

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar>

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
C.P.C.E.P.B.A. DELEGACIÓN GRAL. PUEYRREDÓN
POSGRADO DE “ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN”
5TA COHORTE**

**“EXTENSIÓN DE LA PROTECCIÓN PENAL A LAS HACIENDAS PÚBLICAS
PROVINCIALES.”**

Autor: Emilio Sarmiento

Tutor Dr. Marcelo A. Riquert

INDICE:

<i>a.- Introducción:</i>	3
<i>b.- ¿Es necesaria una Ley Penal Tributaria?</i>	4
<i>c.- ¿Tiene sustento Constitucional que el Congreso Nacional eleve a la categoría de delito la evasión de tributos locales?.-</i>	9
<i>c.1.) Quienes sostienen la inconstitucionalidad</i>	10
<i>c.2.) Quienes sostienen la validez constitucional</i>	16
<i>c.3) Conceptos del Dr. E. Raúl Zaffaroni</i>	22
<i>d.- Demás cuestiones vinculadas con la inclusión de las haciendas provinciales en la Ley Penal Tributaria</i>	27
<i>d) 1) Regulación de aspectos procesales</i>	28
<i>d) 2) El Convenio Multilateral</i>	31
<i>e.- Conclusiones</i>	35

a.- Introducción:

La ley 26.735 publicada el 28/10/2011 ha modificado sustancialmente la Ley Penal Tributaria N° 24.769, tanto respecto de los montos a partir de los cuales se considera punible la evasión impositiva y de la seguridad social, como así también respecto de sus institutos típicos: el bien jurídico protegido, las agravantes, la llamada “fuga del proceso”, la responsabilidad de las personas jurídicas, etc.

De tales reformas, nos interesa especialmente la extensión de la protección penal del bien jurídico “Hacienda Pública”, en sentido dinámico, a las jurisdicciones locales, y en especial a la Provincia de Buenos Aires.

Abordaremos en el presente temas actuales y de interés para la ciencia del derecho –aunque no todos ellos novedosos- respecto de la necesidad de la existencia de una ley penal tributaria, sus fines y efectos, contrastando la teleología de la norma con la realidad en su aplicación.

El tema central está orientado a dilucidar si la reforma de la Ley 26.735, en cuanto incluyó a las haciendas públicas provinciales como bien jurídico protegido, supera el control de constitucionalidad, o si, por el contrario, vulnera las facultades reservadas por las provincias.

Hemos entendido necesario extraer algunos conceptos generales del derecho penal del Dr. E. Raúl Zaffaroni, por la importancia que representa en su rol institucional y académico, a los efectos de echar luz sobre la temática, aclarando que no se ha expedido el autor en la materia específica del trabajo.

Por último, destacaremos algunos debates e ideas que se han esbozado en aspectos colaterales de la reforma, no menos importantes, como la posibilidad de la Nación de regular aspectos procesales, la aplicación del Convenio Multilateral, atribuciones de competencia, concurso de delitos, etc.

b.- ¿Es necesaria una Ley Penal Tributaria?

El debate sobre la necesidad de un Ley Penal que castigue la evasión impositiva, ha captado seguidores y detractores desde el punto de vista dogmático. El gran flagelo social y económico de la evasión, sus consecuencias de gravedad institucional, su afectación al dinamismo de ingresos a las arcas estatales, merecerían –*prima facie*- una especial protección de parte del Estado.

Debemos aclarar que existe ley penal tributaria en casi todos los países del mundo, sobre todo aquellos que hemos tomado de referencia para el saber de la ciencia penal.

Está claro que no existe mayor protección jurídica que considerar determinada conducta como delito y habilitar con ello la persecución penal, exhibiendo al resto de los ciudadanos las consecuencias que tales actos acarrearán, incluso la pérdida de la libertad.

Sin embargo, estos conceptos parecen contrastar con la realidad de los procesos penales, con sus estadísticas, con la circunstancia de haber obtenido magro provecho al combate antes expuesto. Podría decirse que el intento político legislativo ha perdido fuerza en la aplicación práctica, y la convicción que otrora sumara voluntades en apoyo, se va desvaneciendo hasta cuestionar la misma existencia de la ley.

Es de destacar a este respecto el artículo de los Dres. Virgiloni y Silvestroni¹, los cuales expresan que:

“...El camino de la interpretación corriente de la LPT es el contrario, el que subordina la función constitucional del derecho penal a la función político criminal, y ésta a la función estatal de recaudar tributos...”

“...En la Argentina, el DPT se ha visto envuelto en esta lógica y los evasores son considerados enemigos de la sociedad: porque dejan sin medicamentos a los hospitales, sin nutrición a los niños, sin patrulleros a la policía, sin papel a los jueces, sin fondos para hacer política a los funcionarios públicos. Dentro del universo de los delitos patrimoniales se ha demonizado a este conjunto de autores (los evasores) por sobre los restantes y se ha roto respecto de ellos la armonía del derecho penal...”

¹ Virgiloni, Julio E. S. y Silvestroni, Mariano H., “Ley Penal Tributaria: Un Derecho Penal Inconstitucional”, Revista de Pensamiento Penal, versión On Line, <http://www.vmcriminallaw.com/files/58368238.pdf>.

“...Se sanciona con mayor severidad al simple ciudadano que al funcionario público que se encuentra de manera expresa y voluntaria en posición de garante respecto del patrimonio del estado. El que despilfarra fondos públicos es tratado con mayor indulgencia que el que escoge no contribuir al despilfarro...”.

Desde el punto de vista penal como *ultima ratio* a la que debe recurrir el legislador para castigar determinado comportamiento disvalioso, y en atención a las abundantes y exorbitantes facultades que poseen los Organismos Tributarios Nacionales y Provinciales, parece que la reacción penal ante conductas evasivas resultaría, a criterio de estos autores, desproporcionado.

Según los autores ya citados *“...un síntoma claro de una profunda confusión: la de creer que un mismo recurso (la pena) puede servir para solucionar cualquier tipo de problema cuando, en realidad, por su misma esencia, la aplicación de una pena es incompatible con la obtención de una solución adecuada al conflicto suscitado...”*.

Esta conclusión se ve reforzada por la creencia social de que los problemas más frecuentes del país, como la trata de personas, la corrupción o la inseguridad, se solucionan tipificando conductas en el Código Penal, o bien aumentando la pena de los delitos existentes, o bien echando mano a la edad de imputabilidad, creando una inflación normativa difícil de mensurar y provocando una asimetría notable entre las penas de determinados delitos (vgr. corresponde mayor pena al delito de secuestro que al homicidio).

Justamente la teleología del derecho penal es la contraria, tal como menciona el ministro de la CSJN Dr. E. Raúl Zaffaroni² *“...la función eminente del derecho en general, y del derecho penal en particular, es la de reducir, contener, amortiguar, racionalizar el ejercicio del poder punitivo del Estado, tendiente siempre a la desmesura...”*.

La realidad nos demuestra que las desmedidas penas establecidas para estos delitos, incluso superiores a las cometidas por los funcionarios públicos, contrastan con la

² Zaffaroni Eugenio Raúl, Alagia Alejandro y Slokar Alejandro, Derecho Penal, Parte General, EDIAR, Buenos Aires, 2000.-

cantidad de sentencias, la prolongación de los procesos, y sobre todo, con la “esquizofrenia”³ estatal en su persecución.

En la misma línea de pensamiento Vicente O. Díaz⁴ ha expresado *“Desde ya alerta que las amenazas más severas que se pueden imaginar jurídico-penalmente no sirven para disuadir al evasor si el Fisco, utilizando los recursos habidos vía tributaria, no muestra una conducta cristalina e intachable en la aplicación social de los mismos”*.

Más allá de los notables esfuerzos de los colegas penalistas o tributaristas, la normativa es dictada por legisladores que confunden seriamente el objetivo recaudatorio con el punitivo, a tal punto que utilizan este último como una herramienta más para mejorar aquel.

Clara muestra de esto es lo manifestado por el diputado Albrieu⁵ en el escueto debate sobre la reforma de la LPT, cuando expresaba: *“se equipara 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 sean 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.”*

La realidad demuestra que, por lo menos hasta el dictado de la Ley 26.735, la Ley Penal Tributaria fue aplicada con fines recaudatorios. No existiría, en caso contrario, la posibilidad que un imputado finalice un proceso penal pagando la deuda, como no podría finalizar un proceso penal por robo devolviendo aquello robado.

³ Nos referimos con “esquizofrenia” estatal, a la recurrente actitud de cimentar un Derecho Penal Tributario que busca castigar conductas graves de desapego a la obligación de contribuir (utilizando elucubraciones y ardidés complejos), intentando aceitar un engranaje judicial costoso y rudimentario, para luego -“de buenas a primeras”- dictar una amplísima moratoria, con condonación de sanciones administrativas y reducción de intereses, que premian al sujeto evasor y lo ponen fuera de la maquinaria punitiva del Estado (ello, vale aclarar, podría sufrir alguna modificación con el régimen de la Ley 26.735 que derogó la fuga del proceso por pago).

⁴ Díaz, Vicente O.: “Selección de temas de economía y delito” - Publicación del Centro de Economía y Delito - UBA-FCE - pág. 6; Citado por Rodríguez, Rubén E.: “Las Haciendas locales en la reforma a la ley penal tributaria” - 14º Simposio Sobre Legislación Tributaria Argentina - CPCECA - agosto/2012.

⁵ Cámara de Diputados - sesión del 15/12/2011

En este contexto, la misma opinión podría generar la inclusión de las haciendas locales. Desde el punto de vista teórico, parece que nadie puede cuestionar que, sí la premisa de proteger penalmente la hacienda pública nacional es válida, no existen motivos para excluir de tal protección a las haciendas locales. Podría efectuarse cierto reparo, como lo han hecho algunos autores, en el sentido de la omisión en la ley de incluir la protección de los recursos Municipales.

