

TRABAJO FINAL

Especialización en Tributación – Universidad del Salvador

ALUMNO: González Olivi María Jimena

TUTOR: López Biscayart Javier

---

¿ES POSIBLE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN PENAL  
TRIBUTARIO DE LA LEY NACIONAL N° 24.769 AL IMPUESTO  
SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y PARTICULARMENTE A  
CONTRIBUYENTES SUJETOS AL CONVENIO MULTILATERAL?



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



<b>I. OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN</b> -----	<b>3</b>
<b>II. INTRODUCCIÓN</b> -----	<b>4</b>
<b>III. EXAMEN CONSTITUCIONAL</b> -----	<b>5</b>
<b>A. PROYECTO DEL PODER EJECUTIVO Y DEBATE PARLAMENTARIO</b> -----	<b>6</b>
<b>B. DOCTRINA, TEORÍAS ANTERIORES A LA LEY 24.769</b> -----	<b>8</b>
<b>C. DOCTRINA, TEORÍAS POSTERIORES A LA LEY 26.735</b> -----	<b>13</b>
<b>D. JURISPRUDENCIA VINCULADA</b> -----	<b>19</b>
<b>IV. FACULTADES EN MATERIA DE NORMAS PROCESALES</b> -----	<b>22</b>
<b>A. DISTINCIÓN DE NORMAS SUSTANTIVAS Y PROCESALES, POSICIONES DOCTRINARIAS</b> -----	<b>22</b>
<b>B. EL CASO DE LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN POR PAGO</b> -----	<b>25</b>
<b>V. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. CONTRIBUYENTES DE CONVENIO MULTILATERAL</b> -----	<b>28</b>
<b>A. CÁLCULO DEL MONTO OBJETIVO DE PUNIBILIDAD EN CONTRIBUYENTES SUJETOS AL CONVENIO MULTILATERAL</b> -----	<b>30</b>
<b>A1. DISTINTAS POSTURAS</b> -----	<b>30</b>
<b>A2. OBJETO DEL IMPUESTO EN LOS CÓDIGOS FISCALES Y EL CONVENIO MULTILATERAL, INEXISTENCIA DE IMPUESTO ÚNICO</b> -----	<b>32</b>
<b>A3. CONCEPTO DE TRIBUTO EN LA NORMA PENAL Y EN LAS NORMAS SUSTANTIVAS</b> -----	<b>35</b>
<b>A4. CRITERIO FORMAL - OBJETIVO</b> -----	<b>36</b>
<b>B. CONSIDERACIONES EN RAZÓN DE LA CONDUCTA DE EVASIÓN</b> -----	<b>36</b>
<b>B1. PROTOCOLO ADICIONAL</b> -----	<b>41</b>
<b>VI. COMPETENCIA DE TRIBUNALES</b> -----	<b>43</b>
<b>VII. CÁLCULO DE LA PENA</b> -----	<b>47</b>
<b>VIII. CÓMO RECEPTAN LAS PROVINCIAS LA SANCIÓN DE LA LEY 26.735</b> -----	<b>48</b>
<b>A. LEYES, PROYECTOS Y RESOLUCIONES</b> -----	<b>50</b>
<b>B. PANTALLAZO DE RECAUCACIÓN POR PROVINCIA VS. MONTOS PUNIBLES DE EVASIÓN FISCAL</b> -----	<b>58</b>
<b>IX. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES</b> -----	<b>60</b>
<b>X. CONCLUSIÓN</b> -----	<b>62</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> -----	<b>66</b>



## I. OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

Con la sanción de la Ley N° 26.735, el día 28/12/2011 fue modificada por el Congreso de la Nación Argentina la Ley Penal Tributaria N° 24.769 y entre sus importantes cambios, ha ampliado la tutela penal tributaria a las haciendas locales.

Se ha incorporado a los tribunales provinciales una nueva y compleja competencia y las materias legisladas han generado importantes aspectos conflictivos que resolver, debates que profundizar y soluciones que hallar, esto motivó la elección del objeto de investigación, ya que una correcta interpretación y aplicación de la norma es imperioso, máxime cuando se trata de la pena privativa de la libertad de los individuos.

