

ESCUELA DE GRADUADOS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

TRABAJO FINAL ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Aplicación en la provincia de Córdoba del régimen penal tributario

Autor: Cra. Manavella, María Gisel

Tutor: Esp. Martinez, Javier

Córdoba 18 de julio de 2022



Aplicación en la provincia de Córdoba del régimen penal tributario por María Gisel Manavella se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

Índice

I. Introducción.....	2
II. Justificación de la elección del tema.....	3
III. Estado de la cuestión.....	4
IV. Objetivos.....	4
V. Marco teórico – metodológico.....	5
VI. Descripción de la importancia del trabajo por realizar.....	7
Principales figuras penales de la ley 27 430.....	8
La constitucionalidad del régimen.....	13
El Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	15
El procedimiento administrativo y penal.....	18
Doctrina y Jurisprudencia.....	23
La responsabilidad del asesor fiscal.....	30
VII. Conclusiones y propuestas.....	34
VIII. Bibliografía.....	42

I. Introducción

La ley 27 430, sancionada el 27 de diciembre de 2017 y publicada en el boletín oficial dos días después, introdujo cambios en diversos aspectos, entre ellos, actualizó el régimen penal tributario vigente hasta ese momento, el cual estaba regido por la ley 26 735 del año 2012.

La ley 26 735 incorporó en la legislación penal a todas las provincias del país y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, CABA), incorporación que aparentemente no habría sido consensuada, y que dejó las legislaciones locales inadaptadas a las figuras de esa nueva normativa.

Con este trabajo se pretende analizar al actual régimen penal tributario, determinar si la provincia de Córdoba ha sido capaz de adaptarse al régimen anterior, habida cuenta del corto lapso transcurrido desde su entrada en vigor hasta su modificación, y si los cambios incorporados en el año 2017 tuvieron algún tipo de consecuencia para ella.

Para ello, se perseguirá la interpretación integral de la ley penal tributaria a la luz de los principios constitucionales. Se compararán los cambios introducidos por la ley 27 430 con los artículos del régimen anterior, se estudiarán los valores que tipifican a cada una de las figuras y que forman parte del factor objetivo de la inclusión en el régimen como así también los antecedentes jurisprudenciales que han tratado el aspecto subjetivo de las diversas figuras penales¹.

Finalmente, se hará una introducción de cómo se aplica esta norma al impuesto sobre los ingresos brutos, principal impuesto cobrado por las provincias y CABA.

Con este trabajo se espera conocer los riesgos a los que está expuesto el profesional de Ciencias Económicas, los administradores, directores y cualesquiera otros responsables en los delitos penales económicos. Podrá, asimismo, juzgar si se encuentra frente a una legislación armónica y constitucional que incentiva la actividad empresarial y atrae las inversiones extranjeras, lo que genera incremento en los puestos de trabajo y crecimiento

¹Tal es el caso de "Parafina del Plata SACI" (CSJN, 02/09/1968) , el cual se cita en el fallo "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL" (CSJN, 15/10/1981), donde la Corte sostuvo que "no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo" en relación con "el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente". Este criterio se mantiene a través del tiempo y se repite en causas posteriores (Fallos: 282: 193; 284: 42; 289: 336; 290: 202; 292: 195, etc.). Los fallos citados refieren a la ley de procedimiento fiscal, debido a que en los años en que fueron dictados no existía ningún régimen penal tributario en la Argentina, sin embargo, la CSJN entendió que, debido a su carácter sancionatorio, se les debía aplicar los principios del derecho penal.

en el PBI, o si, por el contrario, la legislación en lo penal-económico merece ser reformulada.

II. Justificación de la elección del tema

La importancia de este trabajo radica en su intento por esclarecer las figuras penales hoy vigentes, las que, si no se conocen, pueden derivar en costosas discusiones con los fiscos por el sencillo hecho de encuadrar el acto en una figura típica. Asimismo, es elemental conocer la jurisprudencia en torno a estos delitos porque de ello depende la percepción de justicia (o no) que los empresarios tengan, lo que derivará luego en la inversión que se defina hacer en el país o en la determinación de llevar los fondos al extranjero, donde se perciba una regulación de los delitos económicos que evoluciona en el tiempo y que no cambia de manera constante las reglas del juego, lo que deriva en mayor seguridad jurídica.

La provincia de Córdoba en particular tiene antecedentes al respecto, los cuales serán repasados a lo largo de este trabajo con la pretensión de determinar si los cambios habidos en las últimas actualizaciones normativas han causado algún efecto diferente en los casos o si, por el contrario, los cambios no alcanzaron para dar sustento a un régimen que algunos autores consideraban inconstitucional. Tal como lo describen Julio E. S. Virgolini y Mariano H. Silvestroni (2013):

Hemos visto que la descripción del art. 46 de la ley 11.683 se superpone irremediamente con la del art. 1 de la LPT y que ello ha generado una profusa discusión doctrinaria y jurisprudencial que busca encontrar una diferencia dogmáticamente coherente para establecer los límites entre uno y otro tipo sancionador.

No es exagerado afirmar que ambas figuras describen los mismos hechos, y ello pone de manifiesto la absurdidad del legislador, su despreocupación por la seguridad jurídica y por tutelar los ámbitos de libertad consagrados por el art. 19 constitucional (p.29).

Se adhiere a la postura de los autores citados: el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal sólo debería ser aplicable cuando, cumplidos los aspectos objetivos y subjetivos de la figura típica, la diferencia de impuesto sea inferior al monto de la ley penal tributaria, en caso contrario corresponde sólo la sanción penal, de lo contrario no se respetaría el principio *non bis in idem*.

III. Estado de la cuestión

En el repositorio de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba (UNC) se puede encontrar un único trabajo referido a la temática de esta investigación. Ese trabajo fue redactado durante la vigencia de la ley 26 735, que incorporó modificaciones que merecieron ser tratados por la autora. En el año 2015 se presentó el trabajo final aludido, para esta misma especialización, en el cual se analizó el Régimen Penal Tributario aplicado a la provincia de Córdoba, pero a la luz de la normativa vigente a ese momento. Este trabajo pretende verificar si la reforma del año 2017 mediante ley nacional 27 430 logró subsanar los “defectos” planteados en ese antecedente y complementarlo con jurisprudencia de la provincia de Córdoba².

La reforma de 2017 introdujo cambios en artículos que se habían mantenido en el tiempo desde la creación de este régimen, corresponderá en el futuro analizar si los mismos fueron positivos. Este trabajo se centrará en destacar cuáles fueron esos cambios y las repercusiones que tuvieron en la vida cotidiana de los contribuyentes, los responsables y sus asesores. Uno de los puntos que conforman el delito tributario es su elemento objetivo dentro del cual se encuentra el monto mínimo de diferencia de impuesto que resulta punible según la ley, la cual prevé actualización de los montos que tipifican la figura penal según la variación de índices de precios. Será tarea de esta investigación verificar si los montos han sido actualizados de forma oportuna y si son coherentes con la realidad del país.

IV. Objetivos

Objetivo general: Lograr la comprensión de las principales figuras delictivas del Régimen Penal Tributario y su aplicación a los impuestos locales a través del análisis de la ley y de los antecedentes que la jurisprudencia de la provincia de Córdoba brinda, al tiempo que se ponderan los principios constitucionales y la evolución histórica del citado régimen.

² Es oportuno recordar que el régimen penal tributario tiene una “corta vida”. Comenzó en el año 1990 con la ley 23 771 que complementaba al Código Penal. Luego, en el año 1996, se dicta la ley 24 769 e instaura régimen separado y específico para los delitos tributarios y de la seguridad social. A partir de allí sufre tres reformas: en el año 2003 con la ley 25 874, en el año 2011 con la ley 26 735 y, finalmente, en el año 2017 y en conjunto con una reforma tributaria general con Ley 27 430. Esta última continúa vigente.

Objetivos específicos:

- Determinar, en base a un repaso histórico del régimen, los cambios de la última reforma y su aporte al esclarecimiento de las figuras penales
- Verificar el impacto del régimen vigente en el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Córdoba, atento a que se trata del mayor ingreso genuino que tiene el sistema tributario provincial, como así también en los demás impuestos cobrados por la provincia.
- Determinar la constitucionalidad del régimen.
- Analizar los elementos que tipifican las principales figuras penales del régimen bajo estudio.

V. Marco teórico – metodológico

En el análisis propuesto en este trabajo convergen 3 ramas del derecho, a saber: el derecho constitucional, el derecho administrativo-tributario y el derecho penal económico.

Antes de ingresar en el impacto que el nuevo régimen penal tributario tiene en el impuesto sobre los ingresos brutos es dable repasar algunos aspectos básicos de esas 3 ramas mencionadas.

En primer lugar, hay que destacar la necesidad de que se cumplan los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, razonabilidad, seguridad jurídica y tutela jurisdiccional ya que éstos son indispensables para delimitar el accionar del fisco. Si los principios constitucionales no se respetan no puede hablarse de un estado de derecho.

En segundo lugar, es conveniente recordar que *“El administrado, en virtud del artículo 19 de la C.N., no “será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”. En cambio, la administración sólo puede hacer lo que la ley permite.”* (Gorosito, E., 2020, p.90).

En tercer lugar, hay que reconocer la importancia que en los últimos años se les ha dado a los delitos penales económicos. Tal así que la OCDE, en el año 2013, presentó 15 acciones que deben llevarse a cabo para evitar la erosión de las bases imponibles ocasionadas por las estrategias que utilizan las empresas para aprovechar las lagunas legales y trasladar sus beneficios a países de baja o nula tributación.

Corresponde ahora centrarse en el tema específico del trabajo que es la aplicación del régimen penal tributario en la provincia de Córdoba. A este respecto se puede encontrar, dentro del repositorio de la Universidad Nacional de Córdoba, un trabajo que ha tratado este tema cuando se dictó la ley 26 735, ley penal tributaria anterior a la vigente en la actualidad. De acuerdo con ese trabajo, el aspecto controversial del entonces régimen penal tributario era la inclusión, dentro de sus figuras penales, de las haciendas públicas provinciales y de la CABA, lo cual, sumado a la falta de adecuación de las normativas provinciales y de la CABA, derivó en vacíos legales.

El trabajo en cuestión, escrito por la especialista Morales, Alejandra del Valle, hace una investigación acerca de los antecedentes jurisprudenciales respecto a la constitucionalidad de las leyes penales nacionales y su influencia en los códigos locales y concluye que:

(...) la CSJN se pronunció en dos casos con la misma fecha (12/04/94) “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 expuso: “...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 máximo tribunal considera que la Ley Penal Tributaria puede tutelar a las haciendas públicas 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” y “Casa Casmma”, 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 (Morales, 2015, pp.16-17).

Este es el punto de partida del presente trabajo, a partir de aquí se repasará en términos generales cómo ha ido evolucionando el régimen penal tributario, qué cambios se introdujeron con cada nueva ley y si esos cambios tuvieron algún tipo de injerencia en las leyes de la provincia de Córdoba. Además, se buscará jurisprudencia donde se aprecie la aplicación de alguna figura delictiva del régimen penal nacional al impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Córdoba.

VI. Descripción de la importancia del trabajo por realizar

Con este trabajo se intentará conocer en profundidad las normas penales tributarias dictadas por el Congreso Nacional y su impacto e interacción con las normas y las realidades de Córdoba.

Se buscará poner de resalto la importancia del elemento subjetivo necesario para que una acción punible resulte atribuible al contribuyente, de manera tal que, quien lea la presente investigación, conozca en profundidad sus responsabilidades y las consecuencias que pueden tener sus actos. Además, se intentará poner de resalto la justicia existente en cada uno de los hechos constatados.

La justicia aludida debe verse reflejada, por un lado, en la absolución de quien no haya obrado con intención de cometer el delito y, por otro lado, en la pena aplicada a quien haya engañado al fisco. Ya que los impuestos cumplen un rol fundamental: son los ingresos legítimos del estado para proveer a sus ciudadanos de bienes públicos y para redistribuir la renta.

Riquert, Marcelo (2012) cita a Delgado García con su obra “El delito fiscal” del año 1996 y escribe que “(...) *estos ilícitos adquieren condición o categoría de delitos socioeconómicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra particulares (...)*” (p.72).

Este punto de vista se ve reforzado en la cultura tributaria, la cual es el reflejo de la forma de pensar y de actuar de toda una sociedad frente a los impuestos. Para que un sistema tributario funcione requiere por un lado del compromiso ciudadano como parte fundamental en el pago de impuestos, que conozca que su aporte es esencial para cubrir las necesidades de la sociedad en la que vive, y por otro lado que el estado cumpla con utilizar esos impuestos de manera eficiente (Fronza, 2015).

El presente trabajo contribuirá a la cultura tributaria, a la vez que ayudará a esclarecer las reglas de juego: los actores económicos podrán conocer cuáles son las figuras delictivas a que se enfrentan, cuáles son las normas que rigen en lo penal económico y en qué sentido falla la justicia.

Principales figuras penales de la ley 27 430³

Los títulos I a III de la ley penal tributaria divide a los delitos en 3 grandes grupos: delitos tributarios, delitos relativos a los recursos de la seguridad social y delitos fiscales comunes.

