. EL DELITO DE EVASION TRIBUTARIA

En este capítulo analizaremos la figura penal denominada “evasión tributaria simple” (ya que el análisis de la figura penal “evasión tributaria agravada” surge por analogía), prevista en el artículo 1 de la Ley 24.269 y modif., que establece: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”*

A partir de la lectura del artículo transcrito en el párrafo anterior, se deduce que son dos las modificaciones que se efectuaron al tipo penal bajo análisis a través del dictado de la Ley N° 26.735. Por un lado, se eleva el monto mínimo por encima del cual el hecho es considerado delito, y por otro se incorpora a los Fiscos Provinciales y de la CABA como haciendas tuteladas por la Ley en cuestión. Este último es el punto que nos ocupa, ya que la extensión de la tutela a las haciendas locales implica una necesidad de compatibilización entre las conductas calificadas penalmente por el ordenamiento, con las contenidas en cada Código Fiscal local. Así las cosas, surge la primer problemática consistente en entrañar cual es la definición de las conductas tributarias “ardidosas” o “engañosas”, a efectos de preconstituir la denominada “*notitia criminis*”²¹ necesaria para dar lugar a la denuncia penal, frente a las

²¹ GARRONE, José A., *Diccionario Jurídico* (Garrone, 2005) - Tomo III, Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2005, p. 462: “Éste es el nombre genérico bajo el cual, tradicionalmente, se han reunido los distintos medios por los cuales podía iniciarse la actividad de la justicia penal, mediante la promoción del proceso. Así, ya sea por la denuncia, ya por la querrela, o por la prevención policial o de oficio, se lleva ante la jurisdicción una noticia sobre la comisión de un delito, que opera como “información institucional”, sujeta a recaudos específicos

diversas definiciones de fraude fiscal establecidas por los Códigos Fiscales provinciales y de la CABA.

V.1. El delito de evasión tributaria y la infracción de defraudación:

Los distintos Códigos Tributarios de las numerosas jurisdicciones existentes en el territorio nacional, poseen diferentes redacciones y/o tipificaciones respecto de la infracción de defraudación, muy disimiles entre sí e incluso también con respecto a la infracción de defraudación contenida en el artículo 46 de la Ley 11.683. Es por ello, que el delito tipificado en la Ley 24.769 y modif., debe confrontarse con la infracción de defraudación contenida en los ordenamientos locales, a efectos de adaptar las normas relativas a la tipificación que debe darse a las mismas.

Desde ya sabemos que lograr lo antedicho no es tarea fácil, sobre todo si tenemos en cuenta que el bien jurídico protegido en la Ley Penal Tributaria es la “Hacienda Pública” en sentido dinámico²², entendida ésta como la actividad financiera del Estado dirigida a la recaudación de ingresos y su aplicación al gasto público para solventar los fines básicos del mismo, mientras que el régimen infraccional previsto en los Códigos Fiscales provinciales tiene como bien sujeto a tutela la “Recaudación Tributaria”, o sea, una parte de los recursos públicos.

Dicho esto, haremos hincapié en la necesidad de tipificación de la defraudación. Teniendo en cuenta el principio de inocencia que regula la relación del contribuyente frente al Fisco, es que no podrá imputarse una actitud dolosa que implique la sanción por defraudación, y mucho menos aun el delito de evasión, si el Fisco no lo demuestra específicamente. Para ello, los funcionarios fiscales deberán procurar obtener los elementos de prueba que le

impuesto por la ley procesal, capaz de producir efectos jurídicos previamente previstos por la ley. Supera a la mera información”

²² Rubén E. Rodríguez “Reforma a la Ley Penal Tributaria y la incorporación de las Haciendas Locales. Génesis de posibles conflictos. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario” pag. 53

permitan imputar el dolo al contribuyente, otorgándole el derecho de defensa para que pueda liberarse de dicha imputación. En este sentido, hay que reconocer también, que en la práctica se presentaran problemas en lo que respecta a la valoración y/o convicción que harán los funcionarios públicos de las distintas Administraciones Tributarias locales, al momento de efectuar la denuncia penal tributaria, si consideran que el caso en cuestión encuadra en el artículo 1 de la Ley 24.769 y modif., en función a la disímil inteligencia que presentan sus textos legales en lo que refiere a la infracción de defraudación , único “antecedente” legal que podría forzar la convicción administrativa de que en los hechos existió una conducta delictual.

Asimismo, es dable destacar que la figura defraudatoria, rara vez es utilizada por los Fiscos Locales para sancionar incumplimientos de las obligaciones tributarias, pues la mayoría de las veces se encuadra a dichas transgresiones en la figura de omisión que sanciona un obrar negligente pero no doloso.

