



DIRECTIVAS DEL PANEL I

ASPECTOS SUSTANTIVOS DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 24.769 EN LAS PROVINCIAS

Presidente: Dr. José A. Díaz Ortiz

Secretario: Dr. Oscar A. Fernández

Relator: Dr. Manuel Agustín de Allende

I.- Introducción

El Comité Científico de las VIII JORNADAS DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO, para el año 2013, organizadas por la ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES, y celebradas en la ciudad de Córdoba, ha propuesto como temas de investigación y exposición, el análisis exhaustivo de diversas cuestiones relacionadas a la Ley Penal Tributaria y Previsional, privilegiando el abordaje de los principales **aspectos sustantivos y adjetivos** que se suscitan con la -aún reciente- incorporación de la tutela penal especial de las "haciendas provinciales" mediante la última reforma de la ley 24.769.

A partir de este nuevo encuentro en su octava versión, los paneles se concentrarán en forma puntual y profunda en las interesantes temáticas que se abordaron en las VII Jornadas pasadas ante la novedad del dictado de la Ley 26.735 que extendió la tutela penal a los "tributos provinciales"; es decir que nos concentraremos en el régimen penal tributario que ha traspasado la órbita nacional para traducirse en un protector del bien jurídico representado por las haciendas locales.

Ha sido un acierto del Comité Científico propender el estudio estos temas delimitándolos con vista a las jurisdicciones provinciales, ya que por su entidad y complejidad, necesita una especial dedicación en su análisis.

Nuestro cometido a partir de este Panel I, tiene como pauta el **tratamiento de las cuestiones sustantivas** que hacen al objeto propuesto en esta ocasión. Sin dudas



que partimos con mayor fuerza atendiendo a las conclusiones que fueron expuestas en Buenos Aires al finalizar las Jornadas del año 2012. Todo lo que se expresó en el encuentro anterior, nos ha de servir de base y orientación para el desarrollo central de los temas. A partir del próximo punto, exponemos lo que avizoramos como principales ejes temáticos de exposición y debate que creemos merecen ser desarrollados.

II.- Directivas

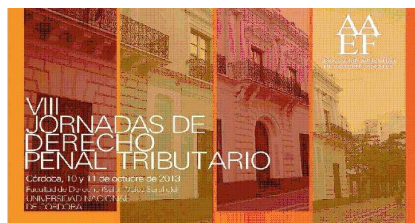
Seguidamente emitimos las directivas y enfoques que se propician para delimitar los principales tópicos a tratar:

"La reforma de la ley 24.769 y la extensión de la protección penal a las haciendas locales."

Previamente deberá analizarse el *ius puniendi* estatal en general, para referir al reflejo tradicional que éste ha tenido en el derecho penal argentino, en Código Penal y en el llamado derecho penal económico nacional, para especificar el tema en el ámbito penal tributario.

Así podemos encarar el estudio sobre la reforma operada por ley 26.735 al Régimen Penal Tributario de la ley 24.769, y enfocarnos en la concreta extensión de la protección penal a las haciendas locales. Una referencia ineludible sería analizar el tratamiento legislativo de la reforma y el sustento brindado a la misma por parte de los legisladores. Aquí también deberán analizarse los vaivenes en la política criminal desplegada por el Estado Nacional. Recordemos, en estos aspectos, que el proyecto del ejecutivo a través del Mensaje N° 379 PEN, databa del 17/3/2010 y que tuvo diversas alternativas en su paso por las comisiones, tanto de la cámara de diputados, como de la cámara alta y que, en definitiva, el proyecto sancionado dista de ser aquél propuesto por el ejecutivo. Es importante también aquí resaltar lo acontecido en los debates de ambas Cámaras. Es muy posible que en este devenir, se encuentre la sustancia para analizar los efectos que esta reforma produce.

Corresponde abordar también el estudio de las autonomías provinciales y la materia penal, y así evaluarse los alcances de la delegación de facultades efectuadas



por las Provincias a favor del Congreso Nacional en materia penal y las facultades de las Provincias reservadas para si mismas, como la de dictar sus leyes tributarias. Hay que preguntarse si el Congreso puede imponer regímenes penales infraccionales y delictuales a las Provincias en materia tributaria. Se deberá realizar en el análisis un test constitucional de la ley 26.735 en cuanto proyecta la aplicación del régimen delictual fiscal a las Provincias.

