

**El derecho penal tributario y los perfiles de atribución de la función legisferante
en materia procesal**

Por Cristian SCOPONI¹

I.- Planteo del tema

Nos proponemos en esta intervención en el marco de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, y en base a las Directivas de Relatoría para el Panel II, bajo el tema **“Influencia de los diferentes procedimientos para la aplicación del régimen penal tributario, a nivel federal y local”**, abordar una cuestión que entendemos atractiva desde el punto de vista de la **armonización o compatibilización** de ciertos tópicos procesales, que encuentran su perfil estructurante del sistema, en base a los particularismos del derecho penal tributario.

Puntualmente discurriremos sobre la validez constitucional y, en su caso, la conveniencia de que sea el Congreso Nacional quien normativice, con carácter general y con validez en todas la Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – en adelante referidas conjuntamente como Estados locales o simplemente provincias-, la relación entre el contencioso tributario y aquel proceso penal que tenga por objeto la persecución de los delitos tipificados por la Ley Penal Tributaria (LPT), que, como ya

¹ Abogado en ejercicio de la profesión. Miembro Activo de la AAEF. Director del Centro de Estudios de Derecho Penal Tributario de la UCA Rosario. Vicepresidente del Instituto Transdisciplinario de Estudios Penales de América del Sur. Doctorando. Especialista en Derecho Tributario. Posgrado en Derecho Penal Tributario. Profesor de grado y posgrado. Publicista y conferencista nacional e internacional en materia tributaria y penal tributaria. Por comentarios sobre este trabajo www.scoptoni.com.

es sabido, incluye a dichas haciendas dentro del bien jurídico penalmente tutelado a partir de la reforma operada por la ley 26.735².

Esta textura normativa especial, se presenta debido a que en el delito fiscal, y en particular en la evasión y su umbral cuantitativo, convergen dos sectores del sistema jurídico –el penal y el tributario- con sus respectivas normas procesales y con identidad en cuanto a la incidencia sobre la verificación o no de una hipótesis delictiva, que se ve representada por excelencia en el aforismo de que “sin hecho imponible no hay hecho punible”. Es decir, la normativa apuntada es la que tiene por función conectar –y pretendemos que sea del modo más racional posible- los procedimientos administrativos de las administraciones tributarias locales con el proceso penal, que, dictado por cada Estado local, tiende a realizar el delito tributario.

Es en definitiva, una cuestión compleja a la que se suma la situación derivada de la organización Federal escogida por nuestros constituyentes, y la problemática de que en muchas ocasiones, los márgenes entre las facultades legisferantes de los distintos niveles de gobierno se presenta difuso, ya sea por la naturaleza de la norma o bien por una cuestión competencial.

II.- La legislación procesal: facultad para su dictado

Como pauta general, y elevada ya al carácter de un **lugar común**³ en nuestra ciencia jurídica, es posible afirmar que la facultad para el dictado de las normas **procesales**

² B.O. del 28 de diciembre de 2011.

³ Excursus: el lugar común, en tanto estereotipo comunicacional, tiene la particularidad de evitar explicaciones sobre aquello respecto de lo cual, en los sujetos que interactúan, hay consenso en que es de determinado modo. Más si bien posee esa aptitud positiva, no es menos importante el advertir que el mismo funciona a la vez, como mecanismo obliterante del aumento del conocimiento sobre el objeto del lugar común, produciendo que ante cambios operados en el mismo no se advierta el desajuste de información que se experimenta. De allí,

ha sido reservada por los Estados locales, así como que la facultad para el dictado de las normas **sustanciales comunes** ha sido delegada al Estado Nacional.

Desde la óptica procesal, la afirmación del carácter reservado de las facultades para legislar en aras de aplicar el derecho de fondo común –no federal, ni local referido a capital federal-, surge particularmente en cuanto el art. 5 CN pone en cabeza de las Provincias la facultad-deber de asegurar constitucionalmente “su administración de justicia”, siendo evidente que es inescindible de dicha premisa, el establecimiento de normas rituales para acceder a los tribunales y disciplinar la forma en que estos juzgarán⁴.