A partir de la inclusión de las haciendas locales, sólo espera ver como reaccionaran las provincias y la CABA ante esta potestad, debiendo ser prudente el accionar de las mismas en relación al estudio y juzgamiento de las conductas para evitar llevar a la Justicia Penal hechos que no reflejen la tipicidad objetiva y/o subjetiva del delito de Evasión Fiscal, es decir, cuando las Administraciones Tributarias Locales considerarán que se está en presencia de una infracción por defraudación o de un delito de evasión? Siendo las figuras típicas tan similares, como saber cuándo la conducta encuadra en los preceptos de la Ley Penal Tributaria, y cuando resulta suficiente la aplicación de una Multa por Defraudación. Consideramos que el interrogante planteado puede dar lugar a un debate que por su entidad no puede ser analizado en el presente trabajo, por lo que en este sentido, adherimos a la Doctrina sostenida por el Dr. Juan Carlos Bonzón²³ que considera que la distinción entre ambas figuras radica en el análisis

²³ Bonzon, Juan Carlos. Defraudación Fiscal Infracional y Delictual. Evasión Fiscal. Suplemento de Derecho Económico. 2004

profundo de la relación causal existente entre el ardid o engaño empleado por el sujeto activo y el error en que incurre el sujeto pasivo (Fisco) como consecuencia de aquel. Es decir, en la “Idoneidad del ardid” debe buscarse la difícil armonización de ambas figuras. En caso de que el ardid o engaño sea detectado con facilidad, la conducta del administrado deberá encuadrarse en la figura infraccional, mientras que cuando el ardid o engaño es de tal gravedad que torna prácticamente imposible la detección de la maniobra mediante controles rutinarios, la conducta llevada a cabo será considerada delito y procederá la aplicación de la Ley Penal Tributaria.

V.2. El umbral de punibilidad y los contribuyentes de Convenio Multilateral:

Al incorporarse las Haciendas Locales como Bien Jurídico Tutelado, no se legisló sobre la forma en que se considerara el fenómeno de la multijurisdiccionalidad a la que se exponen los contribuyentes de Convenio Multilateral, lo que conlleva a un problema que surge ante la evaluación de una posible configuración del delito de Evasión Tributaria, y que consiste en cual es el modo apropiado de interpretar el monto objetivo punible en los casos de aquellos contribuyentes que por desarrollar actividad económica en dos o más jurisdicciones, se encuentran sujetos a las normas del citado Convenio, ya que conforme al artículo 1 del mismo, existe un proceso único, económicamente inseparable, de un mismo contribuyente, que se desarrolla en distintas jurisdicciones, por lo que los ingresos deben atribuirse a todas ellas, en base a un coeficiente de distribución. De acuerdo a lo antedicho, surgen los siguientes interrogantes en relación al cumplimiento de la condición objetiva de punibilidad, la cual es requerida para que se configure el delito de Evasión Tributaria:

1. Corresponde considerar la sumatoria del impuesto no ingresado en todas las jurisdicciones

2. O deberá considerarse el umbral de punibilidad independientemente para cada jurisdicción

Seguidamente, realizaremos un análisis de cada postura a efectos de llegar a una conclusión válida y sustentable, en cuanto a cómo debe conformarse la base que será considerada “monto evadido” para encuadrar en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria, para los contribuyentes de Convenio Multilateral.

V.2.1. Sumatoria de impuesto no ingresado en todas las jurisdicciones:

A esta postura adhieren aquellos que sostienen que por tratarse de un impuesto único y económicamente inseparable, se está en presencia de un único impuesto, por corresponder al desarrollo de una única actividad desarrollada de manera interjurisdiccional, y por lo tanto sería aplicable un único delito, y por lo tanto una única pena, para lo cual se debería considerar la sumatoria de impuestos evadidos en cada una de las jurisdicciones, y si el monto resultante supera la condición objetiva de punibilidad, corresponderá la aplicación de la Ley Penal Tributaria, aunque el monto de impuesto evadido considerado de manera individual en cada jurisdicción, no supere dicho umbral mínimo de punibilidad. Quienes sostienen esta teoría la justifican en razón de:

- la existencia de un único número de identificación tributario por contribuyente,
- el hecho de que el sujeto pasivo que revela capacidad contributiva es el mismo y por los mismos hechos económicos,
- el cálculo, liquidación e ingreso del gravamen se realiza en forma unificada, etc.

En caso de sostenerse este criterio, para la atribución de la competencia judicial, la alternativa que surge más acertada es la que designa como Juez de la causa a aquel que corresponda a la Jurisdicción donde se haya desplegado la maniobra defraudatoria, es decir el de la Jurisdicción Sede, ya que se supone que es allí donde el administrado realiza la toma de

decisiones, salvo que se verifique que la maniobra defraudatoria fue llevada a cabo en otra Jurisdicción, en cuyo caso el Juez competente será el que corresponda a esta última.

Otro tema a considerar si se sigue esta línea de pensamiento es que, al tratarse de “un solo impuesto”, sería necesario que se establezca una normativa homogénea en cuanto al procedimiento recursivo y a los plazos que rigen la determinación que constituirá la base de la denuncia penal.

V.2.2. Impuesto no ingresado por cada jurisdicción:

Este criterio en cambio, es el adoptado por quienes consideran que la protección del bien jurídico protegido implica la protección individual de cada una de las haciendas públicas, ya sea Nacional, Provincial o de la CABA, y en consecuencia, para que sea aplicable la Ley N° 24.769 y modif., el impuesto evadido debe alcanzar, como mínimo en una jurisdicción, el umbral mínimo de punibilidad, debiendo considerarse cada una de las jurisdicciones individualmente a efectos de verificar si se ha visto lesionada alguna hacienda pública.