Para algunos autores la omisión de incluir las haciendas municipales no responde a un descuido del legislador, sino que resulta claramente intencionada.

Al respecto el Dr. Marcos Sequeira⁶, ha opinado que:

“...la exclusión de las rentas municipales obedece a la necesidad de hacer más asequible al sistema de persecución penal, considerando que en nuestro país hay más de mil municipios, que por supuesto poseen sus propios ordenamientos legales. Si la inclusión de las rentas provinciales traerá serias dificultades prácticas, el problema se habría agudizado todavía más de haberse incorporado a los municipios. Por ende, compartimos la postura del legislador con relación a este tema. Por conclusión, estimamos, junto a la Corte y otros especialistas, que no existe argumento técnico posible que permita inferir que las rentas municipales no necesitan de la protección penal; sin embargo, extender esta legislación a la hacienda pública municipal no hará más que complicar la ya compleja aplicación de la ley 24769. Por otra parte, estimamos que el problema se suple, aunque parcialmente, si los municipios mejoran sensiblemente sus dependencias destinadas al control, la verificación y la inspección, ya que verificada la existencia de un ajuste en las rentas públicas nacionales y provinciales, es prácticamente necesario trasladar, de modo casi automático, las incidencias de estos ajustes sobre las bases impositivas captadas por los municipios argentinos...”

Está claro que la evasión fiscal existe por un sinnúmero de causas, desde las culturales y sociales, a las económicas, políticas, coyunturales, etc. El ciudadano que pretende cumplir con el Fisco lo hará igual, sin necesidad de justificar su actuar porque es conforme a derecho. Ahora quien, por cualquier razón, intenta no cumplir con la carga impositiva, tendrá un abanico de excusas, tales como la desconfianza en la utilización de los recursos, ejecución del gasto público, la corrupción política, la falta de fondos, la prioridad de atender primero sus necesidades básicas, etc.

⁶ Sequeira, Marcos A.: “Régimen Penal Tributario. Ley 24769 con la reforma de la ley 26735” - LL - 2012 - T. I - págs. 107/8

Todo intento de tender las bases para cambiar esta idiosincrasia, confronta con la venia –más o menos regular- del estado a los evasores para que exterioricen sus activos sin ningún reproche estatal.

Sí bien ponemos en tela de juicio la efectividad del sistema penal tributario, como los principios de prevención general y especial, ello no escapa a una crítica al sistema penal en general, agravado en este caso por estar estructurado y orientado desde las agencias penales a la persecución del delito común –y dentro de este al realizado con evidente torpeza y por un determinado estrato social-, con lo cual resulta dificultosa la investigación del delito económico.

Compartimos los pensamientos de la Dra. Marta Nercellas⁷ cuando expone que:

“...La administración tributaria sabe que el bien jurídico que debe proteger es la piedra fundamental de la República: si no genera los recursos que le permiten al Estado subvencionar su propia existencia, diseñar políticas, pagar servicios esenciales e incluso sus propios órganos de administración, su propia existencia está en peligro. Sin embargo, tan vital necesidad no le da licencia para que corra constantemente los límites constitucionalmente trazados, expandiendo sus facultades y limitando los derechos de los administrados. Las garantías constitucionales no devienen en laxas porque el bien jurídico que se pretenda tutelar sea de singular importancia...”

Reservado el sistema penal para aquellas conductas realmente graves, tales como las asociaciones ilícitas que utilizan figuras complejas asociativas, manifestando ardidés complejos y montos exorbitantes de evasión, no debería –a nuestro criterio- existir cuestionamiento a la persecución penal de las mismas.

Entendemos que las críticas a la existencia misma de la Ley Penal Tributaria son, en general, dirigidas a su efectividad en términos de condenas, extremos que podrían compartirse con el sistema penal en su conjunto, y particularmente vinculadas con la decisión política –acertada o no- de establecer una condición objetiva de punibilidad relativamente baja y no actualizable de manera automática, junto con la automaticidad de la Administración

⁷ Nercellas, Marta, “Algunas consideraciones sobre la reforma a la ley 24769”, Doctrina Penal, Tributaria y Económica ERREPAR (DPTyE), Febrero 2012, Doctrina.

Tributaria en efectuar denuncias y la demora de los jueces para desestimarla en el estadio preliminar del proceso.

c) ¿Tiene sustento Constitucional que el Congreso Nacional eleve a la categoría de delito la evasión de tributos locales?.-

En orden de importancia, debemos primero responder la pregunta efectuada, y analizar la normativa desde la cima de la pirámide Kelseniana, para luego recién indagar en sus escalas menores, como pueden ser los inconvenientes de índole práctica.

Las opiniones de la doctrina se encuentran en posiciones antagónicas y hay quienes pregonan que la reforma es contraria a la Constitución Nacional por afectar las autonomías provinciales, y quienes no ven inconveniente alguno a este respecto.

Sin embargo cabe manifestar que la discusión no es nueva. Ya en la Ley 23.771 se planteó la controversia, en aquel caso pues se tutelaba a la hacienda pública sin distinguir niveles de gobierno. Allí la CSJN de manera incidental (“*obiter dictum*”) consideró que las haciendas locales se encontraban también tuteladas por la referida ley (sentencias del 12/04/94, autos “Horibal SA s/ley 23.771” -Competencia N° 347. XXV- y autos “Banco Liniers SA s/ley 23.771” -Competencia N° 165. XXVI-) remitiendo al dictamen de la Procuración General (COMP, 347, XXV, Oscar Luján Fappiano, el 28/12/1993).

Numerosos autores han sostenido la opinión de que en virtud de la autonomía del derecho tributario local, el Congreso no podía regular un régimen sancionatorio delictual sobre incumplimientos de normas tributarias locales (Giuliani Fonrouge, Norberto J. Godoy, Ricardo C. Nuñez, Horacio G. Belsunce, Castellanos, Rojt, Daniel P. Carrera, Diaz Ortiz, entre otros).

El Dr. Vicente O. Díaz⁸ afirma que “*se debe tener presente que si las provincias han conservado sus facultades impositivas, la facultad de recaudar sus impuestos, también lo han hecho respecto de la sanción de sus transgresiones, lo que hace merituar la cuestión*

⁸ Díaz, Vicente O.: “La pretendida criminalización de los tributos locales” - LL- Suplemento Especial de Reforma del Régimen Penal Tributario - enero/febrero 2012

constitucional acerca de si la Nación está en condiciones de legislar en materia de tributos locales so pena de invadir las facultades no delegadas de las provincias”.

Para esta dilucidación, es imprescindible comenzar resaltando que muchos autores confunden las potestades tributarias con el ejercicio del *ius puniendi*.

La Ley 24.769 sólo protegía la Hacienda Pública Nacional, siendo sumamente criticada por tal discriminación, con lo cual la reforma viene a significar un paso adelante en ese sentido, sin perjuicio que no parece lo suficientemente logrado, por excluir las haciendas municipales.

c.1.) Quienes sostienen la inconstitucionalidad:

Como ya expresamos esta posición ya había sido defendida por numerosos autores respecto de la Ley 23.771, destacando entre ellos al Dr. Ricardo Nuñez⁹.

Han sido los Dres. Sferco y Diaz Ortiz¹⁰ quienes, actualmente y con mayor ahínco, han defendido la postura que pregona la inconstitucionalidad de la reforma en este aspecto por afectar las autonomías provinciales.

Expresaron que “...la ley 24769 y su modificatoria, ley 25735, no son leyes de naturaleza común con facultades de ser dictadas exclusivamente por el Congreso Nacional, conforme lo dispuesto por el artículo 75, inciso 12), y 126 de la Constitución Nacional (CN), sino de naturaleza netamente federal, integrando ese conjunto de las llamadas ‘leyes penales especiales’ a que se refiere el artículo 4 del Código Penal (CP). Concluyen que, al ser normas federales, las provisiones locales, ya sean de fondo o procesales, son inconstitucionales”.

Aducen que desde el punto de vista normativo penal, existe un núcleo de normas que integran el Código Penal, con cierta estabilidad histórica e institucional, y un conjunto vasto y difuso de normas penales especiales.

⁹ Nuñez Ricardo, “Otro desfiguramiento de la Constitución. Acerca de la naturaleza de la evasión maliciosa en un tributo provincial”, JA 1974, Sección doctrina, pag. 387, allí señala el autor que “...la evasión maliciosa de un tributo provincial no puede ser castigada como delito común por el Código Penal...”.

¹⁰ Díaz Ortiz, José A. y Sferco, José M.: “Cuestionamientos constitucionales a la reforma de la ley penal tributaria” - LL - 3/8/2012

No existen dudas que las normas contenidas en el Código Penal son de derecho común, virtud de la delegación efectuada por las Provincias a través del art. 75 inc.12) de la Constitución Nacional.

Al decir de Sferco¹¹ *“...el carácter de normas “comunes y/o especiales que integran el sistema penal no depende de su incorporación física al Código Penal. Lo que interesa es tanto su origen (es decir, la facultad esgrimida por el Congreso Nacional para su concepción), como el ámbito territorial al cual se destinan, de tal suerte que todo lo que derive del artículo 75, inciso 12), de la Carta Magna, es derecho penal común vigente en todo el país...”*.

A partir de este criterio, se encontraría en cabeza del legislador nacional la atribución de dictar normas de derecho penal común (art. 75 nc. 12 CN), haciendo ejercicio de la facultad constitucional, o bien de dictar normas penales especiales fuera de aquella facultad (art. 75 inc. 32 CN).