Además, la aplicación por parte de las Provincias de la normativa común dictada por el Congreso Nacional, surge –reforma Constitucional de 1860 mediante⁵- del actual art. 75 inc. 12 de la CN en cuanto establece que corresponde a aquel “dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, **sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales**,

la propuesta de “actualizar” dichos lugares comunes regularmente, al menos los empleados con mayor frecuencia.

⁴ SEGOVIA, Juan Fernando; *Las facultades legislativas respecto de códigos, leyes generales y leyes especiales*, publicado en PEREZ GUILHOU, Dardo; *Atribuciones del Congreso Argentino*, Depalma, Buenos Aires, 1986, pág. 193.

⁵ Nos recuerda Segovia que el sentido de la reforma de 1860 en este punto, fue el de aventar el temor de que siendo el Congreso Nacional quien dictaba los código de fondo en virtud del art. 64 CN (posterior 67 y actual 75) estos se consideraran “puntos regidos por la constitución” y por lo tanto en virtud del art. 97 CN (posterior 100 y actual 116) quedara reservado a la Corte y a los tribunales inferiores de la Nación, vaciando de jurisdicción civil y criminal a las provincias. De allí que se añadió luego de la palabra “minería” la siguiente aclaración “*sin que tales códigos alteren la jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones*” (SEGOVIA, Juan Fernando; *ibídem*, pág. 183/4). En el mismo sentido relata BIDART CAMPOS, Germán J.; *Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Tomo II “El Derecho Constitucional del Poder”, Nueva edición ampliada y actualizada, Primera Reimpresión, Ediar, Buenos Aires, 2001, pág. 247.

correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones”.

De dichas normas, y las respectivas normas de clausura contenidas en los art. 121⁶ y 126⁷ de la Constitución, se colige que corresponde a las provincias todo lo relativo al régimen procesal que se integra con⁸: a) **Normas orgánicas**: que son las que refieren a la organización y competencia de los Tribunales. b) **Normas procesales propiamente dichas**: que son las que regulan los actos del proceso y su desarrollo⁹.

La diferencia entre esta normas –procesales en general- y las sustanciales, a los efectos de dotar de completitud la distinción apuntada, si bien no siempre se presentará nítida, creemos que radica en que, como sostiene ALSINA, “las normas materiales resuelven directamente el conflicto de intereses entre las personas, es decir actúan sobre la litis, reconociendo un derecho e imponiendo una obligación, en cambio, las normas instrumentales, disciplinan los requisitos de un acto encaminado a solucionar los conflictos de intereses, o sea que regulan los medios para dictar solución e imponerla, atribuyendo al efecto un poder jurídico a determinado sujeto, correlativo a la sujeción de otro”¹⁰. En sentido similar se expresa MAIER al sostener que “el Derecho material es aquel que proporciona el fundamento para la solución de los conflictos sociales o, simplemente, para la valoración de las acciones que las

⁶ El cual dispone 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”.

⁷ El cual dispone, en lo que aquí interesa, que “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación”.

⁸ Siguiendo en lo esencial a PALACIO y la cita que refiere de PRIETO CASTRO (PALACIO, Lino E.; *Derecho Procesal Civil*, Tomo I, Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1967, pág. 38).

⁹ Lo dicho, lo es sin perjuicio de las normas federales que dicta el Congreso Nacional y que corresponde su aplicación a la justicia federal –lo que la Constitución llama “poder judicial de la Nación”- en base a códigos rituales propios.