A su vez, cada título tipifica diversas figuras delictivas. Este trabajo se enfocará en cuatro figuras típicas, aunque para dar una idea acabada de cada una también se mencionaran brevemente otras figuras delictivas.

Este trabajo se concentra en la evasión simple de tributos, descrito en el artículo 1; la evasión agravada de tributos, descrito en el artículo 2; la apropiación indebida de tributos, descrita en el artículo 4 y la simulación dolosa de cancelación de obligaciones, descrita en el artículo 10, aunque a lo largo del trabajo se complementará con otros artículos y leyes de fondo necesarios para un correcto análisis de las figuras penales.

Al hacer una comparación entre la derogada ley 26 735 y la actual ley 27 430 se observa que tanto el delito de la evasión simple de tributos como el de la evasión agravada han visto modificado el valor de su elemento objetivo. En el primero de los delitos el monto que lo configura pasó de \$ 400 000 a \$ 1 500 000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, en tanto el segundo de los delitos el monto pasó de \$ 4 000 000 a \$ 15 000 000 para el inciso a) y de \$ 800 000 a \$ 2 000 000 para los incisos b) y c). Otro aspecto por considerar es el último párrafo del nuevo artículo 1 que indica que, en el caso de las haciendas locales, la condición objetiva de punibilidad será considerada por cada jurisdicción en la que se cometió el delito de evasión. El texto anterior establecía que el bien jurídico protegido eran la hacienda pública nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires pero dejaba abierta la interpretación de si esta condición objetiva, en el casos de impuestos provinciales y de la CABA, debían considerarse en conjunto, ya que, por ejemplo, el impuesto sobre los ingresos brutos de una persona inscripta bajo las normas del Convenio Multilateral podía quedar encuadrada en el delito de evasión simple si se sumaban los impuestos adeudados a dos o más jurisdicciones y, en tal caso ¿qué provincia era la indicada para formular el delito penal? ¿la jurisdicción sede? ¿la jurisdicción de mayor coeficiente?⁴. Con el artículo 1 reformado por la ley 27 430 estas incógnitas desaparecen.

³ Título IX Ley 27 430

⁴ Estas incógnitas fueron presentadas como críticas al proyecto de reforma de la Ley 24 769, aunque Riquert ya interpretaba tal como lo hace la actual ley 27 430 que “Aun cuando tengamos en varias provincias tributos

Para el caso del delito de evasión agravada de tributos la ley 27 430 también hace una aclaración respecto a su predecesora. El antiguo inciso d) configuraba evasión agravada por el simple hecho de utilizar facturas o documentos equivalentes falsos, en tanto el actual inciso d) requiere que, además, esos documentos falsos tuvieran un valor total que superen la suma de \$ 1 500 000. Esta incorporación en la condición objetiva de punibilidad hace eco de las críticas a la ley anterior, donde por haber utilizado parcialmente facturas apócrifas (incluso quizás por valores muy bajos) la configuración del delito pasa de evasión simple a evasión agravada, lo cual implica saltar de una pena mínima de 2 años a una pena mínima de 3 años y 6 meses de prisión. Además, tal como plantean Borinsky, Lattanzio y Turano⁵ las facturas apócrifas son el medio de evasión más utilizado⁶, de esta manera el artículo 1 quedaría encuadrado en el artículo 2 inc. d). Por este motivo cabe preguntarse cuál fue la motivación que el legislador tuvo en incorporar este inciso al redactar la reforma de la ley 24 769 y sólo incorporar el valor objetivo de \$ 1 500 000 al reformar la ley 26 735. Para Riquert, Marcelo A. “(...) estamos frente al incremento de pena de uno de los fraudes fiscales más comunes sin razón para la distinción si la cuantía es la misma del tipo básico” (Riquert, Marcelo A., 2019, p. 157).

Esta disposición parece invalidar casi por completo a la figura del artículo 1, ya que, aunque las facturas ficticias o simulada representen un porcentaje muy bajo dentro del monto total evadido, se pasa de manera automática a una evasión agravada sin que el perjuicio incurrido al fisco sea de magnitud tal que merezca ser más gravosa la pena aplicada. No menos peligroso es tomar en cuenta el mal uso que la administración pública hace de su poder de policía. En los últimos tiempos se observa un incremento de la base apócrifa no por pertenecer a “empresas fantasmas” sino porque el fisco no pudo o no quiso ejercer su deber fiscalizador en situaciones más “complejas” y optó por intimar a empresas cumplidoras el pago de facturas supuestamente apócrifas.

Por su lado, el artículo 4 de la ley vigente (artículo 6 en la de su predecesora) tipifica la apropiación indebida de tributos, es decir, coloca dentro de un tipo penal

de idéntica denominación, por caso, ingresos brutos, no son el mismo impuesto en la medida que gravan una actividad económica propia de la jurisdicción en que se aplica” tal como puede apreciarse en su publicación del 4 de julio de 2010 en <http://riquert-penaltributario.blogspot.com/2010/07/critica-al-proyecto-de-reforma-de-marzo.html>

⁵ Borinsky, Mariano H. – Lattanzio, Gustavo R. – Turano, Pablo N., *Reflexiones sobre el proyecto de reforma de la ley 24.769 y del art. 76 bis del Código Penal*, en “Revista de Derecho Penal Económico”

⁶ En especial si se toma en cuenta la diferenciación que Riquert, Marcelo A. hace entre elusión y evasión, quien asimila a la primera a una economía de opción, en tanto considera a la segunda un ardid o engaño con la finalidad de violar la ley.

tributario al agente de recaudación que retiene o percibe tributos y no los deposita ante el fisco. En este delito, además de modificar los montos que enmarcan la figura, los cuales pasan de \$40.000 a \$100.000, también modifica el plazo. De acuerdo a la ley 24 769 el delito se concretaba si el agente no depositaba los valores dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha de vencimiento, mientras que la nueva ley no considera delito la falta de depósito mientras los impuestos retenidos o percibidos sean abonados dentro de los 30 días corridos de producido el vencimiento general para su pago. Un dato para tener en cuenta es que originalmente el régimen no preveía plazo alguno, el delito se conformaba en su elemento objetivo con la simple omisión de depósito en el día del vencimiento estipulado para el pago de lo retenido o percibido. A diferencia de las figuras penales anteriores el monto objetivo que tipifica la figura ya no es por tributo y por año, sino que es por mes y no especifica “por tributo” sino que habla de “tributo retenido o percibido”. Marcelo A. Riquert su libro “Régimen penal tributario y previsional” del año 2019 menciona que algunos autores, como Catania sostienen que no es necesario que se retenga o perciba en una sola operación, sino que se configura el delito si se llega al monto de \$ 100 000 mediante la suma de varias operaciones pequeñas. En contraposición nombra a Falcone, quien interpreta que la norma es restrictiva al decir “el tributo”, con lo cual para configurarse el hecho delictivo se debe tratar de una sola operación que alcance el monto que tipifica la figura. Finalmente, el mismo Riquert establece su punto de vista y sostiene una postura intermedia al entender que la figura se concreta por un solo tributo, pero que para arribar al monto que determina el aspecto objetivo se pueden sumar varias operaciones pequeñas (Marcelo A. Riquert, 2019, pp.168-169).

La postura de Catania resulta excesivamente dura y derivaría en un constante accionar del fisco en contra de los agentes de recaudación que, como bien se sabe, tienen una alta carga administrativa para “ayudar” al fisco a recaudar, mientras que la postura de Falcone fuerza la letra de la ley y casi invalida la figura, ya que es muy poco probable que una sola operación alcance un monto de retención o percepción que supere los \$ 100 000. Por ello se adhiere a la postura de Riquert que le da sentido a la letra de la norma.

El artículo 10 de la ley 27 430 tipifica el delito de simulación dolosa de pago de obligaciones tributarias o recursos de la seguridad social. Este delito en la ley anterior se encontraba tipificado en el artículo 11 y, al igual que el inciso d) del artículo 2, contiene ahora el requisito objetivo para la configuración del delito, cual es el monto de \$ 500 000

para las obligaciones tributarias y de \$ 100 000 para los recursos de la seguridad social. El valor que tipifica el delito es objeto de críticas debido a que no guarda proporción con los demás delitos económicos, está muy por debajo de los que configuran la evasión tributaria y al combinarlo con la pena de entre 2 y 6 años se advierte la desproporcionalidad de entre la figura y la pena (Riquert, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional”, 2019, Ed. Hammurabi)

Respecto al incremento de los valores puede apreciarse que se incrementaron en similar proporción que el incremento en el tipo de cambio peso/dólar estadounidense⁷, lo mismo ocurrió cuando se sancionó la ley 26 735⁸. Este hecho fue mencionado durante la vigencia de la ley 26 735 en la Causa N° 283/2013 de la Cámara Federal de Casación Penal “ABRAHAM, C.A.M. y otros s/ rec. de casación” donde la sentencia, que deniega la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, dijo que

La discusión parlamentaria revela que la actualización que finalmente se reflejó en la ley sancionada –producto de multiplicar por cuatro los montos mínimos de la ley 24.769- pretendió compensar aproximadamente la depreciación de la moneda nacional frente al dólar estadounidense ocurrida desde la sanción de la ley modificada.

Si bien es comprensible que se tome a una moneda estable, como lo es el dólar estadounidense; para actualizar los umbrales punitivos, hay que considerar la magnitud en que el dólar ha aumentado desde la sanción de la ley 27 430 al día de la fecha (alrededor de un 615%⁹) frente a los valores estáticos establecidos por el Régimen. Se puede apreciar cómo el actual régimen penal tributario puede perseguir delitos originados en valores que no eran los contemplados por el legislador al momento de redactar la ley y que bien podrían ser tratados como simples contravenciones.

⁷ Al momento de sancionarse la ley 27 430 el tipo de cambio era de 18,40, sin embargo el proyecto de ley se comenzó a gestar mucho antes de esa fecha, se estima que el tipo de cambio rondaba los \$15, en tanto cuando se sancionó su antecesora el tipo de cambio era de alrededor de \$4. La relación matemática demuestra lo afirmado más arriba: $15/4=3,75$. Si a ese porcentaje de incremento lo aplicamos al umbral de la ley penal tributaria anterior, por ejemplo, para la evasión simple, obtenemos que el resultado es el valor objetivo de la actual figura de evasión simple $400.000*3,75=1.500.000$. Cabe destacar que el Procurador General de la Nación instó a todos los Fiscales del fuero tributario a apelar las decisiones de los Tribunales que hubieran concedido la aplicación de la ley penal más benigna ya que el incremento del umbral de punibilidad respondía a una compensación de la desvalorización monetaria y no a un incremento cuantitativo de los montos.

⁸ Si tomamos como ejemplo nuevamente la evasión simple se observa que el umbral de punibilidad pasó de 100.000 durante la vigencia de la ley 24 769, sancionada durante la convertibilidad, a 400.000 con la sanción de la ley 26 735, cuando, como ya se mencionó, el tipo de cambio rondaba los \$4

⁹ El tipo de cambio divisa del Banco Nación al 27/12/2017 (fecha en la que se sancionó la ley 27 430) era de \$18,336 y al 13/04/2022 era de 112,77

La Corte, en el caso “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769”, la sala B de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Penal Económico, donde se trataba la procedencia de la aplicación de la ley penal más benigna a causa de la actualización de valores, dijo que *“si la Ley 27.430 creó la Unidad de Valor Tributaria (UVT), como un mecanismo apto para actualizar los “parámetros monetarios” del Régimen – justamente para paliar los efectos de la inflación- es porque sin ese agregado no se lograba revertir tal situación.”* (Errepar, 2021). Agregó que, si la finalidad de la UVT es morigerar los efectos de la inflación sobre los valores que definen el umbral objetivo de punibilidad de una manera automática para evitar sanciones a causa de la situación económica del país, entonces no debería existir la discusión respecto a si es o no aplicable la ley penal más benigna, ya que el mismo legislador previó que así debía ser, de otra manera la UVT no tendría sentido alguno.

Hasta aquí la definición objetiva del tipo penal de cada una de las figuras a tratar en el presente trabajo. Tal como lo mencionará en reiteradas oportunidades sólo la definición objetiva del tipo penal no es suficiente, es necesario que exista el elemento subjetivo, en ese sentido se puede señalar lo sostenido por la Cámara Nacional en lo Penal Económico dentro de los considerandos de la causa “Grosskopf, Sergio Mario s/Infracción ley 24.769” de fecha 21/10/08 :

(...) el comportamiento delictivo que la ley penal tributaria describe como declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño (artículo 10 de la Ley 24.769), no puede entenderse incurrido con la mera presentación de una declaración jurada que podría ser considerada inadecuada cuando no existe algún despliegue adicional. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa con idoneidad suficiente para impedir o dificultar el debido control del ente recaudador.

En el caso, teniendo en cuenta las distintas particularidades y características de la operación comercial efectuada por Grosskopf, el monto de la transacción y la circunstancia de que el fisco haya tomado conocimiento de la misma a raíz de lo declarado como exento de tributación por el propio contribuyente, las sumas percibidas difícilmente podrían haberse mantenido ocultas a través de aquella supuesta declaración incorrecta.