Quienes adoptan este criterio asumen que pueden existir tantos hechos delictivos como tributos se pudieren haber evadido, imponiéndose por lo tanto, la intervención de la magistratura local de cada Provincia en cada caso, aplicándose por lo tanto las disposiciones procesales pertinentes de cada Jurisdicción involucrada existiendo un proceso en cada Provincia (o CABA) agraviada. En este sentido, es dable destacar que si bien, como se dijo, concurrirían varios hechos delictivos, se estaría en presencia de un sólo delito, aunque se afecten varios bienes jurídicos (haciendas locales), puesto que existiría lo que la doctrina

denomina “concurso ideal homogéneo”²⁴. Adhiere Ruben Rodriguez²⁵ y Sergio Simesen de Bielke²⁶

V.2.3. Nuestra postura:

El Convenio Multilateral fue creado para coordinar la atribución de ingresos y gastos a las distintas jurisdicciones que intervienen en un proceso económico único e inseparable, con el fin de evitar problemas de doble o múltiple imposición, pero de ninguna manera dicho Convenio tiene injerencia en los aspectos sustantivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los cuales se regirán por las normas y los Códigos Fiscales existentes en cada jurisdicción. En consecuencia, el Convenio Multilateral no tiene la potestad de unificar los impuestos determinados por los contribuyentes en cada una de las jurisdicciones en las cuales el mismo se encuentra inscripto, sino que sólo coordina la distribución de los ingresos y gastos que, a través de los coeficientes unificados, incidirán en el reparto del total de los ingresos imponibles entre todas las jurisdicciones intervinientes, para que, a partir de ellos, surja un impuesto determinado univoco en cada una de ellas. Dicho con otras palabras, lo que el Convenio Multilateral distribuye no es impuesto, sino los ingresos que servirán de base para calcular el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de cada jurisdicción, de acuerdo a la definición de hecho imponible de cada una de ellas, sus sujetos pasivos, exenciones, alícuotas, etc., por lo tanto, en caso de verificarse la condición objetiva de punibilidad en determinada jurisdicción (o jurisdicciones), nacerá un delito con resultados para cada una de ellas. Lo que hay que tener en cuenta es que, como ya se dijo en el acápite anterior, se trata de un solo

²⁴ Eugenio R. Zaffaroni “*Tratado de Derecho Penal – Parte General*” Tomo IV Pag. 554: “...un caso de pluralidad de evento consecuente con una sola acción u omisión...”

²⁵ Rubén E. Rodríguez “*Reforma a la Ley Penal Tributaria y la incorporación de las Haciendas Locales. Génesis de posibles conflictos. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario*” Editorial Errepar pag. 62

²⁶ Simesen de Bielke, Sergio A. “*Delitos tributarios y previsionales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales VII Jornadas de Derecho Penal Tributario*” Editorial Errepar pag. 85 - 98

delito y no de un concurso de delitos, ya que se trata en todos los casos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aunque le corresponda una proporción a cada jurisdicción (Zaffaroni).

El problema que surge a partir de lo expuesto hasta ahora y de la postura adoptada por nuestra parte, es que cuando se supere la condición objetiva de punibilidad en más de una jurisdicción individualmente, cada una de ellas se encontrara amparada por su correspondiente Código Fiscal y Código Procesal Penal, los cuales seguramente diferirán sustancialmente entre si, por lo que será necesario compatibilizar los ordenamientos fiscales, disponer que los procedimientos se realicen de forma concurrente (salvaguardando en todo momento el derecho de defensa de los contribuyentes) y dictar normas procesales que permitan determinar la jurisdicción que tendrá la debida competencia para juzgar el delito, sin avasallar prescripciones constitucionales y preservando en todo momento la garantía de “juez natural”²⁷, empero, en caso de reconocerse que correspondería la competencia de distintos jueces, pertenecientes a cada una de las jurisdicciones pertinentes por encontrarse afectadas distintas haciendas locales protegidas por cada jurisdicción, dichos jueces deberán armonizar sus actuaciones respetando los principios emanados de la Constitución Nacional, ya que sostenemos que el Juez que resultará competente es aquel que corresponda a la jurisdicción donde el Organismo Fiscal actúe, independientemente del domicilio fiscal del contribuyente.

²⁷ **Constitución Nacional. Artículo 18.**- “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa...”

VI. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Tal como lo expresáramos en la Introducción del presente trabajo, nuestro primer objetivo a partir del mismo, lo constituye la necesidad de determinar si la reforma que ha sido objeto de nuestro estudio se ve impregnada de constitucionalidad, ya que consideramos que este aspecto es el primero y fundamental a tener en cuenta si lo que se pretende es analizar la aplicabilidad de una Ley. En este sentido, y tal como ya lo concluimos en el Capítulo III, al cual nos remitimos, consideramos que la reforma es constitucional ya que, si bien aun no existe Jurisprudencia que lo avale, nuestro Máximo Tribunal dejó ver a todas luces, que el bien jurídico protegido de la Ley Penal Tributaria (por aquel entonces la Ley N° 27.771) lo constituían las haciendas publicas ya sean éstas nacionales, provinciales o municipales, mas allá de cuál sea el criterio que las distintas corrientes doctrinarias adopten al respecto.

Ahora sí, una vez expedidos acerca de la cuestión constitucional, procederemos a establecer las propuestas que consideramos, harán que la aplicación de la Ley Penal Tributaria en la Provincia de Córdoba se desarrolle en un marco de legalidad y de seguridad jurídica para los administrados de manera de que se cumpla el objetivo tenido en cuenta por el legislador y se logre reencauzar la conducta de los contribuyentes en pos de una mejor y más eficiente Administración Tributaria.