¹⁰ ALSINA, Hugo; *Tratado teórico-práctico de derecho procesal civil y comercial*, Tomo II, 2da. ed., Ediar, Buenos Aires, 1957, pág. 37.

personas llevan a cabo en la vida de relación común u ordinaria. El Derecho formal, en cambio, es aquel que regula la vía por la cual esos conflictos se solucionan, fijando también los parámetros de valoración de ciertos actos que se llevan a cabo en una situación muy particular de vida: el procedimiento que el derecho procesal regula para dar solución a un conflicto social al que debe aplicarse el Derecho material”¹¹.

III.- Limitación a las facultades locales: contornos del Derecho Procesal Ad-hoc

Lo concluido en el párrafo precedente respecto de la facultad legisferante en materia procesal, no puede quedar ajeno al añejo y lógico propósito de **unidad nacional**.

Esta finalidad ha sido plasmada de manera contundente en lo que al **derecho sustantivo** se trata, en donde se produjo un claro apartamiento del modelo estadounidense vía el actual art. 75 inc. 12 CN. Al respecto sostuvo ALBERDI que “El país que tuviese tantos códigos civiles, comerciales y penales como provincias, no sería un Estado, ni federal ni unitario. Sería un **caos** (...) La República Argentina, v. gr., tendría 14 sistemas hipotecarios diferentes; podría tener catorce sistemas de sucesión hereditaria, de compras y ventas. El contrato que en San Juan fuese válido no lo sería en Salta. El heredero legítimo en Jujuy podría no serlo para el CCiv. de Catamarca. El matrimonio considerado legítimo por las leyes civiles de una provincia, podría ser ineficaz o nulo celebrado según las leyes de otra provincia. Semejante anarquía de legislación civil y comercial volvería un caos de ese país; y tal sería el resultado de arrebatar al Gobierno Central el poder exclusivo de estatuir sobre esos objetos esencialmente nacionales”¹². En el mismo sentido apunta CASÁS, con cita de

¹¹ MAIER, Julio B. J.; *Derecho Procesal Penal: fundamentos*, Tomo I, 2da. ed., 4ta. Reimpresión, Del Puerto, Buenos Aires, 2012, pág. 106.

¹² Extracto del Considerando 7º de la Disidencia del Dr. Boffi Boggero en CSJN, *Fallos* 251:379.

GOROSTIAGA, que “la mente de la comisión en este artículo no era que el gobierno federal hubiese de dictar leyes en el interior de las provincias, sino que el Congreso sancionase los Códigos Civil, Minero, Penal y demás leyes generales para toda la Confederación (...) pues si se dejaba a cada provincia esta facultad, la legislación del país sería un **inmenso laberinto de donde resultarían males inconcebibles**”¹³.

En relación a las **normas procesales** y su reserva legisferante por parte de los Estados Locales, doctrinariamente ha sostenido ALSINA, que “esa interpretación, que conspira contra la uniformidad de las leyes de la República, no es la que surge de los antecedentes históricos, y solo tiene como fundamento un **malentendido sentimiento federalista**” y agrega, con relación a lo debatido en la Comisión de Negocios Constitucionales en la sesión del 28 de abril de 1853 –en relación al actual art. 75 inc. 12 CN- que “las palabras del doctor Gorostiaga, no deben tampoco ser interpretadas como una prohibición absoluta al Congreso para dictar normas de carácter procesal. Las peculiaridades locales a que se refería el Diputado Zavalía y que motivaron esa aclaración, indudablemente deben ser materia de una legislación especial para cada provincia, pero **ello no impide que el Congreso también legisle en materia procesal con carácter uniforme para todo el país**. Por de pronto, la autonomía del derecho procesal no significa establecer un divorcio entre esa rama del derecho y la legislación de fondo, sino que, por el contrario, existiendo instituciones legisladas en el código civil y lo mismo en el de comercio, cuya **eficacia** depende de la forma de su aplicación, el legislador no ha podido prescindir de establecer reglas de procedimiento generales para tales casos”¹⁴. Señala como ejemplos, del Código Civil, la prueba de los contratos, las acciones posesorias, el procedimiento sumario en la acción de

¹³ Extracto del Considerando 6º del voto del Dr. José Osvaldo Casás en la sentencia dictada por el TSJCABA in re “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ Dirección General de Catastro”, en fecha 17/11/2003.