Continúa expresando que *“...En tales condiciones, si es cierto que las provincias cuentan con facultades constitucionales privativas inherentes a su autonomía, que les permite instituir delitos fiscales a título infraccional sobre, por ejemplo, una omisión de carácter doloso, pareciera no existir reparos para que dichas potestades se desenvuelvan a título delictual, elevando el mismo legislador la represión a la categoría de pena privativa de la libertad. Parámetros de razonabilidad o de prudencia al margen, la legitimidad en el ejercicio de la potestad es lo que posibilita el cambio, ya que solamente se trata de una decisión discrecional de política criminal ínsita en dicha potestad...”*.

Para esta postura resulta una contradicción aceptar la naturaleza penal de la potestad infraccional local para aplicar puniciones dolosas a título de defraudación fiscal, y, por el otro, desechar el margen de maniobra propio de la política criminal para que esa misma potestad punitiva no pueda variar en delictual por razones de mérito u oportunidad.

¹¹ Sferco, José María, *“BOSQUEJO DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO LOCAL, EN REFERENCIA A LA REFORMA DE LA LEY 24.769 Y LA EXTENSIÓN DEL RESGUARDO A LAS HACIENDAS LOCALES”*, *Doctrina Penal* marzo 2013, Editorial Errepar, pag. 14.

Asimismo vaticinan que en la aplicación práctica, la norma, en función de las innumerables situaciones de conflicto que en materia sustantiva presentan los tributos locales, como así también en materia procedimental y procesal, será de difícil aplicación y se multiplicarán los recursos defensivos.

En ese sentido Carlos Ochoa¹² considera que *“...a fin de que no se soslaye en futuras reformas, que el Congreso Nacional no tiene atribuciones para dictar normas tuitivas de la percepción de los impuestos que fijen las provincias o municipios. Entre los derechos y prerrogativas previstos por los artículos 121 a 125 de la Constitución Nacional, es esencial para las provincias -por ser una de las bases de su autonomía- el derecho de imponer tributos y percibirlos sin intervención alguna de autoridad extraña, sin más limitaciones que las emanadas de la propia Constitución. Así las provincias se encuentran facultadas para asegurar la percepción de sus impuestos, tanto respecto de su pago como de la fecha y momento de realizarlo, por medio de penas pecuniarias; (...) Lo dicho no impide que las provincias incorporen a sus legislaciones disposiciones de las leyes nacionales convirtiéndolas en leyes locales, insertas en sus regímenes internos, habida cuenta que dicho acto no es más que el ejercicio de la soberanía provincial (Fallos 136:200)”*.

Humberto Bertazza¹³ manifiesta que *“si las provincias han conservado sus facultades impositivas, la facultad de recaudar sus impuestos, también han conservado la de sancionar a los transgresores, hecho que se advierte con solo ver las figuras de defraudación fiscal que todas las leyes provinciales contemplan. Las provincias solo han delegado una parte de esa facultad tanto de establecer impuestos como de proteger la facultad de recaudarlos, pero solo para aquellos impuestos que establece el Congreso Nacional...”*.

Por su parte, el citado autor¹⁴ en su informe de relatoría del 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina sostuvo firmemente la tesis de quienes pregonan que la Nación no puede legislar en materia de represión de tributos locales, pues invade facultades no

¹² Ochoa, Carlos: “Los delitos tributarios y el anteproyecto de Código Penal” - LL - PET - 2006 (noviembre, 360) - 6

¹³ Bertazza, Humberto J. y Marconi, Norberto J.: “La nueva ley penal tributaria (primera parte)” - LL - Práctica Profesional - N° 156 - 2011 - pág. 1.

¹⁴ Bertazza, Humberto J.: “Informe de relatoría” - 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina - Ed. Edicon - CPCECABA - CABA - 3 al 5 de agosto 2011 - pág. 38

delegadas de las provincias, y para ello esbozó el siguiente desarrollo: *“Cuando decidieron asociarse entre varias, para crear algo más trascendente, necesariamente debieron ceder una parte de esa soberanía, convirtiéndose entonces en autónomas, a través del pacto constitucional, es decir se autolimitaron, restringiéndose una gran parte de sus facultades, que las delegaron al Gobierno central, mediante pacto Constitucional de por medio ... Pero todo aquello, que no delegaron lo han conservado y lo aplican ejerciendo todas las facultades inherentes [poderes no delegados del art. 121) de la Constitución Nacional] ... Por consiguiente, si las provincias han conservado sus facultades impositivas, la facultad de recaudar sus impuestos, también han conservado la de sancionar a los transgresores, hecho que se advierte con solo ver las figuras de defraudación fiscal que todas las leyes provinciales contemplan. Este hecho es más que evidente que solo han delegado una parte de esa facultad tanto de establecer impuestos, como de proteger la facultad de recaudarlos, pero sólo para aquellos impuestos que establece el Congreso Nacional ... Por consiguiente recurrir al eufemismo de la palabra mágica ‘incorporase al Código Penal’ no soluciona mágicamente ningún problema, ni le da legitimidad a una ley dictada avasallando las facultades provinciales”*.

Al respecto, Diuvigildo Yedro¹⁵ sostiene que si bien el Congreso Nacional tiene la facultad de dictar los Códigos (Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social) por delegación hecha por las provincias, ellos no deben alterar las jurisdicciones locales, en los términos del artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, en tanto que el artículo 121 asegura que *“...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.”* Por lo tanto, dicho autor concluye que el Congreso de la Nación no podría extender los alcances de una ley especial al ámbito de los tributos provinciales, al tratarse de una materia propia del orden provincial.

¹⁵ Yedro, Diuvigildo: “Apuntes sobre la nueva reforma a la ley penal tributaria y al Código Penal” - ERREPAR - DPTyE - N° 22 - febrero/2012

En dicha línea de interpretación, Horacio García Belsunce¹⁶ en sus estudios realizados sobre la autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial, rechaza terminantemente la tutela de las haciendas locales por parte de una ley dictada por el Congreso Nacional.

Por su parte, el diputado Ernesto F. Martínez se manifestó en abierta oposición a la incorporación de las haciendas provinciales sosteniendo: *“Las provincias mantuvieron para sí, con nivel constitucional, la facultad de legislar sobre impuestos directos -arts. 121 y 126, CN- y concurriendo con el Estado Nacional en relación a los impuestos indirectos -art. 75, inc. 2), CN- salvo casos de restringida excepcionalidad ... En suma, el Congreso Nacional no puede punir las infracciones a las leyes impositivas provinciales expresa virtud de una prohibición de juez constitucional, nacida del reparto de competencias y de la potestad de ius puniendi ligada a cada cual, concepto que nos lleva a rechazar parcialmente el ámbito de aplicación de la ley delineado en el proyecto, que no se compadece con la Constitución Nacional argentina...”*¹⁷

Hechas la reseña de los autores, entendemos que el punto de contacto del ordenamiento común con el especial viene dado por el artículo 4 del Código Penal en cuanto establece que *“...las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario...”*.

Se ha dicho que sí a las infracciones tributarias se le aplican los principios de derecho penal, y no existe diferencia ontológica entre infracciones y delitos, entonces es materia del Congreso Nacional dictar las normas represivas tanto penales como infraccionales. La realidad indica que todas las jurisdicciones locales han dictado normas sancionatorias tales como multas por omisión de impuesto o evasión.

Mucho se ha escrito en torno a la cuestión relativa a cuales son las diferencias ontológicas entre delitos y las contravenciones, y se han descripto teorías que pueden agruparse metodológicamente en teoría administrativista, teoría tributarista y teoría penalista.

¹⁶ García Belsunce, Horacio A.: “La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial” - ED - págs. 87/881 y ss.

¹⁷ Cámara de Diputados - sesión del 15/12/2011

Para algunos exponentes de la denominada teoría administrativista (Goldshmidt, Nuñez, Andreozzi¹⁸) los ilícitos tributarios tienen naturaleza administrativa, consideran que el bien jurídico tutelado en el ilícito tributario es ontológica y cuantitativamente distinto al protegido por el derecho penal.

Otros, como Villegas afirman que este tipo de sanciones tiende a resarcir al fisco por el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico, el cual se produce por falta de colaboración del contribuyente con el ente recaudador.

Se desprende de esta postura, que no son aplicables los principios constitucionales del derecho penal, ni tampoco los principios emanados del Código Penal.

En cambio la teoría tributaria, cuyo mayor exponente ha sido el Giuliani Fonrouge¹⁹, el ilícito tributario cuenta con características especiales que *“...le aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicables a su respecto ciertos principios del derecho penal común”*

Pero a su vez, considera que estas sanciones, a pesar de tener particularidades que justifican su tratamiento independiente, son, en esencia, de naturaleza penal, entendiendo esta expresión en un sentido genérico, y no reducida al ámbito de la ilicitud del Código Penal.

Para la teoría penalista (sostenida por Sebastián Soler, Dino Jarach, Horacio García Belsunce, Arístides Corti, José María Sferco, entre muchos otros), no hay diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas, existiendo entre ellas una unidad sustancial, ya que ambas tienen como finalidad sancionar menoscabando un bien jurídico del infractor con fines retributivos o preventivos.

Como consecuencia de la asimilación que hacemos de ambos tipos de sanciones, es que deviene lógico aplicar a las sanciones tributarias los principios emanados de la constitución nacional y los provenientes del ordenamiento penal, siendo los mismos los rectores del sistema represivo tributario.

Repetimos que la adopción de una u otra de estas teorías repercute en el tema del presente, por cuanto de aseverar que no existe diferencia ontológica entre delitos y

¹⁸ Andreozzi Manuel, “Derecho Tributario Argentino”, T.E.A., 1951, Tomo II, pág. 363.

¹⁹ Fonrouge, Giuliani, “Procedimiento Tributario”, Depalma, 1999, págs. 648 y 649.

contravenciones, podría entenderse que al haber delegado las provincias la posibilidad de legislar delitos a la Nación, dicha facultad incluía la de disponer sanciones contravencionales.