El presente trabajo enfrenta la cuestión de si los contribuyentes del impuesto provincial más importante hoy vigente, el impuesto sobre los ingresos brutos, pueden ser reprimidos con la penas contempladas en la Ley N° 24.769, sancionada por los legisladores nacionales, que expresamente ha incorporado a las haciendas provinciales como bien jurídico tutelado, considerando que a la fecha se han practicado denuncias por parte de algunos organismos recaudadores provinciales y aún no se han resuelto casos en los estrados judiciales.

La tarea de investigación abarca la identificación y el análisis de las controversias desde la instauración de la ley como norma obligatoria para las provincias y su problemática en cuanto a su aplicación práctica, tanto en el orden administrativo como judicial, con especial mirada hacia los contribuyentes cuyas actividades se encuentran comprendidas en las disposiciones del Convenio Multilateral.

Se busca identificar y valorar los temas que más disputa han originado, incluyendo la opinión de expertos tributaristas y penalistas, ordenar las distintas posiciones, presentar los conflictos imperantes referidos a la validez constitucional de la incorporación de tipos penales que protegen la hacienda pública local, en particular desarrollar la situación de la aplicación del régimen penal a los contribuyentes que desarrollan actividades de manera interjurisdiccional, sujetos al ámbito de aplicación del Convenio Multilateral, confrontar cuestiones inherentes a la competencia, identificar e interpretar la normativa aplicable y fundar, en este aspecto, nuevos argumentos para sustentar una posición, como asimismo se pretende distinguir qué actitud y/o medidas adoptan y las que deben adoptar las jurisdicciones para el ejercicio de su poder punitivo.



Tanto el desarrollo como las conclusiones de este trabajo se espera que contribuyan a los que deberán conocer y atender en estos temas, interpretarlos y aplicarlos. Se pretende alertar y apoyar a los profesionales en su tarea de asesoramiento, a las recaudaciones tributarias provinciales, aportar a la ardua tarea que aún esperan y a la compleja función judicial, ahora incorporada al ámbito penal tributario local.

## II. INTRODUCCIÓN

Se han realizado Congresos, Simposios, Jornadas, Seminarios, Cursos, entre otros y diversos autores han publicado libros respecto al tema de investigación y elaborado artículos especializados.

De la bibliografía y artículos técnicos consultados se extraen aspectos conflictivos y opiniones divergentes en gran parte de los temas objeto de la investigación.

Respecto al examen constitucional propuesto se ha sostenido y defendido tanto la validez de la ampliación de la tutela penal a las provincias como la circunstancia que dicha incorporación ha afectado derechos y garantías de orden constitucional. Asimismo, se discute si las normas procesales sancionadas son aplicables a las jurisdicciones, si estas deben adherir a las vigentes o sancionar sus propias normas, alejándose de los contemplados por el legislador nacional y hasta qué punto pueden hacerlo.

En relación a la aplicación de los tipos penales en el caso de contribuyentes inscriptos en convenio multilateral, se está debatiendo como debería aplicarse la ley penal tributaria, si se trata de un único tributo y un único delito de evasión o se trata de tantos tributos como provincias lo recaudan, por lo tanto, en caso de evasión en más de una jurisdicción, se estaría en presencia de varios delitos, o incluso se ha sostenido que a pesar de tratarse de varios tributos se puede considerar un único delito en razón de una única conducta.

Esas disímiles interpretaciones han llevado a su vez a distintas consideraciones respecto al umbral de punibilidad, de competencia judicial, de coordinación de procesos, de cálculo de la pena, entre otros aspectos aún no resueltos.



### III. EXAMEN CONSTITUCIONAL

La discusión en torno a la constitucionalidad de la incorporación de las haciendas provinciales como bien jurídico tutelado<sup>1</sup> radica en convalidar o no si el Congreso de la Nación puede, en el marco de la Constitución Nacional, con las facultades delegadas por las provincias, proteger el bien jurídico haciendas provinciales.

Se exhibe este tópico como el que más repercusión ha tenido en el orden académico, defendiéndose diferentes tratamientos, que aunque no despojados de controversias, se analizan con gran profundidad.

Por la estructura federal de nuestro país, es sabido que las provincias tienen las potestades originarias y que han delegado a la Nación algunas, otras se las han reservado para sí y otras se establecieron de manera concurrente, en general con determinados límites.

Principalmente interesa, vinculado a la materia tributaria, que las provincias poseen, de acuerdo al artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, facultades respecto a las Contribuciones indirectas (en concurrencia con la Nación y en forma permanente) y en relación a las Contribuciones directas, en forma exclusiva y permanente –Artículos 121 y 126- (salvo uso de Nación del carácter urgente y por tiempo determinado).