¹⁴ ALSINA, Hugo; *op. cit.*, pág. 44/47.

alimentos, etc. a lo que podríamos agregar las normas procesales de la ley defensa del Consumidor (24.240), las innumerables normas procesales contenidas en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación¹⁵, solo por citar algunos ejemplos.

También se han pronunciado en el sentido de que en algunos supuestos de excepción el Congreso Nacional puede dictar normas procesales dirigidas a los Estados Locales, PASSI LANZA –que lo hace bajo la condición de que dicha norma sea “**necesaria para asegurar la estructura y funcionamiento esencial**” de instituciones de carácter sustancial¹⁶-, PODETTI –quien predica “la ventaja de unificar ciertos procedimientos en todo el país”¹⁷-, PALACIO –quien indica como fin de dichas normas el de “asegurar la **eficacia** de las instituciones reguladas por los códigos de fondo (...) cuya sanción no podría reconocerse a cada una de las provincias sin **riesgo de desnaturalizar** instituciones propias del denominado derecho sustancial o material”¹⁸-.

Desde la doctrina **procesalista con implicancias penales**, MAIER sostiene que “quien lea correctamente el inc. 12 del art. 75 observará –quizá con sorpresa- que la doctrina unánime acerca de la reserva de las provincias sobre la normativa procesal, merece en materia penal serios reparos. Si esa regla constitucional contiene delegación de poderes legislativos desde las provincias hacia la Nación, según surge a la letra y es admitido por todos, pues entonces las provincias delegaron en el Congreso de la Nación al dictar, a más de los códigos que menciona, especialmente

¹⁵ Por ejemplo, y traídas por su contundencia ya que son innumerables las disposiciones procesales, manda que la petición de alimentos tramitará por el proceso más breve que establezca la ley local, y no se acumula a otra pretensión (art. 543), así como que el recurso contra la sentencia de alimentos no tiene efecto suspensivo (art. 547). Dedicó los arts. 705 a 723 a establecer reglas para el “Proceso de Familia”, etc.

¹⁶ PASSI LANZA, Miguel Ángel; *Límites de las facultades legislativas de las provincias en materia procesal*, publicado en La Ley, Tomo 128, pág. 782.

¹⁷ PODETTI, Ramiro J.; *Derecho Procesal Civil, Comercial y Laboral, Tratado de la Competencia* (Tomo I, 1ra. parte), 2da. ed., Ediar, Buenos Aires, 1973, pág. 35.

¹⁸ PALACIO, Lino E.; *op. cit.*, pág. 45.

leyes generales para toda la nación (...) Esto supone al menos, que el Congreso de la Nación sin alterar las jurisdicciones locales (CN, 75, inc. 12 y 118) debe dictar una ley marco en materia procesal penal, que contiene tanto reglas de procedimiento como de organización judicial, y que es aplicable por todos los tribunales del país, cualquiera que fuere la organización judicial estatal a la que pertenece. Se advierte, entonces, que, frente a esta afirmación, **ya no se puede seguir sosteniendo que el Derecho procesal penal es, íntegramente, Derecho local**¹⁹.

Estas posiciones doctrinarias, tiene su correlato en la **jurisprudencia de la Corte Nacional**, que ha convalidado el dictado de ciertas normas procesales por parte del Congreso Nacional.

En el precedente **“Banco de la Nación contra Don Pedro Echeto”**²⁰, el Máximo tribunal sostuvo, para convalidar ciertas normas procesales contenidas en la ley de prenda agraria²¹, que “las precauciones tomadas por el legislador para asegurar la **efectividad** de la prenda agraria se explican por la peculiaridad de la misma que deja en la posesión del deudor los objetos que deben garantizar el pago del crédito”.