La Provincia de Córdoba por su parte, deberá accionar de manera prudente en el juzgamiento inicial llevado a cabo por las autoridades fiscales y realizar un profundo estudio y adecuación de su normativa, para evitar llevar a la Justicia Penal hechos complejos que no reflejen la tipicidad objetiva y/o subjetiva del delito de evasión fiscal; activando un mecanismo de trabajo conjunto entre la Dirección General de Rentas y La Dirección de Policía Fiscal en materia de detección de casos y de aplicación de medidas procesales, todo ello en pos del anhelado logro de la reducción de la evasión fiscal. En este sentido y hasta el

momento, son pocas las Denuncias Penales que la Provincia de Córdoba ha interpuesto, siendo la última de ellas motivada por el delito de “Insolvencia Fiscal Fraudulenta”, y son pocas también las acciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria Provincial para hacer efectiva y sustentable la aplicación de la Ley bajo estudio, entre las cuales podemos destacar la modificación del Código Tributario Provincial, incorporada por la Ley N° 10.177 (B.O. 20/12/2013), a través de la cual se ha agregado en el texto de su artículo 77 (hoy artículo 81), en el que se define la infracción de defraudación, la siguiente leyenda: “... *sin perjuicio de la responsabilidad penal...por delitos previstos en la Ley Penal Tributaria...*”, la cual deja entrever que la comisión de conductas que puedan hacer incurrir al administrado en la infracción de defraudación, pueden también configurar el delito de evasión tributaria previsto en la Ley N° 24.769 y modif. Esta inclusión, si bien es necesaria, no resulta suficiente para propiciar la adecuada aplicación de la Ley Penal Tributaria en el ámbito de la Provincia de Córdoba, es por ello que consideramos que las siguientes acciones constituyen las alternativas más apropiadas para lograr que la ejecución de la Ley en cuestión, se realice de manera segura y ajustada a derecho:

1. Dictar normas procedimentales para la debida adecuación de los procedimientos administrativos: dada la facultad que poseen las Provincias de dictar normas de índole procesal, consideramos que éste es uno de los puntos en los que hay que hacer más hincapié, a efectos de establecer el marco en el cual se desarrollará el ejercicio de la Ley que nos ocupa, y con el objetivo de no dejar libradas al azar circunstancias que puedan derivar en obstáculos que hagan inaplicable el procedimiento. Para ello, sugerimos la inclusión de las siguientes cuestiones, en una Ley de carácter procedimental, que contemple:

- ✓ En primer lugar, que todas las cuestiones de índole procedimental se regirán por lo establecido en la presente Ley y en el Código Procesal Penal de la Provincia de Córdoba.
- ✓ Definición del organismo encargado de realizar la “Denuncia Penal”: en primer lugar, resulta necesario en el caso de la Provincia de Córdoba, que se determine cuál será el “organismo recaudador” encargado de interponer la Denuncia Penal, puesto que en la misma, a partir del dictado de la Ley N° 9187, se ha creado la Dirección de Policía Fiscal, dependiente de la Secretaria de Ingresos Publicas del Ministerio de Finanzas del Poder Ejecutivo, la cual tiene a su cargo las tareas de verificación, fiscalización y determinación de la obligación tributaria, excluyendo de su ámbito de competencia, la recaudación de los tributos, la que queda en la órbita exclusiva y excluyente de la Dirección General de Rentas. Así las cosas, consideramos que por ser la Denuncia Penal, el corolario de las tareas de fiscalización llevadas a cabo por la Dirección de Policía Fiscal, y que ésta última es la encargada de dictar el Acto Administrativo, sería conveniente que la formulación de la denuncia penal estuviera a su exclusivo cargo.
- ✓ Oportunidad de la interposición de la Denuncia Penal: en el caso de nuestra Provincia, y de acuerdo al sistema recursivo existente en ella, consideramos que sería propicio que se determine que la Denuncia Penal sólo podrá ser interpuesta una vez agotada la vía administrativa, es decir, cuando se encuentre resuelto el Recurso de Reconsideración presentado por ante la autoridad de la cual emanó el Acto Administrativo recurrido ya que, de no ser así, podríamos encontrarnos en presencia de Denuncias Penales que no pueden prosperar ya sea porque no cumplen con la condición objetiva de punibilidad a partir de alguna modificación

introducida por la Autoridad de Aplicación, o porque, a partir de nuevos elementos de prueba, la misma concluye no se configura el elemento subjetivo propio de la figura.-