Por ello, es prudente considerar profundamente la cuestión relativa a las potestades del Congreso Nacional, respecto de la criminalización de las infracciones que hacen a los ordenamientos locales. Aquí la cuestión constitucional representa el fondo. Debe analizarse si estamos ante un delito del derecho común (aunque en una ley penal especial) y atento a ello de resorte exclusivo del Congreso Nacional en virtud de lo previsto por el inciso 12, del artículo 75 de la CN o si, por el contrario, el ámbito punitivo tributario local es parte del régimen contravencional de exclusiva competencia provincial. En tal sentido, y a la luz de la disyuntiva conceptual antes señalada, al ampliarse el bien jurídico protegido por la ley 26.735 a las haciendas locales, se plantea el interrogante que versa sobre la competencia del legislador nacional ordinario para el establecimiento de delitos tributarios que se originen en conductas evasivas respecto de tributos locales; esto recordando –desde ya- que el mismo artículo 75, en su inciso 12, ha reservado el derecho procesal a los ámbitos locales. En este caso, aquéllos que avalen la primera de las alternativas expuestas, también habrán de interrogarse: ¿Hace falta una convalidación de las legislaturas provinciales aceptando la extensión de la norma penal especial emanada del Congreso de la Nación?

Desde otra óptica habría que posicionarse en la opinión de que resulta inadmisibles desde el amparo constitucional que se tutelen las haciendas locales a través de la legislación penal, postura que históricamente se ha fundado en la autonomía del derecho tributario provincial. Se sostiene –desde esa posición doctrinaria- que el derecho tributario provincial no es una materia que las provincias han delegado a la Nación y que, dicha rama del derecho, está integrada no solamente por las normas sustantivas, sino también por el derecho sancionador vinculado a toda la normativa tributaria provincial. Sostiene esta posición que las provincias se han reservado la potestad punitiva en materia tributaria. El argumento basado en la



autonomía del derecho tributario, tuvo también una fase de análisis en lo que se considera la unicidad del derecho tributario, por la que todas las normas, ya sea sustantivas, administrativas o penales pertenecen a él, de allí también que se lo denomine desde ese punto de vista "Derecho tributario penal".

"La criminalización de las infracciones tributarias locales."

Para el abordaje de este tema es necesario considerar los bienes jurídicos tutelados por las infracciones y su coexistencia con el ámbito delictual tributario.

En este eje temático, podríamos también analizar un contenido de carácter axiológico. Resulta ineludible considerar la labor parlamentaria para avizorar el mérito, oportunidad, razonabilidad y conveniencia de elevar a rango de delito, bajo penas corporales, las infracciones tributarias del ámbito local. Son pocas - pero merece la pena ser ponderadas- las manifestaciones de los legisladores que en torno a la última reforma realizaron en el trámite parlamentario para detectar la presencia de estos estándares valorativos.

Se impone realizar un estudio dogmático del ilícito tributario local e intentar clarificar la naturaleza jurídica de las infracciones y de los delitos tributarios (ahora locales), pero sin avivar viejas discusiones ya concluidas en *Usandizaga, Perrone y Jugliarena S.R.L. c/DGI* (CSJN fallos 303:1548) en cuanto a la naturaleza penal de los ilícitos tributarios.

Pero habrá mínimamente que referir a históricos criterios de diferenciación entre ilícitos y delitos tributarios, tales como el cuantificante de la penas, el cualificante según los bienes jurídicos protegidos etc., todo sin perder de vista que la sanción tributaria tiene un claro sentido retributivo, represivo y no resarcitorio, siendo que, además se afirma por la mayoría de la Doctrina, que no existe diferencias ontológicas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario.

No obstante ello, cualquiera fuese la teoría que se intente sostener respecto de la naturaleza jurídica del ilícito fiscal, la conclusión acerca de la facultad provincial de



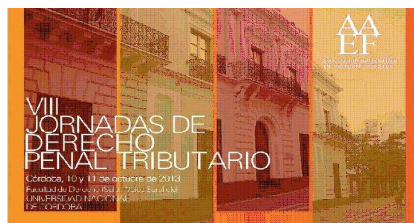
dictar normas que tipifiquen las conductas antijurídicas y prevean las consecuencias sancionatorias es coincidente en cuanto a su viabilidad, tal como acontece en la realidad de todos los códigos fiscales locales. A partir de allí pasa a ser tema central y opinable la oportunidad en que tales tipificaciones (y sus consecuencias) pueden asumir la categoría de delitos regulados en la ley penal tributaria.