Con cita de este precedente y sobre el mismo tema traído a decisión, la Corte amplía y consolida su posición en **“Don Bernabé Correa contra Don Mario R. Barros”**²², donde sustenta la validez de la norma en que “si bien las provincias tiene facultad constitucional de darse sus propias instituciones locales y, por ende, para legislar

¹⁹ MAIER, Julio B. J.; *op. cit.*, pág. 105/106.

²⁰ CSJN, *Fallos* 137:307.

²¹ Ley 9644 (B.O del 29 de noviembre de 1914). En especial las decisiones giraban en torno al primer párrafo de su art. 22 que disponía que “La acción ejecutiva del certificado de prenda agraria y la venta de los bienes dados en prenda o embargos será sumarísima, verbal y actuada, no admitiéndose otra excepción que la de pago comprobado por escrito, y no se suspenderá por quiebra, muerte o incapacidad del deudor, ni por otra causa que no sea orden escrita del juez competente, dictada previa consignación del valor del certificado, sus intereses y costas calculados”.

²² CSJN, *Fallos* 138:157.

sobre procedimientos, ello es sin perjuicio de las disposiciones reglamentarias que dicte el Congreso, **cuando considere del caso prescribir formalidades especiales** para el ejercicio de determinados derechos establecidos en los códigos fundamentales que le incumbe dictar (...); que en el caso no se trata de una ley que reglamenta los procedimientos en general para el desenvolvimiento de los litigios, sino de un **estatuto especial** incorporado a la legislación común, que al determinar la forma de hacer efectiva una convención también especial, la ha rodeado de garantías destinadas a **asegurar su inmediata efectividad**".

Cabe destacar que la doctrina judicial del decisorio traído a colación en último término, fue citada en innumerables fallos posteriores, y sobre diversos temas, en los cuales la Corte se ha debido pronunciar sobre la validez de normas procesales contenidos en leyes sustanciales frente a normas análogas contenidas en los códigos procesales locales²³.

Incluso, ha servido de fundamento al Dictamen emitido por el Procurador General de la Nación, para propiciar la convalidación de las disposiciones contenidas en los art. 7 y 8 de la ley 24.390 –actualmente derogados-, relativa al cómputo de la prisión preventiva –temática que reconoce como de carácter eminentemente procesal-, por encima de lo dispuesto en el Código Procesal Penal de Buenos Aires²⁴.

La Corte Nacional fue aún más contundente, siguiendo con la temática procesal penal –prisión preventiva-, al sostener la vigencia de los principios de la ley 24.660, si bien

²³ Ver como ejemplos: *Fallos* 141:254 (sobre las normas procesales de la ley 9688 sobre accidentes de trabajo), *Fallos* 156:343 (sobre el proceso ejecutivo de la prenda agraria), *Fallos* 162:376 (sobre el art. 3962 del Código Civil en cuanto reglamente la oportunidad procesal de oponer la prescripción), *Fallos* 190:124 (sobre el art. 375 del Código Civil y el tramite sumario allí prescripto).

²⁴ Dictamen del Dr. Ángel N. Agüero Iturbe, fechado y que precede a la sentencia de la Corte Nacional recaída in re "Sueldo, Claudio Rodolfo" (S. 41. XXXII. REX), de fecha 18 de febrero de 1997, en el que se declara improcedente el recurso extraordinario.

con sustento parcial en el derecho a la igualdad, en el sentido de 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. **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**”²⁵.