- ✓ La incorporación de la “Extinción de la Responsabilidad Penal por Pago”: como ya se ha analizado en el Capítulo IV punto I, al cual nos remitimos en honor a la brevedad, la Ley N° 24.769 y modif., prevé la “presentación espontanea” como excusa absolutoria, la cual opera cuando la regularización no se realiza a raíz de una inspección ni de una observación del Fisco, sino que proviene del arrepentimiento del administrado, el cual surge espontáneamente. Esta figura, que en la teoría pareciera ser una opción exculpatoria para el administrado, carece de aplicación práctica, ya que el arrepentimiento de un evasor difícilmente pueda ser espontaneo; es por ello que consideramos que la Provincia de Córdoba debería prever “la no aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 24.679 y modif. a los contribuyentes que acepten y abonen los ajustes propuestos por la fiscalización”, y disponer en su reemplazo, la aplicación de la multa por defraudación prevista en el ordenamiento local. De esta manera se estaría propiciando un régimen procesal penal que privilegie los aspectos recaudatorios sobre los aspectos represivos.
- ✓ Establecer la Suspensión del Procedimiento Penal y la Interrupción de la Prescripción Penal hasta que la deuda tributaria sea susceptible de ejecución fiscal: el sistema de la Ley N° 24.769 y modif. está estructurado de tal manera, que cuando se agota la etapa administrativa y el contribuyente impugna la materia imponible determinada, se abren dos vías jurisdiccionales que conocerán y resolverán el problema en forma paralela, exponiéndose así a la existencia de un

“Escándalo Jurídico”, a partir de la eventualidad del dictado de pronunciamientos contradictorios, es por ello que consideramos mas atinado que se suspenda el dictado de la sentencia del Juez Penal sobre la conducta del contribuyente, hasta tanto se pronuncie el Juez Contencioso Administrativo con respecto a la procedencia de la Deuda Tributaria, asegurándose así la ejecución fiscal de la deuda antes de que el Juez Penal se expida sobre los hechos del caso.

- ✓ Definición del Juez Competente: a partir de lo expuesto en el Capítulo V, consideramos que la evasión en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para contribuyentes de Convenio Multilateral, se verá configurada respecto de cada jurisdicción local, ya que cada una constituye un ente autónomo con facultades para someter a imposición los hechos imposables manifestados en su ámbito; siendo competente la justicia correspondiente a la realización del delito, por lo cual, la Provincia de Córdoba debería establecer que será competente la Justicia Local, en aquellos casos de contribuyentes de Convenio que tienen su sede en Córdoba.

2. Incorporación de funciones y creación de un Área Especializada: a efectos de preparar al organismo encargado de llevar a cabo el procedimiento que constituirá la base para una posible denuncia penal, es que proponemos el dictado de una Resolución , por la cual se incorpore a las funciones de la Dirección de Policía Fiscal, la competencia exclusiva respecto de la coordinación, seguimiento, análisis, resolución y administración de las facultades conferidas a la Secretaria de Ingresos Públicos en lo relativo a los delitos de raigambre penal tributaria y de un Decreto emanado del Poder Ejecutivo de la Provincia de Córdoba que disponga la creación de un área especializada a la que denominaremos “División Penal Tributaria” que funcionará

como staff en el Organigrama de la Dirección de Policía Fiscal²⁸ y que responderá directamente ante la Subdirección de Planificación y Control de Policía Fiscal, la cual estará integrada por al menos dos (2) profesionales en Ciencias Jurídicas y dos (2) profesionales en Ciencias Económicas especialistas en Tributación, y se encargará de dictaminar si la conducta desplegada por el contribuyente es susceptible de ser sancionada o no. Para ello contara entre sus funciones, con las siguientes:

- ✓ Requerir de las distintas aéreas del Ministerio de Finanzas y de cualquier otro organismo público o privado, informes o documentación tendientes a cumplir con los fines de su creación
- ✓ Coordinar y supervisar los procesos necesarios para dar cumplimiento a los requerimientos de información acerca del accionar del Organismo competente (Dirección de Policía Fiscal), en virtud de los ilícitos de la Ley N° 24.769 y modif., respetando el secreto fiscal que impera en la materia
- ✓ Analizar la conducta llevada a cabo por el contribuyente, en atención a los elementos aportados por la fiscalización actuante, a efectos de determinar si la misma se ajusta al tipo previsto por la norma bajo estudio
- ✓ Dictaminar respecto de la necesidad o no de realizar la Denuncia Penal, cuando se esté potencialmente en presencia de los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria
- ✓ Coordinar, analizar y examinar todo lo concerniente a la aplicación de la Ley N° 24.769 y modif, vinculado a los tributos recaudados por la Dirección General de Rentas
- ✓ Realizar cualquier otra tarea tendiente al logro de sus objetivos

²⁸ Decreto N° 176/11 Anexo I (B.O. 16/03/2011)

3. Dictado de Normas Reglamentarias: a los fines de crear un marco de seguridad jurídica tanto para los agentes que intervengan en el proceso, como para los contribuyentes, y para propiciar la coordinación y organización del circuito, tanto procesal como administrativo, de las actuaciones con incumbencia penal tributaria, consideramos propicio la reglamentación del procedimiento que derivará en la interposición de la denuncia penal por parte del Organismo pertinente y el establecimiento de pautas de carácter interno (ya sean estas Circulares o Memorandum) que sistematicen los lineamientos a seguir por los sectores involucrados, de manera que desde el inicio de la fiscalización, y por qué no antes de operado el mismo, se lleven a cabo las acciones otorgando a los contribuyentes las garantías constitucionales que les son propias y proporcionando al Organismo Público, todos aquellos elementos que puedan constituir en algún momento, prueba de maniobras engañosas o conductas dolosas que sirvan para encuadrar el accionar del administrado, dentro de las previsiones de la Ley Penal Tributaria. Para ello proponemos lo siguiente:

- ✓ Marca Penal Tributaria: la realizará el área de Análisis Fiscal, siempre que una vez realizada la investigación previa y de acuerdo al cruce de información obtenida en distintas bases de datos, se estime que la diferencia tributaria a favor del Fisco, supera los \$400.000. De esta manera, desde el inicio de la Inspección, los fiscalizadores tendrán conocimiento de que el caso verificado es susceptible de Denuncia Penal, por lo cual deberán recabar toda aquella documentación que pueda ser útil en instancias posteriores.
- ✓ Carácter de la Fiscalización: en aquellos casos en los que proceda la Marca Penal Tributaria, la fiscalización deberá tener carácter integral y deberá abarcar

el periodo fiscal anual completo en el cual se detectó la posible evasión del tributo, de acuerdo a lo prescrito por el artículo 1²⁹ de la Ley Penal Tributaria.