En nuestra opinión, es la tesis correcta aquella que no incluye dentro de la delegación del dictado de un código penal, virtud del art. 75 inc. 12 C.N., el dictado de las normas referentes a las sanciones al incumplimiento de tributos provinciales.

Ello por cuanto de ser así, dejaría sin sustento represivo el universo de conductas infraccionales establecidos en los Códigos Fiscales Provinciales, además que restaría contenido a la misma imposición de tributos, facultad no delegada.

Con lo cual, si bien la Carta Magna no se expresa sobre el asunto, es claro que la facultad de establecer tributos por parte de las provincias, eje esencial para su consideración de autónomas, ello sí regulado en la C.N., lleva consigo la facultad de establecer las infracciones a su incumplimiento como un todo normativo inescindible. Ello viene abonado porque la delegación expresa en materia de delitos comunes, no ha incluido similar manda respecto de infracciones, con lo cual se debe considerar un poder no delegado.

Así ha dicho Soler que “...no compete al congreso la totalidad del poder de castigar, sino solamente “el de dictar un Código Penal””.

Entonces, parte de la doctrina concluye que al no tratarse los delitos fiscales provinciales de materia federal ni de derecho penal común, las provincias se han reservado los poderes relativos a su aplicación –sin perjuicio de no haberlos implementado-, con lo cual, existe una interferencia ilegal por parte del Congreso Nacional a las autonomías provinciales, viciando de inconstitucionalidad la reforma.

Abonaría la postura de la inconstitucionalidad de la reforma la similitud ontológica entre delitos y contravenciones, y siendo que estos últimos son materia provincial, nada llevaría a negar igual conclusión para los delitos.

Sin perjuicio de lo señalado he de enrolarme en la postura contraria.

c.2.) Quienes sostienen la validez constitucional:

Siguiendo al Dr. Marcelo Riquert²⁰ *“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. Justamente, se ha delegado constitucionalmente al Congreso de la Nación la facultad de legislar penalmente en nuestro país (art. 75 inc. 12 CN)...”*.

Por lo tanto, siguiendo las expresas palabras de la Constitución Nacional en su art. 75 inciso 12, la manda de dictar los Códigos de fondo no alteran las autonomías locales, en cuanto corresponderá su aplicación a los tribunales federales o locales, según que las cosas o personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones.

En palabras de Sergio Armando Simesen de Bielke²¹ *“...durante la vigencia de la ley 23.771, acerca de si ese texto normativo tutelaba también las haciendas locales, no se impidió observar una clara corriente a favor de reconocer que la atribución constitucional al Congreso de la Nación para el dictado del Código Penal ...desplaza toda intervención de las legislaturas locales para tipificar delitos (en nuestro caso, los tributarios y previsionales), pudiendo la Nación tutelar a las haciendas locales mediante leyes penales...”*.

Resulta claro que un sistema federal como el adoptado por la Constitución (aunque debería decirse por la historia del país), no acepta que las provincias dicten normas de carácter penal, aunque las mismas sean ajenas al Código Penal. Ello por cuanto resultaría nocivo para las mismas bases institucionales, históricas y políticas, que una misma conducta sea considerada delito en una provincia, con castigo de prisión –por ejemplo-, y la misma conducta sea lícita en la provincia vecina.

Entonces, Héctor B. Villegas²² concluye que si adoptamos esta solución dentro de la órbita de lo represivo fiscal, nos encontramos con que las provincias pueden castigar las violaciones de sus leyes tributarias, sin otro límite que su propia valoración sobre la necesidad de eficacia, siempre que el Congreso no resuelva asignar a esas violaciones el carácter de

²⁰ Riquert, Marcelo A., “Extensión del bien jurídico tutelado por la ley 26.735: La evasión tributaria y las haciendas públicas provinciales”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, pag. 78.-

²¹ Pag.87 ob.cit 20

²² Villegas, Héctor B.: “Régimen penal tributario argentino” - 2a. ed. - Ed. Depalma - 1998 - págs. 45/6

delitos, porque si así sucede, entra a legislar al respecto, excluyendo la represión tributaria tanto provincial como municipal.

No pierde actualidad la palabra de Juan Bautista Alberdi²³ cuando expresaba que *“el país que tuviese tantos Códigos, civiles y penales como Provincias, no sería un Estado, ni federal, ni unitario. Sería un caos”*.

Por lo expuesto, rigiendo la imposibilidad de las Provincias de dictar normas de carácter penal, sólo se podría tutelar de manera directa la hacienda local a través de normas dictadas por el Congreso Nacional.

Estimo que hubiese sido igualmente criticado que se dispongan normas penales de castigo a la evasión de tributos locales dentro del Código Penal, como legislación común, manteniendo el sistema de ley federal para la Hacienda Nacional.

Tan igualitaria debe ser la protección de las haciendas nacionales y provinciales que, de manera indiscutida, podemos afirmar que ya existía protección de las provincias a través de los tributos nacionales que luego eran susceptibles de coparticipación. Lo mismo puede decirse ahora respecto de los tributos provinciales y las Municipalidades, en cuanto la protección penal de aquellos –si se considera una herramienta eficaz- repercutirá en una protección de los recursos Municipales que se reciben por coparticipación. Ello sin perjuicio de concordar con aquellos autores que critican la omisión de estos últimos, pues la extensión y distribución de la población en nuestro país revelan que existen Municipios más grandes, en términos económicos, geográficos y demográficos, que muchas provincias.

Ya en 2004 en su libro *“Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario”*²⁴, el Dr. Marcelo A. Riquert mencionaba respecto de la exclusión de las Haciendas locales de la ley 24.769 (la ley 23.771 no lo aclaraba ni negaba, pero la mayor parte de la doctrina consideraba incluidas a las haciendas locales) que: *“...No encontramos razones de peso que justifiquen esta reforma y es un aspecto que seguramente en el futuro cercano habrá que revisar...”*.

²³ Idem ant

²⁴ Riquert, Marcelo A., *“Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario”*, Editorial EDIAR, año 2004, pag. 81.-

Abona nuestra postura el mismo texto del art. 75 inciso 12 de la CN cuando dispone que la potestad nacional es para “...*Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados...*”. (El subrayado es propio)

Ya el artículo mencionado previene este conflicto interpretativo, indicando que la materia penal que se delega a la Nación no depende de la codificación de su texto.

Ello así, la tesis contraria –imagino- sostendría que no importa la ubicación de la norma, es decir, no se convierte en norma de derecho penal común por su inclusión en el código, ni se la excluye por ubicarla en una ley especial. Existiría una diferenciación ontológica entre los dos tipos de normas, sin perjuicio del *nomen iuris* que se le otorgue o la ubicación de su texto.

Compartimos tal distinción pero no su consecuencia. Incluso resultaría ciertamente extraño que regulando la Constitución las potestades punitivas de la Nación, no haya aclarado –de ser así- que las normas especiales penales estarían a cargo de las provincias.

Además, el artículo 5º de la CN, establece que “...*Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones...*”.

Por tanto, partiendo de la premisa que las Provincias no pueden dictar normativa penal, delegada a la Nación ¿qué mayor protección puede otorgar el Gobierno Federal a las instituciones locales, que dependen directamente de los recursos con las cuales solventarlas, que otorgar rango de delito a aquellas conductas que menoscaben sus ingresos públicos?.

Magra protección efectuaría el gobierno federal a la provincias si dictara suntuosos textos reconociendo las instituciones locales, para luego no punir las conductas evasivas de los contribuyentes que alterasen el financiamiento de las mismas, máxime cuando estas no pueden hacerlo por sí (o dándole un tratamiento diferenciado respecto de la Nacional).

Reiteramos, la conclusión arribada no implica reconocer ni elogiar que se otorgue rango de delito a las conductas evasivas de tributos provinciales, y mucho menos la gravedad de las penas que se tipifican para cada delito, pero esto, en definitiva, deviene en un tema de política criminal que excede un trabajo pretendidamente científico.

Parece tener la misma virtualidad que el art. 75 inc. 12, el art. 126 de la CN cuando prohíbe a las Provincias ejercer el poder delegado a la Nación, ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado.

Cabe finalmente exponer nuestra tesitura respecto al concepto de asimilar infracciones y delitos tributarios, y de allí sostener que resulta materia no delegada por las provincias.

Entiendo justamente lo contrario, en el caso que se asimilen ambos estándares de reacción punitiva del Estado, llevaría a concluir –a lo sumo- que las provincias han estado ejerciendo una potestad infraccional que estaría a cargo de la Nación.

Existe en derecho un principio general que reza *qui potest plus, potest minus*, es decir, quien puede lo más puede lo menos. En este caso debería concluirse que quien puede establecer delitos, podría entonces establecer sanciones menores.

Ello sin perjuicio, reitero, que nuestra postura es diferente, pues partimos de que la facultad de castigar viene de la misma potestad tributaria, es decir, la posibilidad de sancionar su incumplimiento, claro que no en el rango de delito, pues ello está reservado a la Nación.

Así, Abelardo Torr²⁵ menciona que “...tal la opinión de Kelsen, quien fundamenta su posición alegando que, si bien toda norma jurídica contiene una sanción, ésta se encuentra condicionada por un supuesto o hipótesis, de cuya realización depende precisamente que deba aplicarse dicha sanción...”.

El mismo autor, citando a Cossio, menciona que “...a la primera parte del juicio (conceptuación de la conducta lícita, Cossio la denomina endonorma y, a la segunda parte (conceptuación de la conducta ilícita y por lo tanto la sanción), la llama perinorma...se

²⁵ Torr²⁵, Abelardo, “Introducción al Derecho”, 10ma Edición, Editorial Perrot, pag. 187.-

trata de una norma única y no de dos normas, punto indispensable para entender el concepto de la norma jurídica como un juicio disyuntivo...”.