De lo expuesto, y a modo de **síntesis**, podemos concluir que la, indiscutida, facultad de dictar normas procesales por parte de los Estados Locales, puede encontrar límites en la medida que el Congreso Nacional emita normas de la misma naturaleza, que tengan por finalidad uniformar ciertos aspectos puntuales²⁶ respecto de la legislación local, de caras a la aplicación de determinado segmento o instituto del derecho sustancial. La decisión de unificar, para conservar su validez constitucional, debe estar sustentada en razones de excepción, apreciando en cada caso si se ajustan a un supuesto de necesidad para asegurar la eficacia o el correcto funcionamiento del derecho sustancial implicado. Asimismo, es de resaltar a los efectos de fortalecer la validez de este tipo de normas, que los Estados Locales, tiene participación en la gestación de las mismas, pues encuentran representación suficiente en el ámbito del **Senado Nacional**.

²⁵ CSJN, *Fallos* 328:1146 (“Verbitsky” del 3 de mayo de 2005), considerando 57 del voto de la mayoría.

²⁶ Es claro que no podría el Congreso Nacional dictar normas de unificación general de la normativa procesal en relación a los Estados Locales, pues ello implicaría, lisa y llanamente, subvertir lo dispuesto en la Constitución Nacional, careciendo de toda validez. Así por ejemplo, lo sostiene SEGOVIA, Juan Fernando; *op. cit.*, pág. 196/198.

Va de suyo que una vez dictada la norma de derecho procesal ad-hoc, le está vedado a los Estados Locales regular de modo que anule o restrinja los derechos emergentes de las mismas²⁷. Si podrán dictar normas internas que recepcionen aquella directamente o lo hagan de un modo similar o, incluso, y vinculado con su facultad originaria, ampliando o acrecentando el espectro de la norma marco.

Finalmente, surge con claridad, y así lo sostiene la doctrina²⁸, que ante supuestos donde concurra la necesidad de uniformar ciertos aspectos del derecho procesal, a la par de la posibilidad de regular por el Congreso Nacional vía derecho procesal ad-hoc, surge como opción útil y constitucionalmente válida, la celebración de **pactos interprovinciales** e incluso en relación al Estado Nacional. Esta alternativa si bien posee legitimación constitucional *a priori*, ya que no requiere la corroboración de circunstancias de excepción como las del derecho procesal ad-hoc por parte del Congreso Nacional, ofrece mayores dificultades de concreción debido a la necesidad de los acuerdos que requiere. De verificarse este tipo de acuerdos, la materia incluida en los mismos quedará sustraída del ámbito de operatividad del derecho procesal ad-hoc, que se abstendrá de legislar o bien derogará la norma para el caso que el acuerdo incluya a todas las provincias y la CABA.

IV.- Proyección del Derecho Procesal Ad-hoc sobre las normas que disciplinan la conexión entre el contencioso tributario y el proceso penal: su conveniencia

Lo primero que tenemos que afirmar enfáticamente, es que las normas conectoras entre el procedimiento contencioso tributario y el proceso penal, son normas de carácter procesal, pues es evidente que son normas que forman parte de aquellas que

²⁷ PASSI LANZA, Miguel Ángel; *loc. cit.*

²⁸ SEGOVIA, Juan Fernando; *op. cit.*, pág. 198; BIDART CAMPOS, Germán J.; *op. cit.*, pág. 248; PALACIO, Lino E.; *op. cit.*, pág. 46.

indican la vía para la solución de un determinado conflicto y posibilitan la aplicación al caso de la normativa sustancial que lo solucionará de manera directa.

Afirmado ello, resta analizar si a dicho plexo normativo, que hoy podríamos claramente advertir en los art. 18²⁹ y 20³⁰ de la LPT, es factible enmarcarlo en el ceñido ámbito del derecho procesal ad-hoc, y afirmar así su constitucionalidad en cuanto materia asumida por el Congreso Nacional para su normativización.