- ✓ Base de la Determinación: en el caso de las fiscalizaciones que puedan llegar a derivar en Denuncias Penales, dada la magnitud del tributo presumiblemente evadido, la Base de la Determinación de Oficio deberá ser cierta, y no presunta; salvo que el contribuyente provoque la imposibilidad de que su obligación tributaria sea determinada en forma cierta, ya sea por falta de cooperación, inexistencia de respaldo documental o por manifiesta inconsistencia con la realidad económica, en cuyo caso la Inspección actuante deberá dejar expresa constancia en el Informe Final de Inspección que será derivado a la “División Penal Tributaria”, de tales circunstancias.
- ✓ Poner en conocimiento del contribuyente que su conducta puede encuadrar en los preceptos de la Ley Penal Tributaria: el administrado debe saber en todo momento, que las actuaciones llevadas a cabo por la fiscalización actuante, pueden derivar en una denuncia penal.
- ✓ La inspección debe dejar constancia de la detección de maniobras fraudulentas en las actuaciones y recopilar todos aquellos elementos que puedan servir de prueba de la conducta disvaliosa del contribuyente, pero sin formular calificación de la conducta, para que luego sean aportados a la División Penal Tributaria, la cual se encargara de dictaminar sobre la existencia o no del delito de evasión previsto en la norma objeto de nuestro estudio.

²⁹ **Artículo 1** “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante... siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por **cada ejercicio anual**, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un (1) año”

- ✓ Aquellas actuaciones que fueron iniciadas con Marca Penal Tributaria, pero en las cuales el impuesto finalmente determinado no cumplió con la condición objetiva de punibilidad, serán sometidas a auditoria interna.

4. Capacitación de los Agentes: consideramos de vital importancia que los Agentes que llevarán a cabo el procedimiento que puede derivar en el inicio de acciones penales en contra del administrado, cuenten constantemente con capacitaciones que los formen en la materia, de manera que se eviten vicios que puedan tornar nulos los procesos y de que se les pueda brindar a los contribuyentes la tan mentada seguridad jurídica de la que ya hemos hablado en el presente trabajo. Es por ello que sugerimos un entrenamiento exhaustivo dirigido a aquellos inspectores y fiscalizadores que se encargaran de recolectar la información y llevar a cabo la fiscalización que puede culminar en la interposición de una denuncia penal por evasión de impuestos.
5. Competencia del Fuero Penal y Económico: de la lectura del artículo 22 de la Ley Penal Tributaria, se desprende que los respectivos Jueces Provinciales serán los competentes en el caso de que se vean afectadas las haciendas locales, pero dado que la doctrina ha considerado atinada la creación del fuero especializado en el ámbito de la CABA³⁰, sosteniendo que la complejidad de este tipo de delitos requiere de un importante grado de especialización, surge el interrogante de cuál es la opción más conveniente dadas las circunstancias actuales. Realizando un análisis de las alternativas, en primer lugar es dable mencionar que, hasta el momento el Fuero Penal Tributario mencionado, no ha logrado disuadir de su conducta delictiva a quienes evaden impuestos en la Capital Federal³¹ y son sus niveles de efectividad significativamente bajos, en función de los casos elevados a juicio y de las condenas

³⁰ Ley N° 25.292 (B.O. 16/08/2000). Creación de la estructura del fuero en lo penal tributario

³¹ Martin Gershanik "Revista Pensamiento Penal". El impacto del fuero penal tributario en la lucha contra la evasión fiscal. Edición N° 162 (02/12/2013)

dictadas desde el año 2003 a la fecha. Continuando con el análisis, y en una postura contrapuesta a la desplegada ut supra, cabe mencionar que en la Provincia de Córdoba, existió un proyecto de ley que proponía atribuir competencia penal tributaria al “Fuero en lo Penal Económico y Anticorrupción”, ya que éste era, a entender de los firmantes del mismo, quien estaba mejor preparado para afrontar la nueva tarea, debido a la experiencia y conocimientos específicos que poseen el Tribunal y las Fiscalías que lo integran. Finalmente, dicho proyecto no fue discutido en la Legislatura y quedó en la nada. En nuestra humilde opinión, consideramos que sobrecargar a un Fuero que ya se encuentra colapsado por la cantidad de tipos delictivos que le corresponde investigar, no haría más que retardar la administración de justicia de los casos de ilícitos tributarios contemplados en la Ley N° 24.769 y modif., salvo que la jurisdicción provincial privilegie los aspectos recaudatorios del Régimen Penal Tributario por sobre los aspectos represivos del mismo, en cuyo caso la seguridad jurídica de los contribuyentes deberá ser garantizada por el Organismo de Fiscalización en la etapa de verificación, evitándose de esa manera denuncias penales masivas, y lográndose que las conductas delictivas de los contribuyentes sean evaluadas por la justicia penal, solo después de iniciado el juicio de ejecución fiscal, lo que haría que el Fuero en lo Penal y Económico no se viera tan sobrecargado con la tarea extra que le correspondería realizar y no sería necesaria la creación de tribunales especiales en materia penal tributaria, pudiendo dirigirse los recursos provinciales a forjar un Organismo de Fiscalización que inspeccione con éxito a los contribuyentes y no para la creación de nuevos tribunales especializados que, según lo desarrollado en el presente acápite, no constituyen garantía alguna de eficiencia y efectividad.