Pero por otro lado, las provincias delegaron en la Nación, de acuerdo al artículo 75 de la Constitución, en su inciso 12, entre otras facultades, el dictado de los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, del Trabajo y de la Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados<sup>2</sup>, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales.

En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha precisado en diversos pronunciamientos que la Nación posee la facultad de tipificar delitos, en forma exclusiva, y contravenciones en forma concurrente con los Estados locales, reconociendo a las provincias sólo la facultad para legislar en materia de contravenciones y faltas<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> El bien jurídico tutelado son las Haciendas Públicas nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, vistas desde un punto de vista dinámico (en su función recaudadora y realizadora del gasto público). Ver principalmente Régimen Penal Tributario y Previsional, Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano, Editorial Rubinzal-Culzoni, páginas 26 y 29.

<sup>2</sup> La reforma de 1994 de nuestra Constitución Nacional agrega la expresión en cuerpos unificados o separados.

<sup>3</sup> “H. Loretani por Soc. Bco. Argentino de Crédito y Capitalización, Córdoba” (1936), “Camps, Juan c/ Provincia de Entre Ríos” (1936), “Sociedad Anónima Viñedos y Bodegas Arizú c/ La Provincia de Mendoza” (1929), citados por Borinsky y otros, 2012, 48.



El Poder Ejecutivo Nacional, el 17 de marzo de 2010 eleva al Congreso de la Nación un proyecto con importantes cambios, no obstante, recién en diciembre de 2011, en rápido trámite se aprueba el texto de la vigente ley N° 26.735.

Bertazza (2012) se extraña que ha sido inexistente el debate parlamentario en materia constitucional y que el entonces proyecto del Poder Ejecutivo no haya sido girado a la comisión de Asuntos Constitucionales y sólo lo fue a las comisiones de Presupuesto y Hacienda y la de Legislación Penal (Borinsky y otros, p12).

Ya en los fundamentos de la Comisión redactora del Anteproyecto de Ley de Reforma Integral y Actualización del Código Penal Argentino del año 2006, que derogaba la ley N° 24.769 y creaba un título específico en la parte especial del código, se expresaba que: “Se utiliza el giro tributos sin acotarlo a los tributos nacionales, a partir de que no se trata del legislar acerca del poder de imponer el tributo, si no del castigo de los hechos de fraude incurridos cualquiera sea el Estado –nacional, provincial o municipal- que resulte perjudicado.” (Marcelo Riquert, 2012, 77)

Se advierte que entre el proyecto propuesto por el Poder Ejecutivo Nacional y las comisiones evaluadoras del Congreso Nacional, se mantiene sin cambios el asunto atinente a la tutela de las haciendas locales, por lo que la energía política de este cambio es resultante de ambos poderes.

Cabe destacar que esta controversia mereció algún debate en el parlamento, tal como surge de la versión taquigráfica del día 15 de diciembre de 2011, en la cual consta que el diputado nacional Oscar Albrieu, al momento de poner a consideración el proyecto, sostuvo en diferentes pasajes lo siguiente: “La segunda modificación que se introduce en la ley 24.769 apunta a equiparar el incumplimiento de los deberes fiscales para con las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es decir que con esta modificación también serán considerados delitos aquellos incumplimientos o evasiones o conductas previstas en la ley en el caso de que el sujeto pasivo sea los fiscos provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.”

“De esta forma, respondemos al pedido formulado en tal sentido por administraciones provinciales, concediéndoles así una herramienta más para hacer efectivas sus acreencias tributarias.”

No obstante, se halla la voz opositora del diputado Martínez quien expresó que “...obra por nuestra parte una disidencia parcial en relación con la reforma propuesta que



hace a la posibilidad de que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuenten con una potestad represiva de carácter penal para perseguir infracciones tributarias. En eso finca nuestra disidencia tajante con el proyecto y con el dictamen de mayoría: en que permite un avance de la ley nacional en su faz represiva criminal sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias provinciales o municipales...A partir de esta propuesta se suscita, a nuestro entender un problema constitucional insuperable...”

... “Las infracciones fiscales que ofenden a las haciendas provinciales no pueden ser objeto de legislación por el Estado nacional atento a que, en relación a las materias tributarias reservadas por las provincias, sólo a éstas les compete legislar en el orden represivo.”