En este sentido, el grueso de la doctrina, se ha inclinado por sostener que los artículos que regulan dicho tópico en la LPT son solo aplicables a los supuestos donde se trate de juzgar delitos fiscales vinculados a la hacienda pública nacional, pues si se quisiera imponer esta matriz normativa a las haciendas locales, vía la ley 24.769, sería lisa y

²⁹ Art. 18.- El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

³⁰ Art. 20.- La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

llanamente inconstitucional. Es evidente que dicho razonamiento, que parte acertadamente en la consideración procesal de la materia, yerra toda vez que encuentra su anclaje en el “lugar común” de que el derecho sustancial es asunto del Estado Nacional y el derecho procesal ha sido reservado a los Estados Locales *in totum*.

Nosotros, en cambio, creemos que el sector normativo indicado constituye un ámbito absolutamente propicio y necesario de caras a su aprensión por el derecho procesal ad-hoc, en ausencia de acuerdos intrafederales, ya que dada la estrecha y compleja relación entre los procedimientos de determinación y el proceso penal, resulta imprescindible plasmar ciertas pautas **mínimas de armonización**. He aquí uno de los **particularismos** más característicos del delito fiscal, sobre todo en aquellas figuras delictivas que introducen como condiciones para la reacción punitiva la variable cuantitativa como umbral diferencial respecto de lo meramente infraccional.

Esta última particularidad del derecho penal tributario es medular, pues a ella se supedita en gran parte la eficacia de la norma sustancial. En dicho sentido ha sostenido con gran contundencia PASTOR que “con la consideración únicamente material del problema del delito ‘no convencional’, estamos sólo a mitad del trayecto hacia su incorporación real, por parte del sistema penal, dentro del conjunto de instrumentos a utilizar para disuadir su comisión o reaccionar contra ella. Podemos afirmar, entonces, con Binder, que de la eficiencia en la persecución penal dependerá la **efectiva vigencia** de las prohibiciones penales”³¹.

Además, no solo de ello depende la eficacia de la norma sustantiva penal, pues también, en tanto sustrato del delito penal, se encuentra comprendida la cabal

³¹ Citado por José María SFERCO, en su trabajo titulado “*Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial)*”, presentado a las IX Jornadas de Derecho Penal Tributario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, punto XIII, 2º párrafo.

realización de la **norma sustantiva tributaria**, la que debe arribar al proceso penal con algún grado mínimo y satisfactorio de depuración provisional en sede administrativa. Al respecto sostiene SFERCO que la sustantividad tributaria “reclama definir la existencia y cuantía del hecho imponible por parte del órgano fiscal que cuenta con potestades originarias al efecto, sin perjuicio de la necesaria revisión judicial, ya contencioso administrativa, ya en sede penal (para el caso de que se hallase en tela de juicio la posible comisión de un delito tributario)”³².

Incluso, la **necesidad de armonización** sobre la normativa procesal, vinculado con el señalado **particularismo** del derecho penal tributario, ha sido puesta de relieve con meridiana claridad en las Directivas de Relatoría, más afirmándose a renglón seguido la pertenencia *in totum* del derecho procesal a las provincias, la compleja situación queda desvalida de una posible solución³³, a pesar de que hacia el final del documento se avizora como posible solución la del arribo a una **normativa unificada**³⁴. He allí, una muestra más de la existencia de **necesidad habilitante** del derecho procesal ad-hoc.

En la fundamentación de la procedencia del derecho procesal ad-hoc, no podemos dejar de señalar que la necesidad se potencia de modo dramático, si conectamos la situación descrita, con algún supuesto en el cual se encuentren comprendidos en una misma hipótesis delictiva, varios Estados Locales, vía el **Convenio Multilateral**. Allí, la **necesidad de armonización procesal es patente**, debido a la complejidad de la situación, tantas veces ya expuesta³⁵.

³² *Ibidem*, punto XII, penúltimo párrafo.

³³ Directiva II.1, 3º párrafo *in fine*.

³⁴ Directiva II.7.