6. Organizar un sistema de información y colaboración entre el Fisco Nacional y el Provincial: desde el 01/05/2012, se encuentra vigente la "**Matriz de Intercambio de Información Penal Tributaria**", dispuesta por Resolución General N° 3309³², la cual está destinada a facilitar la transferencia recíproca de información fiscal, entre la AFIP y las administraciones tributarias provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, vinculada a situaciones que puedan dar lugar a la configuración de los delitos establecidos en la nueva Ley Penal Tributaria. La misma constituye una herramienta informática que otorga un marco propicio para la profundización de acciones de colaboración entre las distintas jurisdicciones afectadas, orientadas a incrementar la efectividad en el combate de la evasión fiscal mediante la oportuna denuncia de los delitos fiscales que cada una constate. A esos efectos, las partes, al tomar conocimiento de una situación que pudiera dar lugar a la aplicación de la Ley Penal Tributaria respecto de tributos que administra, recauda y/o fiscaliza la otra, deberá a comunicarlo a esta última poniendo a su disposición la información correspondiente. También serán responsable de efectuar las denuncias correspondientes a los tributos que administra, recauda y/o fiscaliza y de sus términos, independientemente de que los antecedentes o información que las sustenten hayan sido recibidos de la otra y deberán informar las denuncias penales que hayan presentado, obligándose a conservar la confidencialidad con estricto cumplimiento del secreto fiscal. A nuestro humilde parecer, la Provincia de Córdoba debería celebrar un convenio de adhesión con Afip para poder utilizar la Matriz

³² Administración Federal de Ingresos Públicos. Resolución General N° 3309 (03/04/2012) **Artículo 1°** — “Apruébase la herramienta informática denominada “Matriz de Intercambio de Información Penal Tributaria” destinada a facilitar la transferencia recíproca de información fiscal, entre este Organismo y las administraciones tributarias provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, vinculada a situaciones que puedan dar lugar a la configuración de los delitos tipificados por la Ley N° 24.769 y sus modificaciones. El intercambio de información se efectuará entre esta Administración Federal y aquellas administraciones tributarias que adhieran a la herramienta informática instaurada por la presente”

referida precedentemente, comprometiéndose a compartir información sobre delitos tributarios. Asimismo, consideramos que sería conveniente, la celebración de acuerdos de intercambio de información de índole penal tributaria con aquellas jurisdicciones con las cuales la Provincia de Córdoba comparte más contribuyentes de Convenio Multilateral, como ser: Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Santa Fe, San Luis, entre otras.

7. Organizar un sistema de interconsulta entre el Fisco Provincial y los Municipios involucrados: consideramos que sería sumamente productiva la solicitud de información por parte de la Provincia a los Municipios en los cuales se encuentran radicados los Sujetos Pasivos a los cuales se les ha interpuesto Denuncia Penal, a efectos de que la misma pueda disponer de datos más actualizados que redunden en mejoras en su gestión.
8. Disposiciones Transitorias: en el caso de Procedimientos de Determinación de Oficio iniciados con anterioridad a la entrada en vigencia de las modificaciones propuestas en el presente trabajo, sugerimos que SOLO proceda la interposición de Denuncia Penal, para aquellos casos en los que:
 - en primer lugar, se cumpla **acabadamente** con la condición objetiva de punibilidad,
 - la conducta desplegada por el contribuyente pueda considerarse **“Típica”**, de acuerdo a la Corrida de Vista y/o a la Resolución Determinativa, de la cual surja claramente la existencia del elemento subjetivo doloso requerido por el tipo penal bajo análisis para preconstituir la ***“notitia criminis”***, susceptible de generar la Denuncia Penal, ya que de no ser así se estaría violando el Debido Proceso Adjetivo, vulnerándose de esa manera el legítimo Derecho de Defensa del

administrado. Asimismo, resulta importante destacar, que en estos casos resultará indispensable que consten en el Expediente Administrativos los elementos que permitan acreditar los extremos exigidos en la norma para configurar del delito del que se trata,

- y la Determinación de Oficio se haya efectuado sobre Base Cierta y no sobre Base Presunta; salvo que, según lo expuesto en Informe Final de Inspección, el contribuyente haya provocado la imposibilidad de que su obligación tributaria sea determinada en forma cierta, ya sea por falta de cooperación, inexistencia de respaldo documental o por manifiesta inconsistencia con la realidad económica.