Por lo tanto la misma estructura lógica de la norma tributaria, como todas las demás, lleva consigo de manera única, el establecimiento de una obligación o la prohibición de una conducta, junto con la sanción ante su incumplimiento. Ello así, al reservarse las provincias la facultad de establecer tributos –con ciertos límites-, llevan consigo la potestad de sancionar su incumplimiento. Claro está, siempre que no eleven la conducta a la categoría de delito.

Dicho camino intelectual parece confluir en el mismo pensamiento –que se expone punto seguido- del Dr. Zaffaroni, en el sentido de que quién tiene a su cargo determinada competencia para legislar, también goza de la competencia para disponer sanciones a su incumplimiento.

Nos parece una interpretación demasiado laxa de la jurisprudencia de la CSJN en cuanto estableció que a la materia infraccional se le aplican todos los principios de derecho penal, lo que, a nuestro juicio, no la convierte en materia penal *strictu sensu*. Que posea naturaleza penal, no implica que sea directamente penal. Que no exista diferencia ontológica entre delitos e infracciones, y su distinción sea meramente cuantitativa, no es lo mismo que concluir que la potestad para su aplicación, de acuerdo a la especial organización federal del país, deba hacerse inevitablemente de manera conjunta.

Ello se ve abonado por el especial régimen de las infracciones, diferenciado del penal, por ejemplo en la posibilidad de establecer presunciones para su aplicación, inversión de la carga de la prueba, imposición por un Órgano Administrativo, etc.

Parece lógico que las normas punitivas de entidad se hayan delegado a la Nación, que las imponga homogéneamente en todo el territorio, y que las meras faltas, omisiones administrativas o incumplimientos tributarios se hayan reservado a las provincias junto a la potestad tributaria de que se trate.

Es decir, a nuestro criterio, no resultaría lógico que un delito sea castigado en una provincia y no en otra (extremos que se vuelven absurdos en algunos casos donde la diferencia es un río –como el Barrancas- o unos metros), en cambio, como la materia tributaria

no delegada sí puede variar de una provincia a la otra (puede tener diferentes hechos imponibles, alcuotas, exenciones, etc) no sería nada raro que también varíe la sanción ante su incumplimiento.

c.3) Conceptos del Dr. E. Raúl Zaffaroni:

El prestigioso penalista, actual ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha reconocido la potestad punitiva de las provincias en todo lo que no fuera delegado a la Nación virtud del art. 75 inc. 12 de la CN.

Sin perjuicio que no se ha expedido en el caso concreto de la reforma por ley 26.735, repasaremos algunos conceptos que son de gran utilidad.

Ha expresado las siguientes fuentes de conocimiento del derecho penal:

*“...a) Las leyes en sentido formal, que emanan del Congreso de la Nación: el código penal de la Nación, cuya sanción corresponde al Congreso en virtud de lo dispuesto por el art. 67 inc. 11º CN (“Corresponde al Congreso:... 11º) Dictar los códigos civil, comercial, penal y de minería...”); las leyes penales especiales (por ejemplo, la 13.944 de incumplimiento de los deberes de asistencia familiar, la 20.771 de estupefacientes, la 14.346 de crueldad contra animales, etc.); el código de justicia militar, en cuanto tipifica delitos. **Hay materias penales cuya legislación le está vedada al Congreso de la Nación y reservada a las provincias, como los delitos de imprenta** (‘El Congreso federal no dictará leyes que restrinjan la libertad de imprenta o establezcan sobre ella la jurisdicción federal”, art. 32 CN).*

*b) Las leyes en sentido formal que emanan de las legislaturas provinciales: las leyes que tipifican los delitos de imprenta (art. 32 CN) y las leyes que se ocupan de materias penales reservadas a las provincias, puesto que por el art. 104 CN “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”. **También compete a las Legislaturas provinciales la sanción de leyes que legislen materia penal delegada al Congreso de la Nación, pero que no haya sido legislada por éste.** Por esta vía, las provincias legislaron casi toda la materia penal, sancionando el primer código penal argentino (Código Tejedor), que estuvo vigente en todo el país hasta 1887, en que entró en vigencia el primer código sancionado por el Congreso de la Nación (Ver Nº 84). En la actualidad pertenecen a esta categoría los códigos*

contravencionales o de faltas (mal llamados "de policía") y las leyes provinciales especiales de la materia... ”²⁶.

De lo expuesto surge que el autor considera que existe potestad punitiva de las provincias, quienes pueden establecer delitos en todo lo no delegado a la Nación, o en materia delegada siempre que la Nación no haya ejercido tal prerrogativa.

Por ello nos ha llevado a la conclusión que, sea que la materia ha sido delegada a la Nación o reservada por las Provincias, al no haber dictado estas últimas leyes especiales referidas a delitos tributarios, la prerrogativa ejercida por la Nación ha sido perfectamente constitucional.

La situación sería igual sí la legislatura de una provincia hubiese dictado una ley elevando a la categoría de delito la evasión tributaria que supere ciertos montos, previo a la sanción de la Ley 26.735, pues con el dictado de esta a nivel nacional, aquella hubiese perdido validez. Es decir, sí la reforma que incluye las haciendas locales como bien jurídico protegido directo, hubiese sido dictada en contraposición a una ley local, prevalecería la ley dictada por el Congreso Nacional.

Contrario a nuestra tesis, ha dicho respecto de las contravenciones que:

*“...d) El art. 67 inc. 11 establece que es facultad del Congreso dictar el código penal. El alcance de esta disposición está controvertido. Al tiempo en que se sancionó la CN, las infracciones penales se solían dividir en crímenes, delitos y contravenciones (división tripartita), división que posteriormente se fue abandonando en la legislación comparada, para optar por la bipartita de delitos y contravenciones. Los códigos penales vigentes a mediados del siglo pasado (francés, español, etc) legislaban en materia de contravenciones. La Novísima Recopilación de las Leyes de España también legislaba conductas que configuran contravenciones. **No hay, pues, argumentos históricos para afirmar que las contravenciones son material penal que se reservaron las provincias.** Así lo entendieron los autores del proyecto de código penal de 1891, que las incluyeron en el texto. Por nuestra parte sustentamos el mismo criterio y entendemos que **corresponde al Congreso de la Nación legislar en materia contravencional, por ser parte de la materia penal, que está delegada por las provincias en el inc. 11 del. Art. 67 CN. Los actuales códigos contravencionales de las provincias no son inconstitucionales, pues perderían vigencia recién cuando el Congreso de la Nación legislase la materia...**”.* (El subrayado nos pertenece).

²⁶ Zaffaroni, Eugenio Raúl, “Manual de Derecho Penal”, Parte General, sexta Edición, 1986, Pag.91.-

Tal posición fue luego morigerada cuando expresó que “...Puede afirmarse que se estableció un derecho constitucional consuetudinario en función del cual el estado federal no tiene el monopolio de la legislación contravencional, que mayoritariamente corresponde a las legislaturas locales. Por otra parte la competencia legislativa federal para todas las contravenciones sería contraria el principio federal, porque dejaría sin sanción penal la violación de leyes provinciales y municipales. Cabe entender que cada una de las competencias legislativas tiene también la correspondiente competencia para tipificar como contravenciones las violaciones a las normas que dicta...”²⁷.

Compartimos esta postura, en lo que podríamos llamar accesoriedad de la norma contravencional respecto de aquella que pretende tutelar. Si se pretende tutelar una norma provincial que establece un tributo, será la misma provincia quien tenga el derecho de aplicar sanciones ante su incumplimiento.

Ahora respecto de delitos, han sido delegados a la Nación, con lo cual la única manera de proteger la hacienda pública provincial sería a través de estas normas.

Los autores que concluyen sobre la inconstitucionalidad de la reforma, fundan su posición en la distinción ontológica entre leyes de derecho común y especiales.

Como expresa Zaffaroni (ob.cit.):

“...A nuestro juicio, hay un derecho penal común u ordinario (del que nos ocupamos aquí), que se integra con el código penal, como también con las leyes penales especiales que se remiten a las disposiciones de la parte general del CP.

Se llaman "derechos penales especiales" aquellos que sin dejar de ser derecho penal, modifican los principios de la parte general en razón de especiales requerimientos de la materia punible. Entre sus manifestaciones más importantes tenemos-el -derecho penal militar y el derecho contravencional.

Hay otras ramas jurídicas que se integran con legislaciones paralelas al derecho penal, pero que tienen carácter sui generis y no son, estrictamente hablando, derecho penal (común ni especial). La naturaleza de sus consecuencias jurídicas no es penal, porque se separa notoriamente de los fines de la pena. Esto es lo que sucede con el derecho de la minoridad, que es paralelo al penal en cuanto queda sometido a su catálogo, pero cuyas consecuencias jurídicas deben tener carácter tutelar, puesto que el menor se halla en

²⁷ Zaffaroni, Alagia, Slokar, Manual de Derecho Penal, Parte General, Edición 2014, pag. 138.-

una situación de inferioridad bio-psíquica. En otro sentido, el derecho penal administrativo, cuya parte más considerable es la concerniente al derecho penal fiscal, persigue con sus sanciones un doble objetivo: reparar perjuicio y prevenir conductas futuras. En este segundo sentido, la sanción 'tiene carácter parcialmente penal y, por ende, la ley debe observar las mismas garantías constitucionales que para la ley penal,' pero no es un derecho penal especial, porque su función preventiva es sólo parcial...". (El resaltado nos pertenece).

Participa el autor de la idea que el Derecho Penal Tributario no es derecho penal común ni especial, sino *sui generis*, extremos que se corroborarían por la distinta finalidad de la pena, tendiente a compeler el ingreso en tiempo y forma de los tributos exigidos. Ello explica la confusión de los legisladores al momento de tipificar conductas y de los autores al intentar comprenderlas.