En igual sentido el fallo Cuello, Josefa Leonor p.s.a. Inf. Ley 24.769” (Expte. 305/2008) de fecha 02/07/2008

(...) recurriendo a la interpretación que corresponde otorgarle a la figura delictiva que aquí fuera en principio atribuida a la contribuyente Cuello y por la que el señor Juez interviniente procediera a procesar entre otros períodos, por la presentación fuera de término de la declaración jurada del mes de julio de 2005, soy del criterio que para encontrarse la conducta atrapada típicamente en el art. 1ro. de la Ley 24.769, los medios utilizados por el contribuyente deben ser objetiva y subjetivamente como la

ley lo requiere “ardidosos o engañosos” (declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas) y a sabiendas del perjuicio que ocasiona al Fisco.

En tal sentido, debo preguntarme si la simple omisión de presentar la declaración jurada por el obligado es o no constitutiva de la omisión contemplada en el art. 1° de la Ley Tributaria. Ello aun cuando soy del criterio que tal proceder es un deber jurídicamente exigible, y que en caso de que se omitan datos relevantes, sumado a otras circunstancias y con una finalidad de evadir el tributo debido, no habrá duda que estaremos en presencia de un delito, no así, si lo acontecido es la simple no presentación de dicha declaración, puesto que ello puede deberse a diversas circunstancias, que permitan dar otro encuadramiento legal a la omisión, siendo pasible de la sanción administrativa prevista por el art. 46 de la Ley 11.683.

Como se mencionó, por cuestiones de extensión este trabajo se centrará sólo en los artículos 1, 2, 4 y, de breve modo, 10, sin que esta situación signifique quitarles importancia a las demás figuras de esta ley, y siempre en busca del análisis integral de cada caso.

La constitucionalidad del régimen

Cuando el Legislador decidió incorporar a las haciendas locales como bien jurídico tutelado por la Ley Penal Tributaria (primero por la ley 26 735 y luego por la vigente ley 27 430) la doctrina se dividió en promotores y detractores.

Quienes opinan que es inconstitucional la inclusión de las haciendas públicas locales defienden su postura en el hecho de que la Nación tiene la facultad de legislar sobre el derecho penal común y sobre derecho federal especial, mientras que el derecho penal tributario, de acuerdo a los detractores del actual régimen penal tributario, no es ni uno ni otro. Sostienen, además, que aceptar la constitucionalidad del régimen significa socavar las autonomías provinciales. Esta postura se apoya en fallos de la Corte que se suscitaron con anterioridad a la reforma como la causa “Garipe, Omar Osvaldo s/ p.s.a. administración fraudulenta” donde el procurador General de la Nación en su dictamen afirma:

“...En mi opinión, esa interpretación restrictiva de la ley procesal local debe ser descalificada en tanto reconoce como fundamento una inteligencia errada de los Artículos 75, inciso 12, y 126 de la Constitución Nacional. Contrariamente a la conclusión que de esas normas pretende extraerse, las provincias no han delegado en la Nación el dictado de los códigos de procedimiento con los que hacen aplicación de las leyes de fondo en sus respectivas jurisdicciones, y la regulación del instituto de la querrela constituye una materia propia de su competencia...”

o la causa "Huilinao, Silvio Isidoro - Pascuariello, Carlos Alberto s/denuncia (expte. 49/03 CM)" que remite al fallo antes descrito.

Entre los adeptos a esa postura, entre otros, encontramos a José María Sferco, Giuliani Fonrouge, Horacio García Belsunce y Vicente Díaz Ortiz. Este último (2012) señala que, si las provincias han conservado su potestad tributaria también lo han hecho respecto de las sanciones que a ella le conciernen.

Por su parte, quienes defienden la constitucionalidad de la inclusión de las haciendas públicas locales como bien jurídico protegido por la ley 27.430 (ya incluido en su antecesora) lo hacen en base a que el art. 75 de la Constitución Nacional, en su inciso 12, establece que es facultad del Congreso de la Nación el dictado del Código Penal. Sin embargo, quedan facultadas las provincias a establecer sus propias sanciones administrativas, lo que resguarda su autonomía.

Dice Marcelo A. Riquert *“lo que en el marco constitucional vigente nunca podrían las provincias autónomamente, aunque quisieran, es criminalizar la evasión a sus propios impuestos más allá de lo contravencional o sancionador administrativo.”*¹⁰

De acuerdo a Alberto M. Bello (2013) *“...debe contemplarse que el poder impositivo difiere sustancialmente del poder punitivo.”* y agrega que

No se evidencia afectación de las autonomías provinciales, ya que cada estado provincial mantiene sus facultades de organizar su sistema tributario, y establecer los aspectos sustanciales de la tipificación de los ilícitos tributarios en la esfera administrativa, empero, encontrará como valladar la posibilidad de tipificar delitos tributarios en el campo penal, y ello se encuentra corroborado por la delegación de facultades realizadas por las provincias a favor del Congreso Nacional, en los términos del artículo 75, inciso 12) de la CN. (Bello, 2013 p. 31)

En igual sentido encontramos los comentarios de la abogada Cintia J. Bonavento cuando afirma que:

(...) la atribución para crear contravenciones administrativas por parte de las provincias surge del poder de policía que acompaña a la potestad tributaria. Sin embargo, ni la potestad tributaria ni el poder de policía que deriva de ella, es suficiente para habilitar a las provincias a crear delitos tributarios. Por el contrario, la posibilidad de crear delitos proviene de la potestad punitiva del estado, que fue expresamente delegada por las provincias al estado federal en la Constitución Nacional. Esa delegación no se modifica según quién sea el titular del bien jurídico tutelado, es decir, el robo de bienes de dominio público provincial o la malversación de fondos públicos provinciales (por ejemplo) no puede ser un delito creado por ley provincial so pretexto de que está protegiendo los bienes o la administración pública provincial. Lo mismo sucede con los delitos tributarios.

Por ello, entendemos que la incorporación de las haciendas locales como bien jurídico protegido en el RPT a través de la reforma de la ley 26.735, es compatible con el

¹⁰ Riquert, Marcelo A., “Extensión del bien jurídico tutelado por ley 26.735: la evasión tributaria y las haciendas públicas provinciales”, en Libro de las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, Buenos Aires, 2012, p.78.

reparto de competencias constitucionales, pero, además, es el único modo posible para que existieran este tipo de delitos ya que las provincias no poseen facultades para legislar al respecto. (Bonavento, 2013, p. 13)

La misma autora nos remite al fallo “Filcrosa S.A.” en el cual estaba en juego el mismo artículo 75, inc. 12 de la Constitución Nacional. En esta causa se discutía si el municipio de Avellaneda tenía potestad para determinar una prescripción diferente a la estipulada por el Congreso de la Nación. La Corte determinó que no podía hacerlo ya que la legislación de fondo era el Código Civil (no el derecho administrativo) y que por ello debía atenerse a lo dispuesto por el Congreso en las leyes civiles.

Incluso antes de la modificación del año 2012 que incorporó a las haciendas locales dentro del régimen penal tributario ya existían fallos que trataban el tema, ya que hubo provincias que efectuaron denuncias penales por impuestos locales a pesar de no estar sus haciendas específicamente nombradas en la ley. Así nos encontramos con las causas "Horbital SA s/L. 23771" y "Banco Liniers SA s/L. 23771", que, si bien otro era el punto de discusión, señalaron *obiter dictum* que la figura contemplada en el art. 2 de la L. 23771¹¹ era aplicable a las haciendas públicas provinciales y municipales.

Este trabajo se basa en el hecho de que la Nación es quien se encuentra facultada para legislar en cuestiones penales, materia de fondo que incluye a los impuestos tanto nacionales como provinciales. La postura de los defensores se encuentra probada tanto doctrinaria como jurisprudencialmente y es también aceptada por los mismos fiscos provinciales que, lejos de manifestarse por considerar socavados sus derechos constitucionales, han hecho uso del régimen bajo análisis.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En atención de que el Impuesto sobre los ingresos brutos es el principal impuesto oblado por las provincias y la CABA (y Córdoba no es la excepción), se hará a continuación un repaso de las principales características y origen de este gravamen que servirán para una comprensión más acabada de las resoluciones jurisprudenciales.

De acuerdo con la Constitución Nacional, las provincias tienen potestad tributaria sobre los impuestos directos y, en forma concurrente con la nación, sobre los impuestos indirectos. Esta afirmación se basa en los artículos 75 inc. 2 y 121 que rezan:

Artículo 75.- Corresponde al Congreso:
(...)

¹¹ Ley penal tributaria vigente en el año 1994, cuando se dictaron los fallos.

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.”

“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.”

El principal impuesto cobrado por las provincias es el impuesto sobre los ingresos brutos¹², el cual se analiza a continuación.

El impuesto sobre los ingresos brutos, de acuerdo con Saccone, Mario A., es un impuesto indirecto cobrado por las provincias. Lo sostiene en base al criterio de Bulit Goñi que implica que el impuesto sobre los ingresos brutos es indirecto porque es factible trasladarlo (es decir que el sujeto de hecho es diferente al sujeto de derecho) y porque grava manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, como lo es el consumo o el volumen de negocios.

A pesar de que la Constitución Nacional establece que es potestad concurrente de la Nación y de las Provincias el cobro de impuestos indirectos, la ley de Coparticipación, a la cual adhirieron todas las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, establece la facultad de las provincias a legislar el impuesto sobre los ingresos brutos en la medida que respete las pautas contenidas en dicha ley. En este punto es válido hacer una reflexión acerca de algunos casos concretos en los cuales el impuesto sobre los ingresos brutos se convierte en análogo a impuestos nacionales y viola los principios constitucionales:

- Causa Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Pcia. de Buenos Aires s/Repetición de impuestos (CSJN - 13/11/1986): en este caso, los precios de los pasajes ya estaban fijados, de manera que la empresa estaba imposibilitada de trasladar el impuesto a los consumidores, lo cual convertía al impuesto sobre los ingresos brutos en un impuesto directo y análogo al impuesto nacional, situación que entra en pugna con el art. 9 inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal¹³

¹² De acuerdo al Informe de Recaudación del año 2019 de la Provincia de Córdoba el impuesto sobre los Ingresos Brutos representa el 28% del total de sus ingresos (los que incluyen recaudación propia e ingresos coparticipables).

¹³ “ARTICULO 9º — La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.

- Causa Expreso Sudoeste Sociedad Anónima c/ Pcia de Buenos Aires (Ministerio de Economía) s/ acción declarativa (CSJN – 03/10/2006): el caso es similar a la causa “Aerolíneas Argentinas” pero la Corte resuelve a favor del fisco provincial debido a que, según el informe de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte, "el cálculo de costos que brinda soporte a la adopción de las escalas tarifarias, tiene incorporado el impuesto sobre los ingresos brutos"¹⁴ con lo cual no se viola el principio establecido en la Ley de Coparticipación Federal.

Además de ser un impuesto indirecto, el impuesto sobre los ingresos brutos es:

- Real: es aplicable al hecho imponible, no al sujeto que produce el ingreso gravado.
- Territorial: es aplicable a los ingresos generados en el ámbito físico local de la jurisdicción que pretende gravar la actividad.
- Proporcional¹⁵: a la base imponible se le aplica una alícuota determinada de manera que el impuesto determinado será siempre proporcional al ingreso gravado.
- Multifásico: se aplica a todas las fases de la cadena productiva.
- Acumulativo: al no permitir el cómputo de los gastos relacionados, el impuesto recae sobre el valor del producto, lo cual incluye a la ganancia generada y al impuesto que se pagó en la etapa anterior.
- Periódico: el hecho imponible tiene continuidad en el tiempo, se grava el ejercicio habitual del comercio, industria, profesión, oficio, etc.

Algunos autores consideran que se trata de un impuesto regresivo porque no tiene en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, ya que grava una manifestación indirecta de riqueza¹⁶.

b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. (...)"

¹⁴ Sentencia S. 463. XXXIV. ORIGINARIO. Sociedad Anónima Expreso Sudoeste c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa.

¹⁵ Aunque en la actualidad cada vez más provincias prevén un “régimen simplificado” para el cobro de ingresos brutos a pequeños contribuyentes, el cual consiste en el pago de un monto fijo de acuerdo a ciertos parámetros.

¹⁶ Saccone, Mario A., Manual de derecho tributario, p. 329

Además del impuesto sobre los ingresos brutos encontramos los impuestos patrimoniales (como el impuesto automotor o inmobiliario, entre otros) que no formarán parte del análisis de este trabajo ya que, como se mencionará más adelante, por su forma de cálculo no admite evasión o la hace realmente poco probable de cometerla; y el impuesto de sellos que grava a todo acto o contrato a título oneroso celebrado en la provincia o que genere efectos en ella y sobre el cual veremos que hay algunas causas que merecen tomarse en consideración. Uno de los aspectos más relevantes del impuesto de sellos es que grava al instrumento (contrato, acuerdo, etc) y por ello resulta de relativamente fácil constatación por parte de los fiscos, aunque por el valor de sus alícuotas implica a un universo muy limitado de contribuyentes que puedan incurrir en un delito penal por este impuesto.

