

## **14° CONGRESO TRIBUTARIO**

### **DIRECTIVAS GENERALES PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS**

#### **PANEL 2 – LINEAMIENTOS PARA UNA LEGISLACION PROCESAL PENAL LOCAL.**

Presidente: Dr. César Litvin

Relator: Dr. Esteban D. Semachowicz

El Comité Organizador del 14° Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ha propuesto para el panel II el tema *"Lineamientos para una legislación procesal penal local"*.

Es de destacar que la incorporación de tipos penales que protegen la hacienda pública local desde distintas perspectivas ha generado la obligación de analizar si el ordenamiento procesal vigente resulta ser apto para poder aplicar la nueva normativa, de manera que no se afecten derechos y garantías de orden constitucional. El plexo normativo vigente se encuentra conformado por las normas procesales que contiene la Ley 24769 en adición a los Códigos Procesales Penales de cada una de las jurisdicciones y las normas tributarias locales, ya sea de fondo como de procedimiento.

Como corolario debe considerarse en particular la situación de aquellos contribuyentes que desarrollan actividades en forma interjurisdiccional a los efectos de verificar cuestiones inherentes a la competencia y a la normativa aplicable.

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

#### **A) CONFLICTOS PROCEDIMENTALES ANTERIORES A LA SANCION DE LA LEY 26735.**

Es necesario repasar nuevamente aquellos aspectos controvertidos de orden procesal que se han desarrollado durante la vigencia del texto anterior a la reforma, y que sin dudas serán relevantes a los efectos de la interpretación y aplicación de la Ley Penal Tributaria en el orden de los tributos locales.

El primero de ellos, tiene que ver con la naturaleza que se le atribuye a la determinación de oficio en orden a las prescripciones del artículo 18 de la Ley 24769. La doctrina y la jurisprudencia han esbozado distintas posiciones respecto de si se trata de una condición de procedibilidad, siendo un requisito necesario para promover la acción penal o una mera diligencia que debe de

realizar el órgano administrativo pero que no resulta impedimento alguno para el ejercicio de la acción.

Dependerá de la posición que se adopte al respecto a los efectos de instrumentar o compatibilizar el procedimiento administrativo en las jurisdicciones provinciales.

El segundo punto de interés tiene que ver con los aspectos controvertidos que ha suscitado la aplicación práctica del artículo 20 de la Ley 24769 en su anterior texto, profundizado en este caso por la modificación establecida por la Ley 26735.

El sistema de la ley 24769 se encuentra estructurado de manera tal que cuando se agota la etapa administrativa con el dictado del acto determinativo o la resolución definitiva en materia previsional, y el contribuyente los impugna se abren dos vías jurisdiccionales que en definitiva conocerán y resolverán en forma paralela acerca de la existencia y medida del hecho imponible, por un lado el fuero penal y por el otro el contencioso-tributario o previsional.

Esto ha generado un debate en el ámbito doctrinario y jurisprudencial con respecto a la posibilidad que esta estructura funcional derive en algunos casos en el denominado "*escándalo jurídico*". Esta situación de no ser analizada y modificada generaría los mismos efectos en el caso de tributos locales.

## **B) LOS INSTITUTOS DE ORDEN PROCESAL PREVISTOS EN LA LEY 24769, Y SU APLICACIÓN EN EL CASO DE TRIBUTOS LOCALES.**

La ley 24769 contiene tanto en su texto anterior como en el vigente, normas de carácter sustantivo y de índole procesal. Esta cuestión no ha generado conflictos relevantes en su aplicación con respecto a los tributos nacionales. Los institutos de orden procedural se encuentran prescriptos en los artículos 18º, 20º, 21º y 22º.

Por lo cual teniendo en consideración que la potestad de establecer normas procesales les corresponde únicamente a las Provincias, el punto de análisis tiene que ver con la posibilidad que tienen las jurisdicciones de aplicar el andamiaje procesal de la Ley 24769, o en todo caso la necesidad de legislar normas propias o de adhesión.

En este sentido habría que verificar si la ley 26735 tiene algún viso de inconstitucionalidad por determinar aspectos procesales cuya competencia no le corresponde Congreso de la Nación.

## **C) APLICACIÓN DE LOS TIPOS PENALES EN EL CASO DE CONTRIBUYENTES INSCRIPTOS EN CONVENIO MULTILATERAL.**

La situación más controvertida en cuanto a la aplicación de la ley penal tributaria se verifica con aquellos contribuyentes inscriptos en el convenio

multilateral. El caso típico es el de evasión que afecta a más de una jurisdicción, y los conflictos interpretativos que se verifican son variados, su resolución y las consecuencias en la aplicación de las normas dependerán prima facie de cómo se considere el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los efectos de la aplicación de la ley penal tributaria.

