



## DIRECTIVAS DEL PANEL II

### "ASPECTOS DINÁMICOS DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 24.769 EN LAS PROVINCIAS"

Presidente: Dra. Teresa Gómez  
Secretario: Dr. Claudio E. Luis  
Relator: Dr. Germán Gianotti

#### I.- Introducción

El Comité Científico de las VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ha decidido asignarle al Panel II el siguiente tema: "*ASPECTOS DINÁMICOS DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 24.769 A LAS PROVINCIAS*".

El tópico que se propone tiene como principal objetivo **seleccionar, sistematizar y describir** aquellos aspectos adjetivos que rodean la actualización de los tipos penales tributarios tomando como especial fenómeno de estudio la extensión de la potestad punitiva a los fiscos provinciales operada por la Ley N° 26.735 (B.O. 28/12/2011), teniendo especialmente en cuenta el derecho de defensa de los imputados y demás garantías constitucionales que rodean todo el proceso penal.

Tal tarea, para ser fructífera, deberá además asumir concomitantemente un rol evaluativo de tal suerte que se dé cuenta del deslinde de las potestades estatales provinciales para regular la materia procesal penal que ha realizado la mencionada reforma, revalorizando siempre el carácter del derecho penal como "*última ratio*" del ordenamiento jurídico bajo el tamiz del principio de la "*máxima taxatividad interpretativa*" y "*pro homine*" que cabe adscribirle a este sector del discurso jurídico.

De mucha ayuda resultará abreviar en la vasta experiencia desarrollada a nivel nacional, tomando los innumerables precedentes jurisprudenciales que han abordado las cuestiones procesales, toda vez que dicha pauta metodológica permitirá proyectar las posibles consecuencias de su aplicación al ámbito provincial; máxime teniendo presente que la mentada reforma ha extendido regulaciones de índole adjetiva a las provincias, en aparente contradicción con las mandas constitucionales.

En tal sentido, será importante abordar críticamente las posibles consecuencias que en el ámbito penal provincial pueden verificarse con relación a los principios "*non bis in ídem*", "*inocencia*" y "*proscripción de la autoinculpación*" a la luz de los dispositivos contenidos en los artículos 17, 18 y 20 de la actual ley penal tributaria.

Resulta sumamente importante, tratar aquellas cuestiones que se vinculan con el procedimiento de determinación de la deuda tributaria a nivel provincial, remarcando las diferencias existentes entre las diferentes jurisdicciones, con la generación de la convicción administrativa que sirva de base a la "*notitia criminis*", fundante ésta de la



denuncia como elemento primigenio en la descripción de los extremos objetivos y subjetivos de la imputación jurídico penal.

No menos importante será encarar el fenómeno de la mutijurisdiccionalidad en el ámbito tributario provincial y sus posibles connotaciones en la materia procesal, atendiendo especialmente a cuestiones de suma trascendencia como la "competencia jurisdiccional", "roles de los fiscos involucrados en la investigación penal", "la figura del querellante adhesivo", etc.

Por último, creemos que todos los temas que deben desarrollarse en este panel deberán tomar como puntapié de inicio las conclusiones que ya fueran expuestas en las VII Jornadas de Derecho Penal Tributaria desarrollada el año anterior relativas a esta temática, a los fines que, aprovechando el conocimiento logrado en dicha instancia, se logren conclusiones provechosas que extiendan el ámbito del conocimiento intersubjetivo de la materia en debate, intersubjetividad que se erige en la piedra de toque de toda pretendida objetividad de la dogmática que se llame a sí misma como "científica".

## II.- Directivas

Seguidamente plantearemos una síntesis de los ejes temáticos propuestos a tratar:

- ***Las cláusulas de carácter procesal de la ley penal tributaria. El ámbito de las facultades constitucionales y legales de las provincias para regular la materia procesal penal y sus proyecciones sobre el ámbito penal tributario.***

Cuando se ha producido la extensión de la potestad punitiva a los fiscos provinciales se han dejado inalterados dispositivos de naturaleza procesal que, con motivo de la aludida extensión punitiva, son de aplicación en las provincias.

Dichos dispositivos, tales como la forma de acceso a la "*notitia criminis*" por parte de la vindicta pública, la "*suspensión del juicio a prueba*", la "*independencia del procedimiento administrativo respecto al proceso penal*", entre otros, se ven regulados en una ley nacional con proyección sobre las haciendas provinciales. Tal técnica legislativa debe ser sopesada a la luz del deslinde de competencias constitucionales en la materia procesal, a los efectos de estar en condiciones de elevar conclusiones útiles sobre los puntos que una legislación provincial debería o podría abordar en este ámbito, siempre teniendo como norte un respeto irrestricto de las garantías constitucionales vigentes en el proceso penal.