El procedimiento administrativo y penal

El Título V del Régimen Penal Tributario establece el modo de proceder de la administración ante el supuesto de verificación de la comisión de un ilícito. El art. 18 de la ley 27 430 estipula que el Organismo Recaudador deberá formular la correspondiente denuncia penal cuando se dicte la determinación de oficio, aún si ésta se encuentra recurrida por el contribuyente. En caso de que no corresponda determinación de oficio la denuncia penal debe efectuarse ni bien la Administración Tributaria esté convencida de la presunta comisión del delito. Tanto si media determinación de oficio como si no, la decisión de efectuar la denuncia debe estar fundada.

La ley prevé que la denuncia pueda hacerla un tercero, en tal caso el Organismo Recaudador deberá verificar y determinar la deuda haciendo uso de sus facultades de fiscalización.

El art. 19 de la ley 27 430 limita el accionar de las administraciones tributarias al establecerle prohibiciones a la formulación de la denuncia penal. Así, dice el artículo en cuestión, el Organismo recaudador no podrá efectuar denuncia penal cuando:

- No se verifique la conducta punible dadas las circunstancias del hecho, o
- El perjuicio fiscal obedezca a cuestiones de interpretación normativa o a aspectos técnicos de la liquidación, o
- La determinación de oficio obedezca exclusivamente a presunciones

De lo anterior puede inferirse que Régimen Penal Tributario establece un sistema que permite el cumplimiento del debido proceso adjetivo¹⁷ y el ejercicio del derecho de defensa.

Por su parte, el art. 24 de la ley 27 430 invita a las provincias y a la CABA a adherirse al régimen penal procesal por ella establecido. Sin embargo, cada una de las jurisdicciones conserva su derecho constitucional de crear su propio cuerpo normativo.

La provincia de Córdoba, mediante Ley 6 006 (t.o. 2021) – Código Tributario, establece su propio procedimiento administrativo y adhiere al régimen penal tributario nacional.

El art. 86 de la mencionada ley provincial tipifica la defraudación fiscal, establece las multas y sanciones y reza “sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes y por delitos previstos en la ley penal tributaria”. Luego, los arts. 89 a 91 establecen las condiciones para formular la denuncia penal.

El artículo 89 establece que la denuncia puede formularla:

- 1) Cuando la deuda provenga de una determinación de oficio, una vez que la misma esté dictada, se encuentre o no recurrida:
 - a) el director de la Dirección de Inteligencia Fiscal, o
 - b) el funcionario o los funcionarios que el director, en su carácter de juez administrativo, o la Secretaría de Ingresos Públicos designe a tal fin.
- 2) Cuando no sea necesaria la determinación de oficio, y siempre que exista la convicción de que se cumplen tanto los aspectos objetivos como los subjetivos del tipo penal, la denuncia debe hacerla:

¹⁷ El art. 1 de la ley 19 549 establece el debido proceso adjetivo, su inciso f) reza: “Derecho de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende la posibilidad:

Derecho a ser oído.

1) De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. Cuando una norma expresa permita que la representación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del Derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas.

Derecho a ofrecer y producir pruebas.

2) De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio;

Derecho a una decisión fundada.

3) Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso”.

- a) el director de la Dirección General de Rentas, o
 - b) el funcionario o los funcionarios que el director, en su carácter de juez administrativo, o la Secretaría de Ingresos Públicos designe a tal fin.
- 3) Según el caso, y siempre que medie dictamen previo del servicio jurídico correspondiente, puede formular la denuncia el funcionario que por disposición legal tenga asignada esa función o deber.
 - 4) Por un tercero, en cuyo caso el Fiscal de Instrucción remitirá los antecedentes a la Dirección de Inteligencia Fiscal para que ésta verifique, fiscalice y determine la deuda en caso de corresponder.¹⁸

El último párrafo del artículo 89 deja en claro que la denuncia penal es una acción específica y que en nada afecta la determinación y ejecución de la deuda tributaria, ni a los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que contra ella se interponga.

Aunque específico para los funcionarios y organismos provinciales, se puede apreciar la similitud y consonancia con lo estipulado por la ley 27 430 en su artículo 18, descripto al inicio de este título y sobre el que se ampliará más adelante.

Del mismo modo, el art. 19 de la ley 27 430, ya analizado, se asemeja al artículo 91 de la ley provincial N. 6 006 (t.o. 2021) que prohíbe la denuncia penal cuando las circunstancias del hecho y el aspecto subjetivo no sugieran que se trate de una conducta punible, para lo cual debe existir un dictamen jurídico de la Dirección en tal sentido.

También pueden observarse similitudes entre el art. 90 de la ley provincial 6 006 (t.o. 2021) y el art. 20 de la ley 27 430. Ambos condicionan a la administración pública, le prohíben la aplicación de sanciones hasta tanto se haya dictado sentencia judicial, y una vez dictada ésta, estipula que la sanción debe estar limitada al contenido de la sentencia judicial.

Si bien el Código Tributario de la provincia de Córdoba no adhiere expresamente a la Ley Penal Tributaria, la redacción casi idéntica a la norma nacional, sumado a la reciente

¹⁸ Cualquier ciudadano puede ingresar a la página de rentas www.rentascordoba.gob.ar y buscar la sección de “Denuncias” que se encuentra al pie de la página y luego ingresar a la opción “Denuncia Tributaria”. Existe la posibilidad de hacer la denuncia con información de los datos del contribuyente o bien hacerlo de manera anónima.

En versiones anteriores rentas informaba lo siguiente “Sr. Ciudadano: Le informamos que esta opción ha sido puesta a su disposición para que efectúe denuncias de posibles infracciones al Código Tributario u otras leyes de carácter impositivo, de la Provincia de Córdoba. Tenga en cuenta que su denuncia, puede generar consecuencias jurídicas al eventual infractor y que las falsas denuncias constituyen delito. Ejercer su derecho responsablemente. Muchas gracias.”

fecha de su ordenamiento, permite inferir que la provincia hace uso de la invitación del art. 24 de la ley 27 430. Sin embargo, esta reproducción literal de algunas figuras significa para Sequeira (2022) un enfrentamiento con el principio *non bis in idem*, y cita parte de la sentencia de “Lagos Rodas Jonathan y otro” (CSJN 2007) que sostiene que este principio no aplica sólo a no tener doble sanción sobre un mismo hecho sino tampoco ser procesado nuevamente por un hecho sobre el cual ya fue penado.

El autor también critica la redacción de la ley provincial porque la encuentra indeterminada y pone como ejemplo al art. 89, ya reproducido, donde el legislador hace un despliegue de todas las personas facultadas a hacer la denuncia e incluso admite la posibilidad de no hacer denuncia si no lo considera necesario (art. 91). Opina que el poder discrecional de la administración provincial debe estar en extremo limitado.

Sequeira también reprocha que el legislador cordobés subordine el derecho administrativo al derecho tributario, lo cual resulta inconstitucional atento a que la segunda es una norma particular y la primera una ley general. Este “descuido” del legislador deriva muchas veces en la absolución del criminal “*por inconsecuencia de los actos administrativos*”

Alberto M. Bello en su exposición en las XI Jornadas de Derecho Penal Tributario destaca la importancia de que las provincias prevean sus propias normas procesales y de competencia de los tribunales, ya que, si bien la Nación puede legislar sobre materia penal, sería inconstitucional que avanzara sobre estos aspectos “dinámicos” que son competencia de las provincias.

Es clara la ley 27 430 cuando en su art. 18 establece que la denuncia penal se debe formular una vez dictada la determinación de oficio y aclara que este momento es independiente a si el acto es o no recurrido. Este artículo también establece que quien debe formular la denuncia es el Organismo Recaudador.

El requisito de quién está facultado para hacer la denuncia es para Maldonado, M. Candela “*una cuestión semántica*” y menciona al caso particular de la provincia de Córdoba, donde el Organismo Recaudador, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba, es diferente al organismo fiscalizador, la Dirección de Policía Fiscal de la Provincia de Córdoba, lo que hace que la disertante se pregunte cómo deberá actuar el Juzgador en caso de una denuncia efectuada por un tercero, si deberá remitirle las actuaciones al Organismo Recaudador o si debería hacerlo al Organismo Fiscalizador.

Como se describió unos párrafos más arriba, la ley 6 006 de la provincia de Córdoba prevé en sus aspectos procesales quiénes pueden formular denuncia penal y se pueden apreciar diferencias respecto de lo establecido por la ley nacional:

- 1) No requiere determinación de oficio.
- 2) Según si el hecho punible surge de una determinación de oficio o no, la denuncia la puede hacer el organismo fiscalizador o el organismo recaudador, respectivamente.

Estas diferencias entre el art. 18 de la ley nacional 27 430 y el art. 89 de la ley provincial 6 006 deben ser aceptadas y debe respetarse lo establecido de manera local ya que como dice Bello (2017, p. 189) “(los) aspectos procesales no constituyen una facultad delegada por las provincias a la Nación, en los términos del artículo 121 de la CN.”

En cuanto al requisito de la determinación de oficio se puede encontrar doctrina que considera a ésta como necesaria para iniciar la acción penal:

La doctrina en general sostiene la posición de que la determinación de oficio constituye una condición de procedibilidad para iniciar la acción penal, con el objeto de garantizar el ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente y la eficiencia del proceso de persecución penal otorgando un mayor grado de certeza en la determinación de deuda tributaria que permita verificar las condiciones objetivas de punibilidad (...) (Bello, 2017, p.191)

Y se encuentra también la doctrina que sostiene lo contrario:

La posición de que la acción penal no depende del dictado de una resolución administrativa de determinación de oficio de la materia imponible, y que tampoco puede depender de ello, es sostenida por López Biscayart quien nos alerta que “sostener lo contrario importaría desconocer el principio de legalidad en materia procesal. Es cierto que el legislador ha querido valladar la acción del organismo encargado de la recaudación para evitar que formule denuncias penales sin que medie aquel acto, mas de ello no puede derivarse que el Ministerio Público Fiscal no puede instar la acción sin él... ahora pienso que ninguna norma de derecho positivo impide a un funcionario de AFIP formular una denuncia penal sin que medie una determinación de oficio.” (Bello, 2017, p. 192)

Esta última postura es cuestionable ya que, por principio general, administración y administrado no son enemigos, sino que la administración intenta verificar el buen cumplimiento de la ley y la recaudación tributaria para que el estado cumpla con sus deberes sociales, en tanto el administrado tiene el deber de colaborar con éste. Saltear el paso de la determinación de oficio, con el proceso que ésta conlleva (fiscalización, provisión de datos, etc), es desvirtuar esta instancia de colaboración y resumirla a que la

simple presunción del organismo fiscal de la existencia de delito es suficiente para efectuar una denuncia.

Doctrina y Jurisprudencia

Son pocos los casos en los cuales la provincia ha efectuado denuncia penal. Con anterioridad a la reforma introducida por ley 26 735 se podía suponer que se debía a normas poco claras, donde no había certeza de que las provincias tuvieran esa facultad. Sin embargo, a partir del año 2012 no caben dudas que las provincias no sólo pueden establecer impuestos y exigir su cobro, sino también pueden sancionar a quien no cumpla con su deber como contribuyente y puede efectuar denuncia penal si la misma encuadra en alguna de las figuras establecidas por la ley. A mayor abundancia, la ley 27 430 del año 2017 modifica la 26 735 y la complementa al poner luz sobre la facultad que poseen las provincias de hacer denuncias penales. Sin embargo, la jurisprudencia es pobre y sólo se han dado a conocer algunos supuestos casos a través de diferentes medios de comunicación, mas no se publicaron los autos correspondientes¹⁹.

Durante las XI Jornadas de Derecho Penal Tributario el expositor Eric Rosenberg comentaba:

Ya pronto a celebrarse el quinto año de vigencia de la norma, las únicas figuras que en el entendimiento de los fiscos locales ameritaron la promoción de causas penales fueron “apropiación indebida”, en los términos del artículo 6 y “simulación dolosa de pago”, según el artículo 11. Se trata, evidentemente, de figuras de relativamente sencilla constatación, en las que no está en discusión la alteración dolosa de los elementos estructurales del hecho imponible previsto en los Códigos Fiscales locales, se trate de contribuyentes locales o de aquellos que distribuyan su base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a varias jurisdicciones aplicando el Convenio Multilateral de 1977 (2017, p.235)

Un ejemplo de este tipo de causas penales de “sencilla” constatación es el caso Zárate Construcciones, en la cual directivos y asesores de la empresa cordobesa ROVI S.A. fueron procesados por falsedad ideológica continuada y reiterada (fraude), asociación ilícita²⁰ y apropiación indebida de tributos. A continuación, se exponen los agravios planteados por la defensa en la parte que corresponde a la apropiación indebida de tributos, como así también la respuesta del tribunal a cada uno de esos planteos:

- La designación como agente de retención viene dada por un decreto, no por una ley, de tal manera que imputar a una persona en estas condiciones

¹⁹ Hay que recordar que se trata de causas penales y por lo general éstas son reservadas.

²⁰ Descripto en el inc. c) del art. 15 del Régimen Penal Tributario

significa contrariar el principio de legalidad. Por esa razón, sostiene, la conducta es atípica. Este punto fue rechazado por el tribunal con base a que el Código Tributario Provincial prevé la figura y deriva la designación de agentes al poder ejecutivo.