La doctrina se ha pronunciado en distintas posiciones, pero en forma mayoritaria se ha considerado que respecto al monto deberá considerarse el umbral de punibilidad por cada jurisdicción.

Esta posición asumiría que se trataría de distintos hechos, criterio que actualmente sostiene la jurisprudencia mayoritaria en cuanto a la maniobra que en forma concurrente genera una omisión en la determinación de distintos impuestos nacionales.

Esta posición en orden a los tributos provinciales generará distintos conflictos en cuanto a la aplicación práctica, a saber:

- i) ¿Cada impuesto omitido en cada jurisdicción representa un delito distinto?
- ii) ¿Se verifica un concurso real? ¿Proporcionalidad de la pena?
- iii) ¿La competencia será de la jurisdicción donde se cometió el delito? ¿Cada Provincia se reserva la jurisdicción sobre el tributo evadido?
- iv) ¿Se somete al imputado a varios juicios, uno por cada jurisdicción? ¿Obtención de la prueba? ¿Escándalo jurídico? ¿Ejercicio del derecho de defensa?

La otra posición que considera a los efectos de esta Ley que debe adicionarse el impuesto evadido en todas las jurisdicciones involucradas, considerándolo como un solo tributo, tampoco escapa a distintas disyuntivas que se plantean, como ser:

- i) ¿Como se armonizan los procedimientos administrativos de determinación?
- ii) ¿Quién es el juez competente si se trata de un único hecho? ¿El que primero previene? ¿Deberá analizar la normativa correspondiente a otras jurisdicciones? Concurso real evasión ingresos brutos + IVA + Ganancias.
- iii) ¿Sentencias contradictorias sobre los mismos aspectos?

#### **D) LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR PAGO.**

El instituto de la extinción de la acción de la acción por pago ha sido eliminado del plexo normativo con la intención de acrecentar la percepción del riesgo. Con el mismo fin se ha modificado el artículo 76 bis del Código Penal dejando expresa constancia en la letra de la Ley que el instituto de la "probation" no puede ser utilizado en el ámbito de los delitos tributarios.

Esta modificación tiene como resultado que el contribuyente ante un delito de evasión detectado no considere como alternativa válida la presentación de la

declaración jurada rectificativa y la cancelación del impuesto omitido, ya que de todas maneras deberá enfrentar el proceso penal.

Por lo cual ¿podrán las provincias establecer normas que eximan de la aplicación de la pena a quienes se acojan a moratorias o abonen el impuesto "evadido" sin la espontaneidad establecida por la Ley 26735?.

En este caso habría que verificar la posibilidad de estructurar un instrumento de naturaleza procesal que le permita al titular de la acción penal a desistir de la persecución penal del infractor.

#### **E) LA NECESIDAD DE ARMONIZAR Y COMPATIBILIZAR NORMAS DE INDOLE PROCESAL.**

Como resultado del análisis de los puntos precedentes, se verifica la necesidad de armonizar las normas procesales administrativas y penales a los efectos de permitir la aplicación de la ley sustantiva en forma racional y sin afectar derechos y garantías constitucionales.

Para ello es necesario tener en consideración que los Códigos Procesales Penales de las provincias poseen distintas estructuras, algunos de ellos con una tendencia a un sistema acusatorio y otros basados en un formato inquisitivo.

Tampoco puede ignorarse la vigencia en algunas provincias del principio de oportunidad, distintos presupuestos para el dictado de medidas cautelares (con especial énfasis en la privación de la libertad durante el proceso) o para el cumplimiento de la pena.

En torno a ello y considerando que una única acción puede derivar en la lesión a distintas haciendas públicas es preciso un ordenamiento procesal unificado que permita determinar claramente lo siguiente:

- i) La competencia.
- ii) La obtención de la prueba.
- iii) La armonización del procedimiento administrativo con el penal.
- iv) El ejercicio del derecho de defensa.
- v) Incorporación dentro de los ordenamientos procesales penales provinciales normas que permitan garantizar los derechos de los administrados en cuanto a la obtención de la información que luego será utilizada en el marco del proceso penal.

Por último y dada la complejidad y especificidad de los delitos tributarios es necesario verificar la creación de Juzgados, Fiscalías y Defensorías especializadas en este tipo de delitos.