En definitiva, solo una correcta reglamentación y adecuación de los procedimientos ya sean administrativos y/o judiciales, junto con la adopción de las medidas presupuestarias necesarias para su implementación, la capacitación continua de los agentes del Estado y una eficaz coordinación con el Fisco Nacional y las Administraciones Fiscales de las demás jurisdicciones provinciales, forjarán un marco adecuado para lograr un resultado exitoso en la aplicación de la Ley Penal Tributaria por parte de la Provincia de Córdoba, y permitirán que en un contexto como el actual; en el que las dificultades económicas, el deterioro de la moneda y la ausencia del crédito o su costo excesivo, hacen que los administrados, en muchos casos, opten por financiarse con los impuestos que dejan de ingresar al Fisco; se consiga el incremento el denominado Riesgo Fiscal Percibido que, en definitiva, constituye el principal objetivo de la reforma objeto de nuestro estudio, y que tanto contribuye al logro de la tan preciada equidad tributaria.

VII. BIBLIOGRAFIA

1. *AFIP*. (2014). de www.afip.gob.ar
2. Asociacion Argentina de Estudios Fiscales. (2012). *VII Jornadas de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Errepar.
3. Asociacion Argentina de Estudios Fiscales. (10 y 11 de Octubre de 2013). *VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario 2013* . Cordoba, Cordoba, Argentina.
4. Bonzon, J. C. (2004). Defraudacion Fiscal Infraccional y Delictual - Evasion Fiscal. *Suplemento de Derecho Economico* .
5. BORINSKY, M. H., GALVÁN GREENWAY, J. P., LÓPEZ BISCAYART, J., & TURANO, P. N. (2012). *Regimen Penal Tributario y Previsional - Ley 24.169 con las reformas de la Ley 26.735*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.
6. Codigo Procesal Penal de la Nacion - Ley 23.984. (1991).
7. Codigo Tributario de la Provincia de Cordoba - Ley 6.006 T.O. 2012 y modif. (s.f.).
8. Constitucion de la Nacion Argentina - Ley 24.430. (1994).
9. *Corte Suprema de Justicia de La Nacion - Republica Argentina*. (2014). Recuperado el 2014, de www.csjn.gov.ar
10. Corti, A., Blanco, B., Buitrago, I., Calvo, R., & Teson, M. (1987). *Procedimiento Fiscal (Ley 11683 y complementarias)*. Capital Federal: Tesis.
11. Creación de la estructura del Fuero Penal Tributario de la Capital Federal - Ley 25.292. (2000).
12. Chiara Díaz, C. A., & Folco, C. M. (2012). En *Estado de derecho y sistema penal : ley penal tributaria y previsional no. 24.769 y no. 26.735* (pág. 440). Buenos Aires: La Ley.

13. Diaz Sieiro, H. (s.f.). La Determinación de Oficio de las Deudas Impositivas y el Proceso Penal Tributario. Una Primera aproximación al artículo 18 de la Ley 24.769. *Periodico Economico Tributario N° 135 - La Ley* .
14. Edwards, C. E. (2012). La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional. *Suplemento Especial Nuevo Regimen Penal Tributario* .
15. Garcia Vizcaino, C. (2012). *Principales modificaciones de la Ley N° 26.735 a la Ley Penal Tributaria y Previsional* . Buenos Aires, Argentina.
16. Garrone, J. A. (2005). *Diccionario Juridico Tomo III*. Buenos Aires: LexisNexis.
17. Gershanik, M. (2013). El impacto del fuero penal tributario en la lucha contra la evasión fiscal. Edicion N° 162. *Revista Pensamiento Penal* .
18. Giuliani Fonrouge, C. M., & Navarrine, S. C. (1989). *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
19. *Gobierno de la Provincia de Cordoba - Portal Oficial*. (2014). Obtenido de www.cba.gov.ar
20. Gomez, T., De Llano, H., Diaz, V. O., Grabivker, M., Ledesma, A., Lopez Biscayart, J., y otros. (2011). *Estudio sobre el Proceso Penal Tributario* (2 ed.). Buenos Aires, Argentina: Errepar.
21. Gomez, T. (2008). *Doctrina Penal Tributaria y Economica*. Buenos Aires: Errepar.
22. Gomez, T. y. (2011). *Estudios sobre el proceso penal tributario. Etapas, instancias y partes. Derecho procesal nacional y comparado*. Buenos Aires: Errepar.
23. Haddad, E. J. (2013). *Ley Penal Tributaria Comentada*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
24. Ley de Procedimiento Tributario. (1978). *Ley 11683* . Argentina.
25. Ley Penal Tributaria. (2011). *Ley N° 26.735* . Argentina.

26. Ley Penal Tributaria - Ley 23.771. (1990). Argentina.
27. Rategui, A. (2012). Delitos Tributarios de Impuestos Provinciales. *Errepar On Line* .
28. Riquert, M. A. (2004). *Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario*. Ediar.
29. Villegas, H. B. (1999). *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario 7 Edicion*. Buenos Aires: Depalma.
30. Villegas Ninci, H., Cagnolo, V., Landín, P. E., Villegas, M. J., & Aguirre Mosquera, J. B. (2013). *Derecho Tributario en la Provincia de Cordoba*. Cordoba: La Ley..
31. Volman, M. (2005). *Regimen Tributario*. Avellaneda: La Ley.
32. Zaffaroni, E. R. (2004). *Tratado de Derecho Penal - Parte General - Tomo IV*. Buenos Aires: Ediar.