- Manifiesta que hay ausencia de dolo, ya que fue a causa de la situación económica que no pudo ingresar esos valores, ya que nunca tuvo los fondos suficientes para abonarle al fisco. Sin embargo, esta defensa fue rechazada porque ROVI S.A. presentó las declaraciones juradas y manifestó el monto que retuvo, tampoco consideraron válida la justificación en base a la crisis económica ya que el Tribunal entiende a ésta como una situación normal de riesgo empresario, y consideró que si la empresa tenía dificultades debió presentarse en concurso preventivo
- Calificó a las retenciones como una *“una ficción legal dado que el dinero siempre sale del “bolsillo del agente de retención”*. Dijo que ROVI SA no recibió ese dinero y por lo tanto no lo retuvo. Por ende, como no contaba con esa plata, no se le puede exigir que la entregue.” Este agravio también fue rechazado por el Tribunal ya que consideran que el agente de retención es una figura especial que permite una recaudación más eficiente y que no es sólo “una ficción legal” porque desde el momento en que retuvo (dejó de pagarle) a un acreedor un cierto monto, esos valores ya no le pertenecen y sólo lo mantiene en su poder para luego entregárselo al fisco
- Se quejó de que en otras oportunidades similares la provincia había considerado una contravención esta falta de ingreso, en tanto ahora, con hechos de similares características, presenta denuncia penal. El Tribunal consideró este punto como circunstancial, ya que no es la denuncia del fisco la que crea la conducta típica, sino que ésta es previa y está definida por la ley.
- Plantea la incongruencia en el hecho de que la provincia también es deudora suya (ROVI S.A. era proveedora del gobierno provincial) y que bien podrían, como en otras ocasiones anteriores, efectuar compensación de los débitos y créditos que tienen de manera recíproca.

- Solicita la aplicación del art. 16 de la Ley Penal Tributaria, ya que un 3ro había procedido a abonar la deuda. El fiscal no aprobó otorgar esta previsión legal ya que la misma debe ser voluntaria y consideró que en este caso no lo fue, ya que el contribuyente procedió al ingreso de los valores luego de que la dirección General de Rentas le informara el inicio de inspección.

Es oportuno destacar, en atención la respuesta del fiscal sobre el último agravio, la diferencia entre “voluntario” y “espontáneo”. Mientras el primero implica que nadie obligó al contribuyente a hacer el pago, el segundo significa que no hubo ningún tipo de estímulo para hacerlo. Es claro en este caso que el pago no fue espontáneo porque se efectuó con posterioridad al inicio de la inspección, pero sin dudas fue voluntario. También debe recordarse que, aun en caso de que los delitos hayan sido cometidos con vigencia de la ley 26 735, que requería el pago espontáneo para la eximición de la responsabilidad penal, el juzgamiento se hace bajo la vigencia de la ley 27 430, que no requiere de esta característica, razón por la cual, por aplicación de la ley penal más benigna, el fiscal debió haber aceptado la aplicación del art. 16 de la Ley Penal Tributaria.

La causa aún no ha cerrado, debido a que luego de dos años de prisión preventiva del titular de la firma se dictó su libertad condicional y ésta no pudo concretarse porque el fiscal Gavier, a cargo de la causa, encontró nuevas pruebas incriminatorias, aunque no por cuestiones tributarias sino por las demás denuncias en su contra (estafa, vaciamiento, falsedad ideológica).

En concordancia con el título de este trabajo se puede mencionar que en el año 2014 el diario Comercio y justicia publicó una nota en la cual afirmaba que rentas de la provincia de Córdoba había “activado” la Ley Penal Tributaria mediante inicio de acciones penales en contra de tres empresas, del rubro supermercados, radicadas en su jurisdicción por evasión de impuestos. Para llegar a estos tres casos la provincia trabajó en conjunto con AFIP, cruzó datos y encontró que una de las empresas tenía controladores fiscales “mellizos” que le permitieron la evasión, otra de las empresas encuadró en la figura por una redeterminación de deuda por parte del fisco, y la tercera dejó al descubierto maniobras tendientes a insolventar una sociedad para luego continuar la actividad a través de otra.

De los tres casos no se escribieron noticias posteriores ni hay registro alguno en la página de la justicia de Córdoba. Las causas pueden ser muchas: falta de prueba del dolo, uso de presunciones en la determinación de la deuda, procedimiento incorrecto por parte del fisco, entre otras.

Otro caso sobre el cual se habló en muchos medios de comunicación es el caso “Grababus”, sobre el cual se conoció que la Dirección de Policía Fiscal de Córdoba denunció penalmente a los socios de la firma por defraudación fiscal, tanto en el impuesto de sellos como en el impuesto sobre los ingresos brutos. La empresa obtuvo la concesión que la provincia hizo a través de concurso público para el grabado de autopartes. La única que estaba habilitada a prestar el servicio era la empresa Grababus S.R.L., sin embargo, la provincia encontró que ésta desviaba operaciones hacia otra persona jurídica, lo que le permitió evadir el pago del canon y con ello el pago de impuestos.

La provincia consideró que los socios y el socio gerente de la empresa fueron motivados por un afán de lucro ilegítimo y exacerbado. Dice la causa:

(...) en franca violación a las cláusulas decimonovena y vigesimosegunda del contrato, hicieron intervenir fraudulentamente en la registración de las prestaciones del servicio con el objeto de disminuir los ingresos en la contabilidad de GRABABUS SRL, a una asociación civil con domicilio en otra jurisdicción ligada a los encartados, a saber: la CÁMARA DE GRABADORES DE AUTOPARTES DE VEHICULOS Y MOTOVEHICULOS, CUIT N° 30-71057330-8 (CAMGRAB), con domicilio en otra jurisdicción y no registrada ante el Fisco Provincial.

El monto evadido del impuesto sobre los ingresos brutos ascendió a \$3.495.661,64 en el período anual 2016, \$5.804.954,10 en el 2017 y \$6.354.725,68 en el período 2018. En tanto que para el impuesto de sellos rentas determinó un impuesto evadido de \$15.905.742,10 para el año 2015. Debido a que los encartados procedieron al pago de todo lo adeudado en concepto de tributos y de cánones, el fiscal de la causa solicitó el sobreseimiento por el art. 16 de la Ley 27 430 (por los delitos de evasión simple, evasión agravada) y por el art. 13 *bis* inc. 5 del CPP (por el delito de defraudación calificada), el cual fue otorgado por el juez el 26 de febrero del año 2021 atento a que se verificó el pago de impuesto, cánones, intereses y accesorios sin ninguna salvedad, además de no existir ninguna controversia entre las partes.

Otra causa en la que la Policía Fiscal de la provincia de Córdoba denunció penalmente a un contribuyente de los ingresos brutos fue la causa “Navaja, José Gerardo p.s.a. evasión simple” (Sac N. 3407561). En esta ocasión el organismo fiscalizador

provincial denunció al acusado de evasión simple por ser socio gerente de la firma “Promed trauma S.R.L.”. La empresa en cuestión no había presentado sus declaraciones juradas del I.S.I.B. (impuesto sobre los ingresos brutos) por los períodos enero a diciembre 2014 ni abonado el saldo correspondiente. Tal como lo relatan los vistos de la causa secundaria caratulada “Navaja, José Gerardo – Incidente por excepción de falta de acción – Solicita sobreseimiento”²¹ (Sac N. 7245192):

Ante dicha omisión, la Dirección de Policía Fiscal inició una fiscalización –Orden de Tarea N° LCF 201- que incluía, además del mencionado período fiscal 2014, los períodos fiscales 2013 (octubre a noviembre y diciembre) y 2015 (enero), en la cual, con el fin de burlar el control estatal, procurar su impunidad, y la de la firma que representa, confeccionó doce declaraciones juradas engañosas las que ingresó a la Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba - once el día 16 de marzo de 2015 (correspondiente a los meses enero a noviembre del período fiscal 2014) y una el 9 de abril de 2015 (correspondiente al mes de diciembre del período fiscal 2014)- en las que consignó falsamente ventas realizadas en otras jurisdicciones alegando estar alcanzado por el convenio multilateral y persuadir, al fisco provincial, a tomar como cierto el cálculo auto-determinativo al que arribó, tergiversando de esta forma la base imponible del impuesto destinada a la jurisdicción de Córdoba la que se vio disminuida, para luego auto-determinarse un impuesto mucho menor al que le correspondía pagar existiendo una diferencia entre lo determinado en la fiscalización y lo declarado por el contribuyente ante la DGR.

Se conoce que el expediente secundario fue rechazado²², pero no se ha publicado nada acerca de la causa por la denuncia penal.

No existen, o no han sido publicadas, otras causas en las cuales la provincia de Córdoba haya efectuado denuncia penal por delitos tributarios originados en el impuesto sobre los ingresos brutos. Algo similar sucede con el impuesto de sellos, donde podemos encontrar la ya mencionada causa “Grababus” y la causa “Federico, Pablo Augusto; Federico Pablo Ignacio; y Federico, Natalia Victoria p. s. a. Falsificación de instrumentos públicos” miembros de la empresa conocida por la construcción del Hotel Anzenusa. En la causa de este segundo caso, contenida en el expediente 2904323. Sentencia N. 35 de la

²¹ Solicita se aplique la ley penal más benigna atento que la denuncia fue efectuada por el fisco cordobés en septiembre de 2017 cuando la condición objetiva de punibilidad era de \$400.000 para el delito de evasión simple, en tanto a finales de diciembre del mismo año se sancionó la ley 27.430 que elevó el umbral de punibilidad, a partir del 01/01/20018, a \$1.500.000 para el delito de evasión simple.

²² El juzgado de control y faltas N° 7 analizó la excepción planteada por Navaja y en su resolución N° 130 del año 2018 (Tomo: 6 Folio: 1597-1600) determinó que no era aplicable la aplicación de la ley penal más benigna atento a que la conducta reprochable era la misma, lo que vino a hacer la ley 27.430 fue actualizar los montos para la tipificación objetiva, pero no significa un cambio en la valoración del hecho acaecido. Justifica esta postura con la Resolución PGN N° 5/2012, hace cita de jurisprudencia y menciona la causa “Galetti, Carlos y otros s/recurso de casación” CFCP, Sala III, 27/06/18, el fallo de la CSJN “Cristalux” (Fallos, 329:1053) y “2x1” (Fallos, 340:549), como así también cita doctrina (Roxin, Claus, Derecho Penal Parte General; T1, 2da. ed., Civitas, Madrid, 1997, p. 169).

Cámara de Acusación de la ciudad de Córdoba de fecha 05/09/2018, los acusados habían simulado en reiteradas oportunidades el pago del impuesto de sellos, el cual debían ingresar a causa de diversos contratos de concesión de obra pública firmados con la municipalidad de Córdoba. Fueron diez hechos imponibles diferentes, el impuesto determinado total ascendía a \$ 235.346,98 en el año 2014 y \$ 467.153,74 en el año 2015. La provincia descubrió el ilícito, lo probó y efectuó denuncia penal por evasión agravada de tributos (recordemos que el umbral de punibilidad en esos períodos era de \$ 400.000) , sin embargo con el dictado del nuevo régimen instaurado por la ley 27 430 en el año 2017, cuando la causa aún no se encontraba resuelta, los denunciados solicitan el sobreseimiento por aplicación de la ley penal más benigna, lo cual fue admitido por el tribunal que resolvió a favor de los acusados con fecha 5 de septiembre del año 2018.

Uno de los aspectos que puede explicar la baja tasa de denuncias efectuadas y dadas a conocer por el fisco provincial radica en la tasa misma del impuesto. De acuerdo con Vidal Quera

En primer término, teniendo en cuenta que existe un monto objetivo de punibilidad elevado para la evasión simple, los tributos a los que se aplicaría la ley penal tributaria en las provincias locales serían el impuesto a la transmisión gratuita de bienes (solamente vigente en la Prov. de Bs. As.), ingresos brutos e impuestos de sellos, que son aquellos que se declaran y pagan por declaración jurada (Vidal Quera, Gaston, 2019, p. 10)

El autor descarta la posibilidad de cometer delito de evasión para el caso de los impuestos patrimoniales gravados por las provincias por cuanto los mismos son determinados, tanto en base imponible como en alícuota, por el mismo fisco, de manera tal que es, cuando menos, difícil que se produzca algún tipo de dolo. Al reflexionar sobre el régimen penal tributario de la ley 27 430 menciona que también son limitadas las formas de incurrir en evasión dolosa en los ingresos brutos. Al tener muy pocos conceptos deducibles de la base imponible las posibilidades de cometer ardid o efectuar una declaración jurada engañosa se resumen en ocultamiento de ingresos (ingresos “en negro”), mal encuadramiento de la actividad o aplicación de alícuotas reducidas por aplicación errónea de exenciones. Debido a las bajas tasas promedio de tributación en este impuesto (alrededor del 3,50%), se requiere evadir una base imponible de alrededor de \$50.000.000, lo que en su opinión es de gran magnitud y de no simple consumación. Agrega que en el caso de contribuyentes de convenio multilateral es complejo detectar la presencia de una

omisión dolosa por el monto del art.1 de la ley penal tributaria para una jurisdicción individual.