Con la adhesión del Diputado Pinedo y en línea con la postura de Martínez, el Diputado Aguad solicitó la incorporación de un artículo nuevo que posibilitara la adhesión de las jurisdicciones locales a la ley en relación a las materias que fueren de su exclusiva competencia. En la misma dirección se pronunciaron los diputados Rodríguez y Garrido.

Es claro que esta última postura no logró consenso suficiente para alterar la letra del proyecto que finalmente fue sancionado.

Por lo que, en salvedad de la opinión del diputado Martínez y otra escasa minoría, se consideró constitucional la extensión de los tipos penales de la ley 24.769 a los tributos de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Respecto al Senado, manifiestan Durrié y Emlek (2012), que hubo un amplísimo aval para abarcar con la protección penal a sus haciendas locales, demostrando la evidente decisión de los representantes de los Estados provinciales. Analizan que aún cuando el representante de la bancada de la Unión Cívica Radical de la Cámara de Senadores hizo reserva votando en contra del proyecto en particular (la disidencia fue respecto de los artículos 16 y 19 del proyecto), la votación general fue unánime por la positiva<sup>4</sup>.

Concluyen su análisis sosteniendo que la discusión parlamentaria no sólo obedeció al expreso pedido de algunas administraciones provinciales, sino que el cuerpo legislativo en que constitucionalmente se encuentran representados los Estados provinciales acompañó la constitucionalidad de la norma, en forma unánime (p 118).

---

<sup>4</sup> Confrontar Reunión 16° H. Cámara de Senadores, Período 129°, Segunda Sesión Extraordinaria -21 y 22 de Diciembre de 2011.



Con anterioridad a la ley 23.771 (B.O. 27/02/1990) se sancionaron algunas leyes que preveían la pena privativa de la libertad respecto de ciertos delitos tributarios, pero en todos los casos tutelando la Hacienda nacional exclusivamente. Describen Borinsky y otros (2012) que el debate parlamentario de la ley 20.658 es demostrativo en ese sentido. En el proyecto que sancionó la Cámara de Diputados, se insertaba el delito de defraudación tributaria en el Código Penal, lo que atraía a ese ámbito todas las violaciones de esa naturaleza, ya sea que se trate de tributos locales o del ámbito nacional. Revisada la iniciativa por la Cámara de Senadores, se estimó que ello constituía un avasallamiento de las autonomías provinciales, lo que condujo a que finalmente la norma fuera aprobada, como ley especial y acotada al ámbito federal (p 45).

Señalan también Díaz Ortiz y Sferco (2012) que “El 23/11/73 la Cámara de Senadores trató el proyecto elaborado por la Comisión de Legislación General de dicha Cámara, en sustitución de uno anterior llegado en revisión con media sanción de la Cámara de Diputados de la Nación, que consistía en una reforma al Código Penal que incorporaba los delitos de evasión de impuestos. En los fundamentos (...) se indicó que: “En este proyecto se ha optado por reprimir la tentativa de evasión o la evasión de los impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva, con exclusión de todo otro impuesto...y de los impuestos provinciales, incluidos estos últimos en el proyecto en revisión del que nos apartamos, por entender que con respecto a ellos no se justifican sanciones de la índole propiciada por las características de los sistemas tributarios provinciales de liquidación administrativa en su mayoría, y para evitar incursionar en campos de dudosa constitucionalidad.”

El texto de la ley 24.769 anterior a la reforma restringía al Fisco nacional el delito de evasión tributaria, no obstante, la modificación mediante la ley 26.735 no es una novedad respecto a la tutela de las haciendas locales en materia penal, ya la referida ley 23.771 la consagraba, aunque no de manera tan expresa y clara como la normativa vigente. Por ello, se renuevan argumentos en distintos sentidos y salen a relucir los esgrimidos con anterioridad, como un gran aporte que no puede dejar de ser considerado.

Aquella ley fue motivo de disputas entre especialistas e incluso en la justicia, en virtud de su falta de consideración expresa de las haciendas públicas protegidas y los tributos que abarcaba. Un elevado análisis de doctrina de esos tiempos fue expuesto por Borinsky y otros (2012), donde señalan a gran parte de la doctrina que ha considerado que el ilícito fiscal, aún en su aspecto más grave de acciones dolosas, y todas sus consecuencias, integran el Derecho