Continúa expresando que:

“...Dada esta afirmación, estas cuestiones serían sólo formalmente penales, como consecuencia de hallarse en el CP, pero materialmente procesales y, por consiguiente, si fuese verdad que las provincias se han reservado todas las facultades legislativas en materia procesal, las mismas serían inconstitucionales. No obstante, este planteo es falso, puesto que ninguna disposición constitucional dice que las provincias se han reservado todas las facultades legislativas procesales. Esto no significa que el Congreso de la Nación pueda legislar en materia procesal hasta donde quiera, sino que debe hacerlo en la medida requerida para que no resulte violada la misma Constitución. Dicho más claramente: no puede ser que un sujeto cometa un delito y, por estar de un lado de un río, quede impune puesto que allí la acción procesal es dependiente de instancia privada, en tanto que el mismo delito cometido por otro sujeto al otro lado del río sea punible, en razón de que allí la acción es pública. Esta solución sería violatoria del principio de igualdad ante la ley consagrado en el art. 16 CN, que "comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación, sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones" (CSJN, 18 de nov. 1927). En síntesis: la retención de la potestad legislativa procesal tiene lugar en la medida en que no afecte el principio de igualdad ante la ley (el art. 104 CN no puede interpretarse en forma violatoria del art. 16 CN). Por ende, tales disposiciones, pese a ser procesales y estar legisladas por el Congreso de la Nación en el CP, no son inconstitucionales...". (El subrayado es nuestro).

Finalmente concluye que:

“...El derecho penal administrativo no es para nosotros materia penal, sino una rama paralela del mismo. La naturaleza de la pena administrativa revela que la misma tiene carácter reparador, pero también persigne un propósito preventivo especial. Cuando a un

sujeto se le impone una multa por una mora o incumplimiento impositivo, por ejemplo, se persigue con ello el triple objetivo de percibir lo adeudado, reparar el daño que la falta de pago oportuno produjo a la administración (todo lo cual es reparación) v. además infligir una privación de bienes jurídicos a efectos de motivar al sujeto en lo sucesivo para que no vuelva a caer en similares incumplimientos (prevención especial). Si bien la prevención especial no puede caer más que sobre individuos, el carácter mixto de la sanción penal administrativa hace que pueda ser sujeto activo de la infracción fiscal o administrativa una persona jurídica, lo que no es admisible en el derecho penal, en que la persona jurídica no puede ser autora de delito.

Hemos dicho que el derecho penal es el único cuya coerción procura la prevención especial, en tanto que el resto del orden jurídico procura la reparación (que incluye la reposición, cuando es posible). Mientras el resto del orden jurídico provee a la seguridad jurídica mediante la sanción reparadora (salvo aquellas normas cuyas consecuencias jurídicas no son propiamente sanciones, como las medidas tutelares o asistenciales), y la totalidad de las sanciones reparadoras configura la función de prevención general, el derecho penal acude con la pena sólo cuando se hace menester la prevención especial, puesto que con la general no se satisface suficientemente la seguridad jurídica. El derecho penal administrativo se caracteriza por proveer a la seguridad jurídica por ambas vías. De allí que dicha legislación, por participar parcialmente de la función preventiva especial, debe respetar las garantías que rigen para la legislación penal. Dichas garantías deben ser respetadas por toda ley que participe —aunque fuere parcialmente— de la naturaleza penal y aunque no sea, propiamente hablando, una ley penal.

El derecho penal fiscal o financiero es una de las partes más importantes del derecho penal administrativo.

Cabe observar que bien puede suceder —y de hecho sucede que en leyes en que predominan disposiciones de derecho penal administrativo o fiscal, se injerten verdaderas normas penales, sin que en tal caso deba importar el cuerpo en que la norma se incluye, 'sino su naturaleza, que debemos establecer de conformidad con las características de la pena...’.

No parece sensato aducir que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública en sentido dinámico, y luego afirmar que no es posible el pago de lo debido una vez denunciado el contribuyente.

Por ello, siguiendo a Zaffaroni, la singularidad del derecho penal tributario viene dado por la multiplicidad de fines en la aplicación de la pena, por un lado, castigar al evasor, por el otro, otorgar un mensaje claro al resto de la sociedad, y por último, recuperar aquello que se ha menoscabado en términos económicos.

Sí bien respecto de la fuga del proceso podía decirse que supeditaba la acción penal –de orden público- a la decisión de pago del particular, ello venía dado justamente por lo comentado en el artículo anterior.

En la actualidad se ha eliminado tal posibilidad, con lo cual no tenemos ni condenas ni el ingreso de lo evadido.

Ligado con lo anterior, la reforma ha prohibido la aplicación del art. 76 bis del Código Penal para este tipo de delitos, impidiendo la suspensión del proceso a prueba, lo cual consideramos un error.

Sin perjuicio de la validez constitucional del mismo –materia aparte-, propiciamos la aplicación de este instituto a los efectos que los procesados en causas penales tributarias que cumplan con las previsiones del artículo mencionado, puedan ofrecer la reparación del daño abonando lo evadido al Fisco, más los intereses y las multas, junto con las demás normas de conducta que fije el tribunal.

Tal pensamiento surge justamente de la especial característica que poseen los autores de estos delitos, que en general, no podrían robar una naranja de una verdulería, y en cambio, con su inteligencia y preparación, pueden evitar ingresar sumas millonarias al Fisco. No establecer la devolución de las sumas percibidas en fraude (tales como reintegros de IVA), o el pago de lo debido (reduciendo la carga impositiva utilizando facturas apócrifas), implica poco menos que garantizar la maniobra evasiva. El último eslabón de la cadena es la declaración de prescripción de la acción penal...

d) Demás cuestiones vinculadas con la inclusión de las haciendas provinciales en la Ley Penal Tributaria.-

Existen otras temáticas que suscitan opiniones en doctrina respecto de la inclusión de este bien jurídico protegido, tales como la regulación por parte de la LPT de aspectos procesales que son materia exclusiva de las provincias.

Adelantamos opinión en el sentido de que la mayoría de los problemas que anticipa la doctrina en realidad implican un malestar respecto de la reforma por otros motivos, como el escaso debate, la ausencia de participación de las entidades y asociaciones especializadas, etc.

En realidad la mayoría de estos supuestos inconvenientes se solucionan justamente aplicando los principios rectores del derecho penal, como el *favor rei*, la interpretación restrictiva, el proceso acusatorio, la presunción de inocencia, etc.

Además, no es una situación muy diferente de lo que sucedió con la instauración del régimen a nivel federal.

d) 1) Regulación de aspectos procesales:

Si bien la reforma contiene preceptos de carácter procesal, en principio reservado a las provincias, con lo cual podría suponerse que se estaría inmiscuyendo en materia vedada a la Nación, no es menos cierto que hasta el Código Civil contiene normas de esta índole, como el art. 3962 del Código Civil que señala que la prescripción debe oponerse al contestar la demanda o en la primera presentación del juicio²⁸.

Cabe entonces preguntarse qué sucedería si la normativa de una provincia resulta incompatible con aquella esbozada por la Ley 24.769, en un aspecto procesal como, por ejemplo, los requisitos para interponer una denuncia penal.

Sí bien resulta de un gran interés teórico esta distinción, entendemos particularmente que en la práctica pueden ocurrir dos situaciones: que la norma procesal provincial sea más beneficiosa al imputado o más gravosa.

Desde ese prisma no cabe más que resolver este entuerto por medio de la reconocida aplicación del principio que reza que *en caso de duda debe estarse a favor del imputado*, por las especiales características del proceso penal.

²⁸ Hemos tomado de referencia a Gabriel Esteban Ludueña, pag. 131, ob.cit 16.-

En ese sentido, debería prevalecer la norma que otorga mayores garantías al sujeto sometido a juicio.

Desde el punto de vista teórico, entendemos que no resulta inconstitucional que la norma federal contenga preceptos de carácter procesal, siempre y cuando con estas normas no se desnaturalice el instituto que se intenta regular.

En caso que esto suceda, y que además tal situación implique un perjuicio para el imputado, es entonces donde los jueces deberán rehusar la aplicación de la norma o bien – como *ultima ratio*- decretar su inconstitucionalidad.

En consonancia con lo expuesto se ha dicho que²⁹:

“...En consecuencia, el análisis pasará por la función normativa procesal y si ella es connatural al aspecto punitivo allí regulado; en cuyo caso podrás sostenerse que las previsiones adjetivas contenidas en la LPT son aplicables a las provincias sin importar avasallamiento de las facultades originarias no delegadas en el gobierno federal. Desde la perspectiva contraria, esto es de considerarse que la regulación del Capítulo V no es consustancial al sistema punitivo que instaura la ley, las provincias podrán aplicar sus propias normas procedimentales previa declaración de inconstitucionalidad, la que se convierte en indispensable en función de lo establecido por el art. 31 de la CN o podrán asimismo dictar una norma convalidando las disposiciones procesales...”

Así Zaffaroni Alagia Slokar³⁰, han expuesto que *“...La CN prefiere sacrificar cierta medida de igualdad para preservar el principio federal, o sea, el derecho de los habitantes de tener sus gobiernos locales. No obstante, este sacrificio tiene límites y, por complicado que sea, éstos se establecen en algunas reglas procesales de vigencia nacional que se hallan en el CP y en la misma legislación procesal penal federal. En efecto: no puede sostenerse que el arbitrio provincial en materia legislativa procesal sea absoluto; la legislación procesal penal federal debe operar como un mínimo de garantías que las provincias pueden*

²⁹ Ob. Cit. P.16, José Luis Agüero Iturbe, pag. 106.-

³⁰ Zaffaroni, Alagia, Slokar, Manual de Derecho Penal, Parte General, Edición 2014, pag. 132.-

aumentar pero no disminuir. De lo contrario se permitiría que las provincias destruyan legislación penal cancelando por vía procesal las garantías que la propia CN impone...”.