En este punto debemos mencionar el art. 19 de la ley 27 430, que reza

El organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico-contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

El mencionado artículo fue analizado por los abogados Lollini y Schiavi con relación al coeficiente determinado por el CM05 de los contribuyentes de convenio multilateral. Plantean que para el particular no existe un criterio unánime, se pueden apreciar cuestiones sujetas a debate y discutidas tanto frente a la Comisión Arbitral como frente a la justicia. Puede darse el caso en que un fisco provincial concluya mediante determinación de oficio que el coeficiente asignado a su jurisdicción era inferior que el que ella determina en el procedimiento, lo que da lugar a una redeterminación del impuesto, Pero no puede por ese motivo formular denuncia penal si el contribuyente declaró por completo sus ingresos en la declaración jurada, sin omitir, ocultar, ni falsear dato alguno. Más aún, durante el proceso de fiscalización, los fiscos tienen acceso a todos los papeles de trabajo, declaraciones juradas, documentación respaldatoria, registros contables, etc., de manera tal que no se puede hablar de ocultación maliciosa sino más bien de un error de interpretación y le es aplicable el art. 19. Hay jurisprudencia que avala la aplicación del art. 19, en concordancia con el art. 1 de la ley, tales como “Federalia S.A. – Moneta Raúl Juan Pedro s/régimen penal tributario”- Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala “A”, o “Concordia Construcciones S.A. s/recurso de casación” - Cámara Federal de Casación Penal

En ese sentido, los autores hablan de la causa “Toyota Argentina S.A. s/art. Ley 26 735 (modif. Ley 24.769). Art. 1”. Legajo MPF 250.312 en la cual se trata específicamente los ajustes al coeficiente unificado del Convenio Multilateral. En el caso el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires reclamaba una diferencia de impuesto originada en una errónea distribución de coeficientes. De acuerdo con la empresa, los ingresos en cuestión debían ser asignados a la provincia de Buenos Aires por tratarse de una operación entre presentes, en tanto el fisco de la Ciudad concluye que se trata de una

operación entre ausentes y por lo tanto correspondía asignar los ingresos a su jurisdicción. La fiscalía que resolvió el caso dijo que se trató de un error de interpretación, de manera tal que los ajustes no eran defraudatorios sino técnicos.

Los abogados concluyen su artículo afirmando que *“se debe tener presente que la existencia de la condición objetiva de punibilidad no implica que se configure un delito de evasión sino que se debe demostrar, prima facie, la existencia de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño”*.

Al comparar a la provincia de Córdoba con otras provincias puede encontrarse que, por ejemplo, la provincia de Buenos Aires ha efectuado *“numerosas denuncias por presuntas infracciones penal-tributarias en relación al impuesto local de sellos e ingresos brutos”*²³ sin que los nombres de las mismas hayan sido publicados²⁴. Aunque es posible encontrar causas por apropiación indebida de tributos, tal como se mencionó al comienzo de este título, los fiscos en general efectuaron una gran cantidad de denuncias penales bajo esta figura, y puede apreciarse que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la provincia de Buenos Aires y la provincia de Santa Fe acudieron a Régimen Penal Tributario con mayor decisión que la provincia de Córdoba. Sólo por mencionar algunos casos concretos encontramos los fallos “El Cencerro División de Acopio S.R.L.”, “Chokue S.A.”, “Locales S.A.”, “Caballito Sanitarios S.R.L.”, “Rodama S.A.” entre otros

La responsabilidad del asesor fiscal

Tal como lo describe Bertazza (2021) los delitos del Régimen Penal Tributario *“(…) pueden ser subdivididos en dos categorías: los denominados delitos especiales propios y los delitos comunes. Los primeros exigen una cierta calidad en el autor, mientras que los segundos pueden ser cometidos por cualquier persona, sin que se requiera ningún condicionante al intraneus.”*

Se puede observar esta subdivisión cuando se analiza la redacción de los artículos. En tanto los artículos 1 a 4 hablan de “el obligado” y de “el agente de retención o percepción”, los artículos 8 a 11 atribuyen el delito a “el que”, con lo cual se deduce que la configuración del hecho delictual no requiere una figura específica ni un cargo especial para ingresar en esta categoría.

²³ Así lo afirma Riquert en la página 94 de su libro “Régimen penal tributario y previsional” del año 2019

²⁴ Debido a que las causas penales son reservadas

Por otro lado, se debe tener presente que, tanto en un título como en otro, la ley se refiere a quiénes son los denominados autores, pero también existen los partícipes, ya sea necesarios o secundarios²⁵. En este punto es donde cobra importancia la figura del profesional asesor²⁶.

Corresponde destacar que para que el asesor fiscal pueda ser imputado como partícipe en un delito tributario debe mediar el dolo de su parte²⁷.

Para que la calidad de partícipe resulte aplicable debe comprobarse efectivamente que el asesor —juntamente con el autor— ha diagramado con su *expertise* una maniobra defraudatoria con el fin de que su cliente evada el pago de sus obligaciones fiscales. Consecuentemente, tampoco resulta imputable la intervención del profesional o su consejo si luego es el autor quien la orienta ilícitamente para consumar un delito fiscal. (Humberto J. Bertazza, 2021)

Corresponde complementar los artículos que tipifican los delitos con el art. 15 del régimen penal bajo análisis. El mencionado artículo en su inciso a) agrega a la pena estipulada por el delito una pena adicional que consiste en la inhabilitación del título por el doble del tiempo de la condena para quien a sabiendas “*dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley*”

Se puede apreciar el grado de responsabilidad que la ley atribuye a los partícipes, quienes por las características descriptas serán asesores fiscales (contadores, abogados o afines) ya que se precisa de ciertos conocimientos técnicos y habilitación profesional pertinente para llevar a cabo las acciones puntualizadas en el artículo mencionado.

Con este artículo lo que la ley hace es incluir a un tercero (el profesional) como coautor de un delito que le es propio a otra persona (el obligado, el que, el agente de

²⁵ El Código penal define a los partícipes y las penas aplicables a ellos en los artículos 45 y 46 de la siguiente manera:

ARTICULO 45.- Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo.

ARTICULO 46.- Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad. Si la pena fuere de reclusión perpetua, se aplicará reclusión de quince a veinte años y si fuere de prisión perpetua, se aplicará prisión de diez a quince años.

²⁶ En caso de ser imputado por alguno de los delitos estipulados en los artículos 1 a 4 del régimen penal tributario sólo puede ser acusado de cómplice, ya que el autor está definido por la ley como el obligado o el agente de retención o percepción, el asesor fiscal no es ni uno ni el otro, por lo cual nunca puede ser acusado como autor del hecho delictivo.

²⁷ Requisito aplicable a todas las figuras del régimen establecido en la ley 27 430 ya que se trata de un régimen penal y por lo tanto debe necesariamente mediar un accionar doloso para cumplir con el elemento subjetivo de cualquiera de las figuras allí tipificadas.

recaudación) cuando la razonabilidad indica, tal como lo describe Marta E. Nercellas, que *“la obligación profesional no es evitar el delito, ni mucho menos denunciarlo, es solo no participar dolosamente de él”*.

En este aspecto se destaca, una vez más, el requisito subjetivo: debe existir dolo para que se configure el delito punible. Si el profesional ejerció cualesquiera de las acciones descritas por la ley en ocasión de ejercer su labor habitual y con posterioridad “el obligado” utiliza los resultados de ese trabajo para socavar las arcas del estado el primero no tuvo participación en el delito ni como autor o coautor ni como facilitador. Por mucho que el régimen penal tributario intente incriminar al profesional no podrá hacerlo.

“Debemos subrayar, por si aún quedaran dudas, que en el derecho penal no se juzga el cumplimiento de roles, sino la infracción a normas punitivas; el profesional en ciencias económicas debe responder por sus propios actos y no por los de su asesorado.” (Nercellas, 2017).

En igual sentido opina Bertazza (2021) cuando dice que

(...) si bien las actividades de los contadores, como de otras profesiones, exigen que el profesional se desempeñe teniendo en cuenta lo aprendido en su carrera, respetando el juramento efectuado al recibir el diploma profesional y de acuerdo con las reglas establecidas por el Colegio o Consejo Profesional que regule el ejercicio de su profesión, un mero incumplimiento de estas reglas no implica por sí solo la comisión de un delito, y menos el conocimiento y la voluntad de participar en un delito doloso ajeno.

Ahora bien, existen dos tipos de dolo: el directo y el eventual. El primero es cuando deliberadamente se elige cometer el hecho delictivo. Por ejemplo, si una persona “X” decide ajusticiar al ladrón que robó en su negocio, toma un arma, le dispara y mata al ladrón. Su intención fue matarlo, previó el resultado y actuó de manera tal de provocarlo. En cambio, el dolo eventual es cuando alguien en pleno conocimiento de su accionar decide obrar a pesar de las consecuencias, aunque no busque esa consecuencia en particular. Por ejemplo, si el conductor de un vehículo decide pasar un semáforo en rojo para llegar en horario a su trabajo, tiene pleno conocimiento que su accionar puede provocar un accidente, pero aun así ejecuta el acto y pasa el semáforo en rojo. Su finalidad era llegar a destino más rápido y no provocar un accidente, pero si este último se produce el conductor lo pudo prever y entonces puede decirse que actuó con dolo eventual.

En el caso de los delitos tributarios la línea es difusa, pero siempre debe tenerse presente que el dolo eventual no es sinónimo de “debió imaginarse” o “debió prever”,

porque eso lo devuelve al ámbito de la culpabilidad, para hablar de dolo el conocimiento debe ser cierto y actual. Firmar un balance sin efectuar las tareas de auditoría pertinentes de ninguna manera significa que el contador certificante tenga conocimiento que ese balance será utilizado para evadir impuestos. Es negligente de su parte no hacer los controles debidos, pero no es doloso, como sí lo sería si facilita a su cliente una cierta cantidad de facturas apócrifas, pero en tal caso prevé el resultado y es exactamente el resultado que busca. Por lo expuesto, el dolo al que se refiere este trabajo es al dolo directo.

Pueden encontrarse casos tanto condenatorios como liberatorios para los contadores, donde la demostración del dolo es elemento esencial para la resolución. Así puede verse el caso 'Casa Central H. B. Argentina SA' en donde los contadores empleados del banco fueron absueltos porque seguir ciertas prácticas típicas de la empresa no significa un accionar doloso. De igual manera en el caso "C. A. G", una contadora externa que no fue condenada porque no tenía ningún tipo de relación en el negocio del evasor y sólo había auditado los estados contables con la información que su cliente le proporcionó. Con resoluciones en contrario se encuentran casos como "K. S. s/ recurso"²⁸ en donde la Cámara de Casación Penal condenó al contador de la empresa como partícipe necesario del delito de evasión fiscal del impuesto a las ganancias y del IVA. En el caso, el contador efectuó una serie de acciones que probaron que conocía la situación y que decidió participar del delito, como, por ejemplo: registrar notas de crédito como facturas, registrar comprobantes inexistentes, la certificación del balance a sabiendas de las irregularidades, entre otras maniobras ardidosas.

Entonces, si se demuestra el accionar doloso del contador parece justo que sea condenado a causa de su conducta reprochable. Cabe preguntarse si esa condena debe ser la prisión. En un trabajo presentado en las XI Jornadas de Derecho Penal Tributario Viviana Pontiggia brega por el regreso de la "suspensión del proceso penal" (la *probation*) en el régimen penal tributario. En su trabajo repasa la historia de este instituto y recuerda que ya en el siglo XVIII Beccaria hablaba acerca de la utilidad de la pena, él postulaba que la pena no era sinónimo de venganza, ni debiera serlo, la pena se justifica a nivel social como prevención de nuevos delitos (lo que podría pensarse que busca el art. 15 con la suspensión de la matrícula del profesional), la pena tiene que serle útil a la sociedad y

²⁸ El caso fue un hito en la materia y recibió críticas porque el contador, como partícipe, recibió una condena superior a la del autor.

probablemente la probation sea algo adecuado para aplicar en el caso de los delitos tributarios. Pontiggia destaca la importancia del Proyecto Alternativo Alemán (1966) como antecedente esencial de esta pena alternativa.

En primer lugar, contempla la imposición de prestaciones –durante el período de prueba– que tengan “la finalidad de reparar la ilicitud cometida y restablecer la paz jurídica”, pudiendo con dicha finalidad imponerle al condenado:

- a) reparar dentro de sus posibilidades los daños causados por el hecho;
- b) contribuir con una o varias prestaciones en dinero a favor de una institución de bien común, y
- c) prestar servicios no retributivos en una institución de bien público.

Además, el proyecto contempla, que juntamente con el cumplimiento de las prestaciones se puedan imponer al condenado (siempre que este preste su consentimiento) reglas de conducta que consisten en:

- a) someterse a un tratamiento curativo o de deshabitación, y
- b) residir en un hogar o en un establecimiento adecuado.

Si se toma en consideración que el delito tributario afecta de manera directa a la sociedad en su conjunto puede pensarse que para ésta será más beneficioso que el delincuente la retribuya de manera directa a que simplemente el autor del hecho o el contador partícipe tengan una estadía tras las rejas.