El hecho de la extensión de la tutela a las haciendas provinciales implica una necesidad de compatibilización entre las conductas calificadas penalmente por el ordenamiento con nada menos que 24 (veinticuatro) Códigos Fiscales, que contienen, cada uno de ellos, un régimen sancionatorio tributario específico para cada jurisdicción. Si bien, en materia tributaria se mantiene una identificación entre las jurisdicciones provinciales de los tipos infraccionales que constituyen un agravio a las normas sustantivas o formales, puede haber diferencias de grado que deben ser comparadas y cotejadas con la norma penal. Ha sido recurrente en el ámbito nacional todo lo que se ha referido (dogmática y empíricamente) respecto de la armonización de las normas emanadas de la ley de procedimiento fiscal y el ordenamiento penal tributario, con más razón ahora agregando a la tutela los ámbitos locales.

"Las figuras previstas en la ley 24.769 y sus alcances sobre la defraudación fiscal provincial."

Se postula el análisis de las figuras previstas en la ley 24.769 y sus alcances sobre la defraudación fiscal provincial. La preexistencia de figuras contravencionales en los distintos Códigos Fiscales provinciales se proyectan con historia propia y, si bien muchos de esos digestos abrevan de las disposiciones tradicionales de la ley 11.683 en cuanto a tipos, presunciones de dolo, etc., la defraudación fiscal en los plexos normativos locales tienen estructura objetiva y subjetiva propia.

El delito de evasión tributaria como el resto de los tipos de la ley 24.769 son indudablemente delitos dolosos (estructura y concepción jurisprudencial). Así deberá adentrarse el estudio en la dogmática del ardid o engaño en la infracción fiscal y ahora en el delito tributario local.



La idoneidad del ardid y sus alcances en el delito de evasión tributaria a nivel provincial puede analizarse también desde el repertorio de presunciones de “defraudación” que existen en muchos códigos tributarios provinciales, que más de las veces contemplan postulados similares a los dispuestos en la ley 11.683, pero que deberán ser considerados en virtud de la impronta propia que poseen.

En el encuentro pasado se vislumbró que a la hora de la tipificación de la figura defraudatoria en sede local cobra especial relevancia la problemática de aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos, el que, habida cuenta su importancia en términos recaudatorios y tributo generalizado en todas las jurisdicciones locales, posee características especiales que lo torna referencia obligada en la conformación del delito de evasión a nivel local.

Por ello un punto especial y conflictivo lo constituye la normativa del Convenio Multilateral. Sabemos que este convenio representa una norma de coordinación horizontal, por la que las distintas jurisdicciones llegan a un acuerdo de distribución y reparto de la base imponible, en aquellos casos en que la actividad del contribuyente se lleva a cabo, en diversas jurisdicciones locales. De allí que contemplaremos las consecuencias que en la praxis puedan verificarse al aplicar el repertorio de figuras previstas en la ley 24.769 y su asociación con leyes tributarias locales y normas del referido Convenio.

Ello por cuanto en materia del derecho penal especial tributario, estamos mayormente ante normas penales en blanco, de allí la gravitación del sistema normativo extrapenal. A lo largo de la vigencia de la ley 23.771 y la 24.769 existieron y persisten problemas en el ámbito nacional para concatenar los hechos imposables con sus aspectos espaciales, temporales y elementos personales o reales de los distintos tributos, con las definiciones en el marco de la ley penal especial, ocasionando incertidumbre para conocer el momento de consumación de los delitos, la verificación de condiciones objetivas de punibilidad, competencia, concurso real o aparente de figuras etc. Con más razón entonces, esas cuestiones se presentan frente a los ordenamientos locales. Ello por cuanto existe una cantidad importante de



distintos tributos -impuestos, tasas y contribuciones especiales- en los ámbitos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; como ser: Impuesto sobre los Ingresos Brutos; Impuesto de Sellos, Impuestos empadronados como automotores y sobre la propiedad, tasas de alumbrado, barrido y limpieza; tasas retributivas de servicios; etc. Sería exigible entonces, acometer el análisis de los tributos locales en particular a partir de sus hechos imponibles, analizando pormenorizadamente la armonización de las normas extrapenales con el ordenamiento penal tributario.

Córdoba, 27 de Agosto de 2013