Es así que nuestra postura pregona la posibilidad que la normativa federal contenga preceptos de carácter procesal –en principio reservado a las provincias- siempre y cuando tal inclusión no implique la desnaturalización de la norma o instituto que está llamado a regular, y siempre y cuando en el caso concreto no implique una situación desventajosa para el imputado.

Ya en la causa “Verbitsky”³¹ la CSJN ha expresado con notable claridad que:

“...Que tanto en materia procesal penal como de ejecución penal se plantea la cuestión de la competencia legislativa. Si bien no cabe duda de que los códigos procesales son materia de legislación provincial en función de la cláusula residual, a la existencia de disposiciones procesales en el Código Penal y la facultad del Congreso Nacional para dictar las leyes que requiera el establecimiento del juicio por jurados, parecen indicar que el Estado Federal ejerce cierto grado de legislación y orientación en materia procesal, con el fin de lograr un mínimo equilibrio legislativo que garantice un estándar de igualdad ante la ley...”.

Y continúa diciendo que:

“...Cualquiera sea el sistema procesal de una provincia y sin desmedro de reconocer su amplia autonomía legislativa en la materia, lo cierto es que si bien no puede llevarse la simetría legislativa hasta el extremo de exigir una completa igualdad para todos los procesados del país, la desigualdad tampoco puede extremar las situaciones hasta hacer que el principio federal cancele por completo el derecho a la igualdad ante la ley, pues un principio constitucional no puede borrar o eliminar otro de igual jerarquía...”.

Por último concluye:

“...Una asimetría total en cuanto a la legislación procesal penal destruiría la necesaria unidad en materia penal que se mantiene en todo el territorio en virtud de un único Código Penal...”.

³¹ CSJN, Verbitsky, Horacio s/ habeas corpus, RECURSO DE HECHO, 03/05/2005, V. 856. XXXVIII.

Por lo expuesto, seguimos esta tesis en cuanto a establecer un piso mínimo de estándar, a los efectos que la legislación procesal provincial –de su exclusiva competencia– no desnaturalice la norma penal de fondo y evite ampliar las desigualdades de trato a los procesados de un delito.

Contrario sensu, debe interpretarse que no existe límite para las provincias que tengan intención de instaurar un proceso mejor al Nacional, es decir, que dote al imputado de mayores garantías, con tiempos más reducidos de resolución, e incluso, desestimando denuncias que sólo se efectúan por haber superado el baremo de la condición objetiva de punibilidad.

d) 2) El Convenio Multilateral:

Se ha señalado como un foco de múltiples conflictos la interacción entre la Ley Penal Tributaria y la normativa del convenio multilateral, en aquellos casos donde el contribuyente –por tener actividad en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas– evada el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en más de dos jurisdicciones.

Parece que deberíamos descartar el caso en que la evasión de este tributo no alcance la condición objetiva de punibilidad en ninguna provincia de manera particular, y en cambio supere dicho baremo en la conjunción de dos o más de ellas. Respecto de este caso es claro que no existirá acción por ninguna de las provincias involucradas.

Entonces, que sucede cuando la evasión, en este proceso único y económicamente inseparable, se configura respecto de dos o más provincias superando los \$400.000.- en las mismas. ¿Coexistirán 2 o más procesos penales?.

La doctrina se ha pronunciado sosteniendo que respecto al monto deberá considerarse el umbral de punibilidad por cada jurisdicción. Ello se justificaría pues “*el daño se ha producido a cada hacienda local y protegida adecuadamente por cada jurisdicción...*”³².

En la práctica cada Fisco vulnerado por la evasión en sumas superiores a la COP efectuará la denuncia penal, dejando a los defensores de los imputados y al juez penal la oposición de defensas y la resolución de las mismas respectivamente.

Esto parte de la premisa que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos evadido no es el mismo en todas las provincias, es decir, el convenio multilateral es un mecanismo de atribución de ingresos pero no implica que el impuesto se vuelva único en todas las jurisdicciones.

Tendremos entonces que se ha evadido por encima de la COP la atribución de ingresos que corresponde a una provincia, vulnerando ello la norma de la Ley Penal Tributaria, afectando particularmente a esa hacienda pública como bien jurídico protegido.

El nivel de complejidad de estos tipos de delitos, sumado al especial significado que debe adquirir el ardid o engaño para ser idóneo implica, como contrapartida, que el sujeto que evade los impuestos de más de una provincia tiene *–prima facie–* cabal conocimiento de ello y que ha querido el resultado, pues en caso contrario deberá analizarse la figura típica desde la inexistencia de elemento volitivo.

El caso típico de ocultamiento de ventas a través de una subfacturación o bien por medio de un ardid más complejo, en la medida que el contribuyente se ha adherido voluntariamente al convenio multilateral, que ha decidido perjudicar a las provincias y fisco intervinientes, presupone que será juzgado en cada una de ellas en cuanto el menoscabo de los ingresos supera la COP, sin perjuicio que exista o no unidad de acción.

En la vereda contraria se expone que:

“...Dado el carácter de unitario (es decir, no susceptible de escindirse) del hecho imponible, la eventual aplicación de la sanción penal sólo corresponde ejercerla, como

³² Rodríguez, Rubén Enrique, “Reforma a la Ley Penal Tributaria y la incorporación de las haciendas locales. Génesis de posibles conflictos”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF-Errepar, pag. 62.-

máximo, por la entidad política donde se verifica la hipótesis de incidencia, en particular para los contribuyentes del Convenio Multilateral. Ello significa que sólo tendrán autoridad jurisdiccional represiva las provincias donde el contribuyente vincule territorialmente su actividad.

En la práctica, sólo tendrá jurisdicción represiva la provincia donde el responsable mantenga residencia o establecimiento permanente: el caso se visualiza más claramente cuando se trata de actividades internacionales y de beneficiarios del exterior... ”³³.

Entendemos que resulta aplicable a este respecto la figura del concurso real homogéneo, por tratarse de varios delitos típicos del mismo tipo penal.

En ese curso, podrá resultar que los procesos llevados a cabo por más de una provincia tengan sentencia firme o no, en su caso se tratará de un tema de unificación de condenas, de acuerdo a la teoría de la pena total (art.58 CP).

Según expresan Zaffaroni Alagia y Slokar “...el principio también abarca al sujeto que haya cometido varios delitos, ninguno de los cuales sea anterior a una condena vigente, pero que se juzgan simultáneamente en distintos tribunales. En esta hipótesis, la cosa juzgada cede en cada caso y el juez que condena en último término o, cuando éste no lo haya hecho, el que haya impuesto la pena más grave, fija una pena total aplicando las reglas del concurso real... ”.

Tal discusión acerca de la existencia de concurso real o ideal, deberá analizarse en los casos concretos para reconocer la unidad de acción o su pluralidad, puesto que las figuras pueden ser comisivas u omisivas, e incluso afectarse a dos o más haciendas públicas provinciales con diferentes acciones, es decir, podría darse reduciendo base imponible ocultando ventas en una y reduciendo la alícuota aplicable en otra.

³³ García, Fernando Daniel, “El principio de territorialidad, en los impuestos provinciales, frente a la nueva ley penal tributaria”, PET 2012 (julio-494), 2.

Lo cierto es que ni siquiera a nivel tributario ha existido una pacífica interpretación de las normas del Convenio Multilateral, y persisten zonas grises que invitan a los fiscos locales, ávidos de recursos, a gravarlas para sí.

Tal como expone el Dr. Bulit Goñi³⁴, existen todavía muchísimas cuestiones a resolver:

“...a) Tras años de pacífica aplicación de la tesis convenio-sujeto por todas las jurisdicciones y las comisiones del Convenio Multilateral, la Ciudad de Buenos Aires, de pronto, ha comenzado a aplicar la tesis convenio-actividad.

b) Se aplican distintos criterios para la atribución de los ingresos en el régimen general, tales como lugar de concertación, domicilio del adquirente, lugar de entrega, lugar de utilización, realidad económica, etc.

c) A fin de sustentar la existencia de potestad tributaria y atraer base imponible, algunos fiscos invocan, como soportados en su ámbito, pretendidos (e insignificantes) gastos, como, por ejemplo, comisiones bancarias debitadas al vendedor foráneo, por el giro de los fondos por el adquirente local.

d) Algunos fiscos consideran a las regalías hidrocarburíferas como un gasto computable, y otros no.

e) Para algunos fiscos los gastos de transporte se distribuyen por partes iguales entre las jurisdicciones donde se realice el referido transporte, pero el texto del Convenio se refiere a aquellas donde se perfeccione el hecho imponible.

f) El art. 11 del Convenio Multilateral atribuye a una jurisdicción el 100% de la base imponible, por tener la sede y estar radicado el bien en ella; de tal modo queda descartado dicho régimen.

g) Se ha aplicado el art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral aun cuando quien hace el despacho no es el propio productor, sino quien ha comprado a éste.

h) Se aplicó el art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral aun cuando la jurisdicción de origen grava al productor, o cuando el mero comprador vende el bien dentro de la jurisdicción de origen.

i) Una pretensión fiscal para siete ejercicios fiscales alega iniciación de actividades en los siete, para así gravar el 100% de los ingresos devengados en todos ellos...”

Termina expresando que *“...La convergencia de estas circunstancias —normas antiguas, desactualizadas, poco claras, interpretaciones intencionadas, gasto público desmadrado, recursos escasos— da lugar a una actitud fiscal que, objetivamente, podría verse extorsiva, más aún cuando se la integra con prolongadas inspecciones por numerosos años, suma de altísimos intereses, cargo tributario improcedente, oferta de planes de facilidades o moratorias, y el refuerzo inestimable del solve et repete, unido a las amenazas de embargos,*

³⁴ Bulit Goñi, Enrique G, “La aplicación del régimen penal tributario a los tributos locales y el dato de la interjurisdiccionalidad”, PET 2012 (noviembre-502), 1.-

inhabilitaciones, vaciamiento de cuentas bancarias u otras medidas dañinas: todo ello induce a veces al contribuyente a optar por pagar lo que no debe, como supuesto mal menor...”.