Debe dedicarse especial atención a la indagación en lo referido a las competencias en el ámbito jurisdiccional. El artículo 22 del nuevo texto asigna respecto de los tributos nacionales para su aplicación en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la competencia de la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal; y determina que, respecto de los tributos locales, serán competentes "*...los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos*



*Aires...*". Bien sabemos que antes de la reforma, los tribunales provinciales carecían de competencia para la aplicación de la ley 24.769, porque ésta sólo regía en el ámbito nacional. Antes de ello y en virtud de la ley 23.771, para entender en los delitos tipificados la competencia recaía en la justicia federal o en la justicia en lo penal económico, según el lugar de la comisión del ilícito, siempre que se vinculara con tributos nacionales o cuya recaudación se encontrare a cargo de la nación. Competían en el marco de esa ley a la justicia federal los ilícitos relacionados con las obligaciones para con el sistema nacional de seguridad social. La ley 23.771 no estableció la competencia de los tribunales provinciales en materia de gravámenes locales, en atención a lo dispuesto en el artículo 75, inciso 12 de la CN. De todos modos, debe mencionarse expresamente que dicha pauta no fue receptada en su oportunidad por el más Alto Tribunal. En la causa "Delegación Tandil de la Dirección Provincial de Rentas s/Infracción art. 5º de la ley 23.771" (CSJN, SC 519; L. XXXII, 5/11/96). Se deben analizar, necesariamente las medidas a adoptar para nutrir a los fueros locales de tribunales especializados –y no generales por materia- que otorguen la mayor seguridad jurídica a los justiciables.

- ***El principio de amplitud en el trato probatorio con el fin de acreditar la verdad material, real, histórica y jurídicamente trascendente en materia penal tributaria provincial. La importancia de las pericias. Posibilidad de intervención del defensor oficial. El rol del defensor técnico. Particularidades***

En este punto resulta sumamente útil detallar el plexo de garantías que rodean la actividad probatoria a los fines de cumplir los fines del proceso penal, comparándolo con las regulaciones procesales provinciales y su incidencia en el ámbito penal tributario.

En tal tarea deviene necesario abordar el requisito de participación del imputado y sus defensores en todos los actos instructorios a la luz de los principios recogidos en los instrumentos convencionales de Derechos Humanos tales como la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, entre otros; resaltando especialmente aquellos casos en donde se produzca prueba pertinente sin que el imputado haya sido indagado aun y no se le haya puesto en su conocimiento los extremos objetivos y subjetivos de la imputación penal dirigida en su contra.

Bajo tales premisas deberá encararse una tarea que revalorice el rol de la defensa técnica, además de la material, buscando una armonización con los objetivos de la búsqueda de la *verdad real y actuación de la ley penal* que todo proceso penal posee.

- ***La denuncia. El delito tributario provincial como delito de "instancia fiscal". La denominada "convicción administrativa". El inicio de la acción penal. Protagonismo y facultades de los entes recaudadores y de las Fiscalías de Estado provinciales como denunciantes y como auxiliares de la justicia.***



En lo que respecta a la regulación procesal del mecanismo de la “denuncia” penal tributaria se ha extendido el mecanismo vigente a nivel nacional para el caso de las provincias. Dicha extensión ha sido irreflexiva, sin el debido análisis de la realidad que se verifica respecto de los procedimientos fiscales propios de cada provincia, y su necesaria articulación con las competencias en materia procesal que dichos entes poseen por imperativo constitucional.

Debe darse cuenta de la posibilidad de armonización de los dispositivos contenidos en la ley penal tributaria con los procesos de naturaleza acusatoria imperante en la mayoría de las provincias, teniendo especialmente en cuenta el rol acusador del Ministerio Público Fiscal y la actividad de control de los jueces penales. Deviene interesante el abordaje de los aspectos relacionados con la consideración de si la convicción administrativa previa tiene carácter prejudicial a los fines de la apertura del proceso penal, todo ello a la luz de la jurisprudencia en materia casatoria que ha considerado en forma negativa tal posibilidad a nivel nacional.

Esto nos va conduciendo a los aspectos procesales a ser exhaustivamente analizados. Es claro que todos los códigos fiscales han de proveer mecanismos procesales diferentes, puede haber un sinnúmero de diferencias en los aspectos determinativos de oficio y recursivos por parte de cada uno de los ordenamientos locales. Esto plantea una armonización de tipo especial entre las normas procesales tributarias de los códigos fiscales locales a aquellas que prevé el ordenamiento penal tributario. Simplemente observar lo que establece el artículo 18 de la ley: “...*El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito...*”. ¿Esto no supone analizar en cada ordenamiento local los mecanismos determinativos frente al debido proceso adjetivo y las comparaciones con los aspectos procesales penales? ¿Se podrá asegurar con esta dispersión de procedimientos el legítimo ejercicio del derecho de defensa?

- ***Aspectos puntuales de la tributación local con concreta referencia a los principales tributos locales y sus connotaciones en materia penal tributaria.***

Se revela especialmente interesante un análisis a fondo de las connotaciones que en materia penal tributaria pueden ocasionar los principales tributos provinciales, a saber, el impuesto sobre los ingresos brutos y de sellos. Esta temática, no obstante sus aspectos sustanciales, debe desarrollarse sobre el aspecto dinámico de la ley penal tributaria dejando de manifiesto las complejidades procesales que se derivarán en casos concretos en la aplicación de los referidos tributos ante 24 potenciales bienes jurídicos “afectados”.

Bajo las mencionadas hipótesis se plantean cuestiones álgidas tales como si las provincias pueden regular el ejercicio de la acción penal en forma distinta a la prevista



en el artículo 19 de la ley penal tributaria, reconociendo el principio de “oportunidad”, lo que sumado a la posible afectación de más de un bien jurídico tutelado provincial puede llevar a un proceso de consecuencias inusitadas.

En el mismo sentido respecto a la “suspensión del juicio a prueba” – o “*probation*”- y demás institutos cuño procesal y que impactan en la aplicación de la ley.