VII. Conclusiones y propuestas

Este trabajo tuvo como objetivo principal el análisis de los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario vigente, para ello se seleccionaron los delitos más comunes que fueron la evasión simple de tributos, la evasión agravada de tributos, la apropiación indebida de tributos y la simulación dolosa de cancelación de obligaciones fiscales. Se analizó la tipicidad de cada una de las figuras y se complementaron con leyes de fondo. Como una primera conclusión puede decirse que la ley 27 430 estableció un Régimen Penal Tributario que describe de forma clara los elementos objetivos frente a los cuales queda configurado el delito fiscal.

También se analizó la inclusión de las haciendas provinciales como bien jurídico tutelado. En este sentido se encontraron opiniones encontradas respecto a si la Nación puede o no legislar sobre la materia.

Quienes sostienen la inconstitucionalidad del régimen lo hacen en base a que no consideran al delito fiscal ni como parte del derecho penal común ni como parte del derecho penal federal, las dos ramas que le fueron delegadas por las provincias a la

Nación. Complementan su postura con el argumento que esta ley penal socava las autonomías provinciales.

Por su parte, quienes apoyan la inclusión de las haciendas públicas provinciales sostienen que la materia está incluida dentro del dictado del Código Penal que le fuera asignado por la Carta Magna. Refutan la postura de que se pierde la autonomía de las provincias con el hecho de que ellas continúan con la posibilidad de aplicar sanciones administrativas y con la realidad de que, de otra manera, nunca podrían por sí mismas crear sanciones penales para atacar los delitos fiscales.

Lo cierto es que, aun antes de la primera reforma que incluyó a las haciendas públicas provinciales (ley 26 735), ya había quienes consideraban que el Régimen Penal Tributario las regulaba también. A criterio de Ignacio Pampliega *“(…) esta aprehensión residual venía dada a partir de la supuesta subsunción de la "evasión" por engaño del tributo local bajo la figura de la defraudación en perjuicio de alguna administración pública que, es sabido, tutela los perjuicios a la administración en los tres pisos estadales.”*

Pasada una década de esta primera inclusión de las haciendas locales puede decirse que la constitucionalidad del régimen ha dejado de ser centro de la discusión y corresponde preguntarse si la provincia de Córdoba ha sabido adaptarse al régimen. En este trabajo se analizó la ley provincial 6 006 en donde pudo apreciarse que las normas procesales describen el modo de actuar frente a cada una de las figuras penales establecidas por la ley 27 430, de manera tal que, aunque no hay una adhesión expresa al régimen nacional, puede inferirse que, al menos desde la regulación legal, Córdoba supo adaptarse al Régimen Penal Tributario establecido por la nación. Sin embargo, y a pesar del detalle con que ha sido redactado el procedimiento de denuncia penal por delitos fiscales, plantea Sequeira que el Código de procedimiento cordobés carece de determinación respecto a la persona facultada realizar la denuncia, aún peor, se deja librado a su discrecionalidad realizarla o no sin complementar esta “libertad de acción” con una resolución o disposición administrativa, aunque más no sea interna.

Cabe preguntarse si esa discrecionalidad cuestionable es el motivo que llevó a la provincia a no hacer denuncias penales (o al menos no las suficientes que hayan sido dadas a conocer públicamente) a quienes se apropiaron de fondos que son “del pueblo”, o si será porque la provincia simplemente está interesada en recaudar. En ese sentido encontramos

autores que sostienen que el Régimen Penal Tributario vigente es meramente recaudatorio, postura con sustento en el art. 16 de la ley 27 430 que prevé la extinción de la acción penal para los delitos de los artículos 1, 2, 3, 5 y 6 “*si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios*” y dispone que este beneficio será otorgado por única vez por cada persona humana o jurídica obligada²⁹. En palabras de Marcelo Riquert, quien subtítulo su publicación como “El retorno de la política criminal recaudadora a la Ley Penal Tributaria y Previsional”, la disposición de este artículo (y de todos sus similares antecesores) derivan en que “*delitos graves que no dan posibilidad de dejar en suspenso la pena permiten extinguir la acción por pago.*” En tanto en otra publicación posterior sobre la misma temática sostiene que “*nunca se abandonó del todo una suerte de privilegio del ánimo recaudatorio por sobre la respuesta penal ya que, en definitiva, por dentro o por fuera del sistema del régimen especial, siempre se contó con alguna vía de escape en caso de pago.*” Además, en Argentina se han establecido numerosas moratorias a nivel nacional y que invitan a las provincias a adherirse, regímenes especiales de regularización que prometen la absolución penal si se abona lo adeudado. La situación hace que Hernan G. de Llano (2016) afirmara:

(...) adjudicar a esas salidas alternativas –como se hizo desde el discurso oficial– la causa de la poca efectividad del derecho penal tributario, era cuanto menos afirmar una verdad a medias que ocultaba la otra cara de la política criminal en la materia, motivada más en el interés recaudatorio que en el punitivo.

La invitación a las provincias encuentra justificativo en el éxito de la medida, ya que se presupone que un blanqueo a nivel nacional significa que también se evadieron tributos locales, los cuales serían de esta manera detectables por las provincias sin mayores esfuerzos y la moratoria no se aparecería tan beneficiosa para los contribuyentes. La provincia de Córdoba fue una de las primeras en adherir a la ley de blanqueo nacional del año 2016, aunque sólo lo hizo respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta adhesión significa, al menos en el plano hipotético, una disminución del universo de contribuyentes a quienes pueda efectuarle denuncia.

También es posible que la falta de denuncias penales en la provincia de Córdoba tenga relación con falta de recursos o de especialización en la materia.

²⁹ El Código Penal establece en su art. 59 la “reparación integral del daño” como causal de extinción de la acción penal, la cual no tiene límites en cuanto a cantidad de veces en que pueda suceder en cabeza de una misma persona ni discrimina de manera taxativa a los delitos comprendidos.

Los jueces provinciales son competentes en cualquier delito no federal, lo que implica que muchas veces se les otorgue privilegio a causas de impacto social más visible en detrimento del análisis de los delitos económicos. Esta situación deriva en perjuicio para el imputado, que no será juzgado en un plazo razonable, y para la causa propiamente, ya que la verdad material puede diluirse en el tiempo. (Ignacio Pampliega, 2013)

En su trabajo “El delito de evasión tributaria y las haciendas locales. Algunas particularidades dogmáticas y de política criminal”, presentado en las VIII Jornadas del Derecho Penal Tributario, Pampliega propone la colaboración entre las jurisdicciones de manera tal que, frente a fiscalizaciones positivas por parte de alguna provincia, preste asistencia a las provincias que también puedan verse afectadas, en especial si se detecta un posible hecho delictivo, para que éstas puedan reclamar la porción que les corresponda. Este tipo de ayuda ya existe entre Nación y provincias, pero es necesario ampliar el espectro de manera horizontal.

Por su lado Bello también sostiene la necesidad de adecuar el sistema, aunque parte de un análisis diferente. El autor propone una solución “unilateral” por parte de cada provincia:

Bregamos por la creación de un Organismo especializado en la materia tributaria y penal, en lo posible dependiente el Ministerio Público provincial, quien estaría a cargo de inicio de la investigación de delitos tributarios, con el objeto de compatibilizar el procedimiento tributario y proceso penal, asegurando el pleno ejercicio de las potestades que detentan las administraciones locales y de la CABA. (Bello, 2013)

Esta “mano blanda” de la administración pública local en los delitos económicos y, en especial, en los tributarios³⁰ al menos es beneficiosa en casos que puedan tacharse de inconstitucionales³¹. Aún así es cuestionable, cuando menos desde el plano ético, que los delitos llamados de cuello blanco sean impunes.

Ahora bien ¿qué sucedería si la provincia revierte esta situación? Si consigue los recursos necesarios para punir al que comete un delito tributario, si sucede lo apropiado en

³⁰ No debe olvidarse que el bien jurídico protegido es mucho más amplio que el arca pública como tal, sino que debe ponderarse el efecto social de la evasión. El impuesto sobre los ingresos brutos es el principal ingreso genuino de la provincia, si quienes deben tributar evaden el impuesto no habrá fondos para cubrir los gastos de educación, obras públicas, salud, etc.

³¹ Por ejemplo las causas “Vicentin SAIC c/Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de certeza” (Expte. V.461.XLVIII), “Arre-Beef S.A. c/Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de certeza” (Expte. CSJN 1049/2016) – DICTAMEN PGN 10/11/2016, “Rafaela Alimentos S.A. c/ Córdoba, Provincial de s/ acción declarativa de certeza” (expte. CSJ 1235/2017) – DICTAMEN PGN 07/09/2017 por la figura de la “merca compra” donde la provincia reclamó el impuesto sobre los ingresos brutos por esta actividad pero no efectuó denuncia penal.

la justicia y la política criminal tributaria toma el rumbo de efectuar las denuncias que corresponda. ¿qué papel tendría el asesor fiscal? Como en cualquier otro delito el asesor fiscal puede participar en el hecho delictual, pero, tal como lo dice Bertazza *“un mero incumplimiento de estas reglas no implica por sí solo la comisión de un delito, y menos el conocimiento y la voluntad de participar en un delito doloso ajeno.”*

En primer lugar, para que el contador sea considerado partícipe del delito fiscal es necesario que el autor principal haya actuado con dolo. En segundo lugar, es necesario que el profesional también haya actuado con dolo, la negligencia en su deber como contador público no es dolo. Para imputar al profesional es necesario demostrar que éste conocía las maniobras ardidosas y quiso participar de ella, o bien que fue cómplice poniendo sus conocimientos a disposición del delito, o cualquier situación similar que demuestre el accionar doloso del contador. Decir que “debió conocer” por su condición profesional es una descripción de la culpa, no del dolo, ergo no puede ser imputado ni como autor ni como partícipe.

Puede concluirse este trabajo con la certeza que el régimen penal tributario tiene aspectos positivos y puntos a mejorar, en especial con relación a los impuestos sobre los ingresos brutos en la provincia de Córdoba, donde el ajusticiamiento del delincuente “de cuello blanco” no es palmario y donde pareciera que el pequeño contribuyente que se esfuerza por mantener sus impuestos al día es perseguido de manera celosa por el fisco, quien debería dedicar (cuando menos) una porción de sus recursos a la prevención de los delitos tributarios y a la condena de quienes los cometan.

A su vez, sería de importancia que se eduque en cultura tributaria a la sociedad, que se publiquen los ingresos que tiene el estado, de dónde provienen y se le rinda cuentas a los ciudadanos, de esta manera también se incrementará la presión social que obliga al gran empresario a ser responsable y pagar sus impuestos como corresponde, so pena de, primero, ser condenado penalmente por la justicia y, segundo, ser condenado socialmente, lo que implica entre otras cosas una disminución en sus ventas y en la imagen de su marca.

Estas deficiencias actuales, sumadas a la situación económica general, la incertidumbre social, la falta de mano de obra especializada³² y un sinnúmero de características negativas derivan en que el país, y con él la provincia de Córdoba, no sean deseables para

³² A raíz de la pandemia por el COVID-19 y las políticas tomadas en torno a ella se ha observado un éxodo de quienes pueden tener posibilidades laborales en el exterior.

las inversiones extranjeras, que prefieren radicar sus corporaciones en países con reglas de juego claras.

En un intento de revertir la “poco feliz” situación actual se propone que:

- Se prevea una especie de actualización automática de los valores mínimos, tal como la UTV ya mencionada, pero de aplicación real y efectiva, y se la complemente con reducciones de la pena en función del porcentaje del monto evadido sobre el total de los ingresos de la empresa. Esta propuesta intenta compensar la dificultad que puede tener el control y gestión de una empresa de gran envergadura, donde el monto mínimo de la evasión es alcanzado sin mayores esfuerzos
- Se derogue el inciso d) del artículo 2 del régimen penal tributario por resultar infundado el motivo del agravamiento. Como ya se mencionó en este trabajo las facturas apócrifas son el principal medio utilizado para evadir, utilizarlo como motivo de agravamiento con un monto mínimo idéntico al de la evasión simple deriva en una derogación práctica del artículo 1.
- Se prevean protecciones para los empleados en relación de dependencia ya que éstos están obligados a cumplir con las órdenes impuestas por los empresarios y, si bien pueden cometer el delito en el aspecto práctico, son ajenos al diseño del ardid y no tienen opción a negarse. No se plantea la necesidad de eximición, ya que un empleado puede haber participado en el diseño tal como lo puede hacer un asesor fiscal externo, pero si es necesario protegerlo por su posición vulnerable.
- Específicamente para el ámbito de la provincia de Córdoba se considera necesaria una definición de quién está facultado para efectuar la denuncia penal. En la actualidad esa potestad está ramificada entre Dirección General de Rentas y Dirección de Policía Fiscal, a su vez, dentro de una u otra dirección se estipula que la denuncia puede efectuarla el director, u otro funcionario, sin definir características ni rangos específicos para estos últimos. Como ya fue expuesto en el cuerpo de este trabajo esta discrecionalidad debiera estar en extremo acotada.