Compartimos la opinión del Dr. Bulit Goñi, sobre todo en este último párrafo transcrito, sin perjuicio de reiterar nuestra posición respecto que muchas de estas problemáticas se resuelven con los principios inveterados y rectores del derecho penal.

Por ejemplo, será claro que ante una cuestión de interpretación jurídica de derecho tributario, cuando el contribuyente tenga fundamento para adoptar la forma de tributación que el Fisco impugna, no podrá sostenerse una denuncia penal.

Tampoco podrá procesarse a un imputado cuando la porción de base imponible que el Fisco denunciante reclama –superando la COP-, redunde en un beneficio para otro Fisco dentro del Convenio multilateral³⁵, obligando al contribuyente a tributar por encima del 100% de las alícuotas aplicables.

Estas situaciones que, incluso son discutibles y grises para el derecho tributario a través de más de 37 años de aplicación del CM, de ninguna manera pueden sustentar un proceso penal en contra del contribuyente.

Entonces, en caso de varias interpretaciones, debe estarse a favor del imputado por aplicación del principio *favor rei*. Ello, claro está, no podría sostenerse de ninguna manera la configuración del elemento subjetivo del tipo, con lo cual no debería ni siquiera existir denuncia.

Entendemos que la postura que pretende imponer un juez “natural” que dirija el proceso penal por evasión en varias jurisdicciones no resulta acertado, desde nuestro punto de vista, debiendo admitirse que ante la concurrencia de un ardid tal que implique evasión por encima de la COP en varias jurisdicciones, todas ellas de manera independiente podrán enjuiciar al responsable, siempre y cuando se armonicen los procesos para ofrecer iguales garantías, y se aplique una pena total por el segundo tribunal que entienda o el de la pena más grave.

³⁵ Situación más común de lo que se piensa, sobre todo atendiendo a la ineficacia que ha demostrado en la práctica las normas del protocolo adicional al Convenio Multilateral.

e.- Conclusiones.-

Hemos transitado un arduo camino en el análisis parcial de la reforma a la Ley Penal Tributaria, sin intenciones de agotar el tema pues nos ha faltado una herramienta primordial de estudio, cual es la jurisprudencia sobre cada situación planteada.

Debemos concluir que, en nuestra visión, la reforma introducida por Ley 26.735 en cuanto incluye al ámbito de protección penal las haciendas locales y de la CABA, resulta claramente constitucional. Es más, dada la cláusula del art. 5 de la CN que ordena garantizar las instituciones de las provincias, y dada la estructura de competencias esbozada en el art. 75 inc. 12 de la carta Magna, no existiría otra manera de elevar a la categoría de delito ciertas conductas desaprensivas de las Haciendas locales.

Por lo demás, resulta medida de la reforma la justicia en el tratamiento de la hacienda nacional y la provincial, pues no resulta lógica su diferenciación. Sin embargo, ha quedado en medio de camino, por no incluir la hacienda municipal en su ámbito de protección.

La historia misma de la génesis constitucional Argentina abona nuestra postura, por cuanto al momento de dictarse la cláusula del inciso 12 no existía posibilidad por parte de los legisladores, de imaginar que se calificaría como delito conductas como la evasión de impuestos, o como tantas otras que configuran un derecho penal “no convencional” (como el narcotráfico, el lavado de dinero, la trata de personas, etc);

Hemos expresado que al reservarse las provincias la potestad tributaria –en todo lo no delegado a la Nación-, se sobreentiende que también se reservó la potestad sancionatoria respecto del incumplimiento del pago de tributos –derecho contravencional-. Allí, abonando la postura de Zaffaroni, Alagia y Slokar, compartimos la tesitura de que la autoridad que tiene competencia para el dictado de determinada normativa, pues goza como consecuencia lógica de competencia para castigar su incumplimiento.

En cuanto a la regulación por el estado federal de aspectos procesales, seguimos la postura de los autores *ut supra* citados y la CSJN en autos “Verbitsky”, en donde se acepta un piso mínimo a los efectos de garantizar la igualdad de trato de los procesados, incluso

apuntalado por los tratados internacionales, y a los efectos que por vía procesal no se desnaturalice la norma fondal.

Por último, analizamos el tópico de la aplicación del Convenio Multilateral, en los casos en que la evasión altere a dos o más haciendas locales, respecto a la tramitación de procesos paralelos o unificados, a la concurrencia del concurso real o ideal y la unidad de la pena.

Entendimos que hay que analizar el caso concreto para dilucidar si existe unidad de acción o no, pues la manera comisiva u omisiva puede ser distinta para cada conducta evasiva que vulnera a los Fiscos involucrados.

Consideramos aplicable *-prima facie-* el concurso real homogéneo, pues el Convenio Multilateral atribuye fórmulas de ingresos, pero no significa que el impuesto evadido en diferentes jurisdicciones sea el mismo, pues cada Fisco local tiene autoridad y competencia para regularlo.

A la realidad que implica procesos paralelos en diferentes jurisdicciones, el juez que condena en último término o, cuando éste no lo haya hecho, el que haya impuesto la pena más grave, fijará una pena total aplicando las reglas del concurso real.

Será en definitiva la jurisprudencia de los diferentes fueros, e inevitablemente la realidad de los acontecimientos, los que marquen el éxito o fracaso en términos de política criminal de estas reformas.

BIBLIOGRAFÍA.-

1. Andreozzi Manuel, "Derecho Tributario Argentino", T.E.A., 1951, Tomo II.
2. Bertazza, Humberto J. y Marconi, Norberto J.: "La nueva ley penal tributaria (primera parte)" - LL - Práctica Profesional - N° 156 - 2011.
3. Bertazza, Humberto J.: "Informe de relatoría" - 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina - Ed. Edicon - CPCECABA - CABA - 3 al 5 de agosto 2011.
4. Bulit Goñi, Enrique G, "La aplicación del régimen penal tributario a los tributos locales y el dato de la interjurisdiccionalidad", PET 2012 (noviembre-502).-
5. Díaz Ortiz, José A. y Sferco, José M.: "Cuestionamientos constitucionales a la reforma de la ley penal tributaria" - LL - 3/8/2012.
6. Díaz, Vicente O.: "La pretendida criminalización de los tributos locales" - LL- Suplemento Especial de Reforma del Régimen Penal Tributario - enero/febrero 2012.
7. Díaz, Vicente O.: "Selección de temas de economía y delito" - Publicación del Centro de Economía y Delito - UBA-FCE; Citado por Rodríguez, Rubén E.: "Las Haciendas locales en la reforma a la ley penal tributaria" - 14° Simposio Sobre Legislación Tributaria Argentina - CPCECA - agosto/2012.
8. Fonrouge, Giuliani, "Procedimiento Tributario", Depalma, 1999.
9. García Belsunce, Horacio A.: "La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial" - ED.
10. García, Fernando Daniel, "El principio de territorialidad, en los impuestos provinciales, frente a la nueva ley penal tributaria", PET 2012 (julio-494).
11. Nercellas, Marta, "Algunas consideraciones sobre la reforma a la ley 24769", Doctrina Penal, Tributaria y Económica ERREPAR (DPTyE), Febrero 2012, Doctrina.
12. Nuñez Ricardo, "Otro desfiguramiento de la Constitución. Acerca de la naturaleza de la evasión maliciosa en un tributo provincial", JA 1974, Sección doctrina.
13. Ochoa, Carlos: "Los delitos tributarios y el anteproyecto de Código Penal" - LL - PET - 2006 (noviembre, 360).
14. Riquert, Marcelo A., "Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario", Editorial EDIAR, año 2004.-
15. Riquert, Marcelo A., "Extensión del bien jurídico tutelado por la ley 26.735: La evasión tributaria y las haciendas públicas provinciales", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar.-
16. Rodríguez, Rubén Enrique, "Reforma a la Ley Penal Tributaria y la incorporación de las haciendas locales. Génesis de posibles conflictos", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF-Errepar.-
17. Sequeira, Marcos A.: "Régimen Penal Tributario. Ley 24769 con la reforma de la ley 26735" - LL - 2012 - T. I.
18. Sferco, José María, "*Bosquejo de Derecho Penal Tributario Local, en referencia a la reforma de la Ley 24.769 y la extensión del resguardo a las Haciendas Locales*", Doctrina Penal marzo 2013, Editorial Errepar.
19. Torrè, Abelardo, "Introducción al Derecho", 10ma Edición, Editorial Perrot.-
20. Villegas, Héctor B.: "Régimen penal tributario argentino" - 2a. ed. - Ed. Depalma - 1998.

21. Virgiloni, Julio E. S. y Silvestroni, Mariano H., “Ley Penal Tributaria: Un Derecho Penal Inconstitucional”, Revista de Pensamiento Penal, versión On Line, <http://www.vmcriminallaw.com/files/58368238.pdf>.-
22. Yedro, Diuvigildo: “Apuntes sobre la nueva reforma a la ley penal tributaria y al Código Penal” - ERREPAR - DPTyE - N° 22 - febrero/2012
23. Zaffaroni Eugenio Raúl, Alagia Alejandro y Slokar Alejandro, Derecho Penal, Parte General, EDIAR, Buenos Aires, 2000.-
24. Zaffaroni, Alagia, Slokar, Manual de Derecho Penal, Parte General, Edición 2014.-
25. Zaffaroni, Eugenio Raúl, “Manual de Derecho Penal”, Parte General, sexta Edición, 1986.-