- Se cree un organismo especializado en la materia tributaria y penal, tal cual lo expuesto por Bello, para que investigue posibles delitos tributarios. La existencia de este organismo permitiría compatibilizar el procedimiento tributario y proceso penal de manera tal que las haciendas públicas locales estén en mejores condiciones de efectuar denuncias penales dentro de un marco constitucional que garantice el derecho de defensa del administrado pero que además proteja las arcas estatales. Este organismo también permitiría una mayor colaboración entre las provincias, ya que allí pueden centralizarse todos los casos que se encuentren en investigación, lo que deriva en unificación de esfuerzos y disminución de costos.
- Se incorpore a la *probation* como pena alternativa en los delitos tributarios. Tal como se expuso en este trabajo, la finalidad de aplicar una pena es que sea útil para la sociedad. Así, la pena de la privación de la libertad para quien cometió un asesinato, por ejemplo, se justifica a nivel social para evitar que esta persona vuelva a asesinar, sin embargo privar de la libertad al delincuente que evadió un impuesto no reviste utilidad para la sociedad, ese evasor en libertad no significa un peligro para los ciudadanos, sino que resultará mucho más beneficioso que cumpla una *probation* y “devuelva” en acciones lo que no abonó en impuestos.
- En el ámbito de la provincia de Córdoba se establezca como requisito necesario la existencia de una determinación de oficio en un momento previo a la denuncia penal. Esta propuesta se basa en que el proceso de determinación (o re-determinación) lleva consigo una serie de actos que permiten por un lado promover el derecho de defensa del administrado, ya que a lo largo de este proceso administrativo puede proveerle al fisco las pruebas que considere necesarias para justificar la liquidación de impuesto a la que se arribó, y por otro lado contar con un valor evadido que sea representativo para poder avanzar al ámbito de lo penal y que no resulte a posteriori, cuando el contribuyente presente las pruebas que hacen a su derecho, en una simple contravención.
- Se cree un tribunal especial para juzgar las causas tributarias. El poder judicial en la provincia de Córdoba está representado por el Tribunal

Superior de Justicia, el cual se compone de cinco Salas: Contencioso Administrativo, Civil y Comercial, Penal, Laboral, y Electoral y de Competencia Originaria. El poder judicial también es representado por las cámaras, en donde se encuentra la Cámara en lo Contencioso Administrativo, la Cámara en lo Civil y Comercial, la Cámara en lo Criminal y la Cámara de Control. Como se puede observar no existen en ninguno de los dos ámbitos más importantes de la justicia cordobesa una Sala o Cámara específica que entienda en causas tributarias. Por la complejidad del sistema tributario se recomienda contar con jueces especialistas en la materia a juzgar. Además, al resultar el delito fiscal poco tangible por la sociedad, es probable que en la actualidad se le otorgue la prioridad más baja dentro del espectro de causas que se deben juzgar.

- Por último, se recomienda que, no sólo las denuncias penales, sino también las investigaciones administrativas previas (las cuales pueden dar origen a una determinación de oficio y ello a una denuncia penal) sean efectuadas en fechas cercanas a las posibles evasiones y no cuando la prescripción del impuesto esté a meses de hacerse efectiva. La dilación en el tiempo de las causas penales provoca: pérdida de poder adquisitivo del impuesto, dilución de la verdad material, disminución de la efectividad de la pena aplicada, entre otras cuestiones.

VIII. Bibliografía

- Anzorregui, Diego y Florez, Rodolfo Rodrigo (2016) *Comentario a dos fallos condenatorios por apropiación indebida de tributos de la Justicia de la CABA*
- Bello, Alberto M.(2013) *Aspectos sustantivos de la reforma de la ley 24.769. En especial referencia a las haciendas locales*. VIII Jornadas del derecho penal tributario 2013 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Bello, Alberto M.(2013) *Estudio de evaluación de los procedimientos administrativos locales a la luz de la ley nacional 24.769*. XI Jornadas del derecho penal tributario 2016 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Bertazza, Humberto J. (2021) *Responsabilidad del profesional en ciencias económicas*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Borinsky, Mariano H. – Lattanzio, Gustavo R. – Turano, Pablo N., *Reflexiones sobre el proyecto de reforma de la ley 24.769 y del art. 76 bis del Código Penal*, en “Revista de Derecho Penal Económico”, n° 2010-1, “Derecho Penal Tributario-IV”, Rubinzal - Culzoni, Santa Fe.
- Comercio y justicia, noticia publicada el 12 de septiembre de 2014 - recuperado de: <https://comercioyjusticia.info/economia/rentas-activo-la-ley-penal-tributaria-y-prepara-mas-casos/>
- Crespi, Germán – Martínez, Javier (2019). Apunte “Seminario de impuestos II – Impuesto sobre los ingresos brutos provincia de Córdoba”. *Especialización en tributación*. Universidad Nacional de Córdoba, escuela de graduados.
- “Cuello Josefa Leonor P.S.A.inf. ley 24.769” - Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba
- De Llano, Hernán G. *Paradojas de la persecución penal del fraude fiscal*. XI Jornadas del derecho penal tributario 2016 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Editorial Errepar (03/11/2021) *Reforma Ley Penal Tributaria: la CSJN ratificó la aplicación del principio de la ley penal más benigna*. Recuperado de <https://blog.errepar.com/reforma-ley-penal-tributaria-csjn-ratifico-aplicacion/>
- “Federico, Pablo Augusto y otros p. ss. aa. falsificación de instrumentos públicos”, expediente n.º 2904323. – Cámara de Acusación – Ciudad de Córdoba
- Fronza, Andrea G. (25/01/2015). *Hacia una Argentina con cultura tributaria*. *El día*. Recuperado de <https://www.eldia.com/nota/2015-1-25-hacia-una-argentina-con-cultura-tributaria>
- “Garipe, Omar Osvaldo s/p.s.a. administración fraudulenta”. G. 997. XXXVI - Id SAIJ: FA04000210

- Gorosito, Eduardo (2020). Apunte “nociones básicas del procedimiento administrativo”. *Especialización en tributación*. Universidad Nacional de Córdoba, escuela de graduados.
- “Grosskopf, Sergio Mario sobre infracción ley 24.769” – Juzgado Nacional en lo Penal Tributario
- "Huilinao, Silvio Isidoro - Pascuariello, Carlos Alberto s/denuncia (expte. 49/03 CM)" (expte. 27-fº 45 - año 2003.)
- Iprofesional, noticia publicada el 26/05/2010 – recuperado de: <https://www.iprofesional.com/notas/98908--La-Justicia-condeno-a-un-contador-que-ayudo-a-una-empresa-a-evadir-impuestos>
- Juzgado de Control y Faltas N.º 7 – Expediente 7974052 – Depaul, Laura Cecilia – Scudieri, Francisco Daniel – Causa con imputados
- Karschenboim, Laura “Tipos de planteos sobre «mera compra»”- Recuperado de <https://laurakarschenboim.com.ar/mera-compra/>
- La voz del interior, noticia publicada el 30 de noviembre de 2018 - recuperado de: <https://www.lavoz.com.ar/ciudadanos/duenos-de-grababus-pagaron-parte-de-deuda-y-quedaron-en-libertad/>
- La voz del interior, noticia publicada el 4 de febrero de 2022 - recuperado de: <https://www.lavoz.com.ar/sucesos/el-empresario-francisco-scudieri-suma-otras-acusaciones-y-continuara-presos/>
- Lollini, Fernando Martín y Schiavi, Aldana R. (08/06/2020). El art. 19 del Régimen Penal Tributario y la inexistencia de "ardid o engaño". *Abeledo Gottheil abogados*. Recuperado de <https://abogados.com.ar/el-art-19-del-regimen-penal-tributario-y-la-inexistencia-de-ardid-o-engano/26054>
- Maciel, Florencia (19/02/2018). Nuevo Régimen Penal Tributario: Reflexiones acerca de la cancelación de obligaciones y la reparación integral del daño como causal de extinción. *Durrieu abogados S.C.* Recuperado de <https://abogados.com.ar/nuevo-regimen-penal-tributario-reflexiones-acerca-de-la-cancelacion-de-obligaciones-y-la-reparacion-integral-del-dano-como-causal-de-extincion/20995>
- Marano Roude, Clarisa Inés *La apropiación indebida de tributos en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Especialización en Derecho Penal*.
- Mercado, María Candela (2013) *Reforma operada mediante la sanción de la ley 26.735: un planteo de constitucionalidad con proyecciones en las legislaciones de fondo y forma locales*. VIII Jornadas del derecho penal tributario 2013 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales

- Morales, Alejandra (2015). *La nueva ley peal tributaria aplicación en la provincia de Córdoba* (Tesis de especialización en tributación). Recuperado de <https://rdu.unc.edu.ar/handle/11086/2058>
- Nigrelli, Juan Ignacio y Florez, Rodolfo Rodrigo (2016) *Blaqueo y moratoria en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*. Recuperado de https://www.eldial.com/nuevo/nuevo_diseno/v2/doctrina2.asp?id=8906&base=50&=j
- “Navaja, José Gerardo p.s.a evasión simple” (Sac n° 3407561)
- Nercellas, Marta E. (2016) *Responsabilidad penal de los profesionales en ciencias económicas en el ámbito de los delitos tributarios*. XI Jornadas del derecho penal tributario 2016 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Pampliega, Ignacio M. (2013) *El delito de evasión tributaria y las haciendas locales. Algunas particularidades dogmáticas y de política criminal*. VIII Jornadas del derecho penal tributario 2013 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Pontiggia, Viviana (2016) *La probation: una medida alternativa de solución a los conflictos impositivos cuya reincorporación a la legislación penal tributaria debiera replantearse*. XI Jornadas del derecho penal tributario 2016 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Resolución N. 4 – Juzgado de Control y Faltas N.º 7. Año: 2021, Tomo: 1, Folio: 7-10. “Sorensen, Jorge Alberto – Sorensen, Jorge Alberto (H) – Sorensen, Pablo Alberto – Causa con Imputados” (Expediente 7569399)
- Resolución N. 130 – Juzgado de Control y Faltas N.º 7. Año: 2018, Tomo: 6, Folio: 1597-1600. “Navaja, José Gerardo – Incidente por excepción de falta de acción - Solicita sobreseimiento” (Sac n° 7245192)
- Riquert, Marcelo (2019). *Artículo 16 conforme ley 27430*. Recuperado de <https://riquert-penaltributario.blogspot.com/2019/03/articulo-16-conforme-ley-27430.html>
- Riquert, Marcelo (2010). *Crítica al proyecto de reforma de marzo 2010*. Recuperado de <http://riquert-penaltributario.blogspot.com/2010/07/critica-al-proyecto-de-reforma-de-marzo.html>
- Riquert, Marcelo (2020). *¿Nueva alternativa a la pena?*. Recuperado de [Riquert Penal Tributario \(riquert-penaltributario.blogspot.com\)](http://riquert-penaltributario.blogspot.com)
- Riquert, Marcelo (2012). *Régimen penal tributario y previsional*. Buenos Aires, Argentina: Hammurabi.
- Riquert, Marcelo (2019). *Régimen penal tributario y previsional*. Buenos Aires, Argentina: Hammurabi.

- Riquert, Marcelo A. (2012) *Extensión del bien jurídico tutelado por ley 26.735: la evasión tributaria y las haciendas públicas provinciales*. VII Jornadas de Derecho Penal Tributario - Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Rosenberg, Eric Gastón (2017) *Múltiples ataques a las haciendas públicas locales en contribuyentes de convenio multilateral. Cuestiones de competencia territorial*. XI Jornadas del derecho penal tributario 2016 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Saccone, Mario A. (2002). Manual de derecho tributario. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Sarmiento, Emilio (2014) *Extensión de la protección penal a las haciendas públicas provinciales* (Tesis de especialización en tributación). Recuperado de <http://nulan.mdp.edu.ar>
- Sequeira, Marcos A. (2022). *Situación del contribuyente imputado de evadir impuestos provinciales en la provincia de Córdoba (primera parte)*. Práctica integral Córdoba ERREPAR Tomo XVI Ed. Errepar. Febrero 2022
- Sequeira, Marcos A. (2021). *Régimen procesal penal tributario: su complejidad*. Cita digital EOLDC104205A. Ed. Errepar.
- Sferco, José María (2013) *El Régimen Penal Tributario y su aplicación a la tributación provincial. Análisis integral*. VIII Jornadas del derecho penal tributario 2013 – Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Sistema Argentino de Información Jurídica (2020) *El Régimen Penal Tributario Argentino: ¿un Derecho Penal Simbólico?* (DACF200107). Recuperado de <http://www.saij.gob.ar>
- Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/gobierno nacional – DGI. Corte Suprema de Justicia de la Nación (15/10/1981).
- Vidal Quera, Gastón (2019) *El Régimen Penal Tributarios ¿Es un sistema con finalidad recaudatoria?* - PUBLICACIÓN: Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) TOMO/BOLETÍN: XI MES: Julio - AÑO: 2019.
- Virgolini, J. Y Silvestroni, M. (mayo de 2013) Ley penal tributaria: un derecho penal inconstitucional. *Revista pensamiento penal*. Recuperado de <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2013/05/doctrina36262.pdf>