³⁵ Ver por ejemplo RODRIGUEZ, Rubén E.; “*Reforma a la ley penal tributaria y la incorporación de las haciendas locales. Génesis de posibles conflictos*”, trabajo presentado a las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, pág. 53 y ss.;

Lo concluido nos lleva a sostener la validez constitucional de las normas contenidas actualmente en los art. 18 y 20 de la LPT, en su aplicación para los Estados Locales, más allá de las implicancias del concreto diseño adoptado.

Esta posición resulta a la fecha ratificada por los Estados Locales, pues a partir de su inclusión en el ámbito de protección de la ley, varios son los que han dictado normas de coordinación procesal para el caso de delitos tributarios, teniendo como común denominador que en todos los casos, de que hemos tomado conocimiento, se han plegado, con reproducción total o parcial, a la estructura propuesta por los art. 18 y 20 de la LPT; tales son los siguientes casos:

1.- El Código Fiscal de **La Pampa**, ha recepcionado *in totum* y sin variantes los aspectos procedimentales de la LPT, en un capítulo titulado “De los Delitos Fiscales” (art. 65 a 71), particularmente en los art. 66, 69 y 70.

2.- El Código Fiscal de **Misiones**, también regula en dicho sentido en un segmento dedicado a la “Responsabilidad Penal por Delitos Comunes y Tributarios” (art. 47 a 49), si bien **amplia el espectro** de la norma marco (LPT) al regular en el primer párrafo del art. 48 que “La Dirección podrá formular **denuncia** penal por los delitos previstos en el artículo anterior **una vez resuelto el recurso de reconsideración** previsto en el Artículo 85 del Código Fiscal, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. Asimismo la Dirección podrá formular la denuncia penal con la determinación de oficio si se encuentra formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito”.

3.- La **Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, incorpora en el Título I, de su Código Fiscal, el Capítulo XIX titulado “Del Procedimiento Administrativo Penal Tributario” (art.

SEMACHOWICZ, Esteban D.; *“Algunos comentarios respecto de la aplicación de la ley penal tributaria sobre los tributos locales”*, trabajo presentado a las VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, pág. 169 y ss.

155 a 166), donde reproduce, en lo que aquí interesa, las pautas emergentes de los art. 18 y 20 de la LPT, especialmente en sus art. 158 y 163.

4.- En el caso de **Formosa**, la coordinación procedimental también se ha plegado a la normativa Nacional mediante el art. 1 (incisos b, c y d) de la ley especial N° 1591.

5.- **Santa Fe**, ha establecido la prejudicialidad penal en materia infraccional, mediante el Dictamen 422/2014 (del 7 de octubre de 2014) de la Dirección General Técnica y Jurídica de la Administración Provincial Impuestos.

Por lo expuesto, destacamos que de transformarse en ley el **Anteproyecto de Código Penal**, que implica la derogación de la LPT -pues fue uno de los propósitos el de incluir lo regulado hoy en infinidad de leyes especiales³⁶-, sería necesario el inmediato dictado de una normativa específica que regule la antesala del proceso penal.

Creemos finalmente que el derecho procesal ad-hoc no se encuentra habilitado para abordar cuestiones Orgánicas –exigiendo por ejemplo especiales características en la Magistratura penal- o propias del proceso penal, como serían por ejemplo las denominadas medidas urgentes (art. 21 LPT) y la posibilidad para constituirse como querellante por parte del Organismo recaudador (art. 23 LPT). En estos casos, no subyacen razones vinculadas con la eficacia o necesaria unificación requerida por la norma base, quedando como única alternativa de considerar adecuado uniformar, la celebración de acuerdos. De lo contrario habrá de estarse a lo que disponga sobre allanamiento e intervención de querellantes, los códigos procesales penales locales.

³⁶ Para una perspectiva de las modificaciones que implicaría dicho Anteproyecto, ver SCOPONI, Cristian F.; “*Los delitos contra la hacienda pública en el Anteproyecto de Código Penal*”, publicado en el Periódico Económico Tributario (PET) del 11 de diciembre de 2014 (diciembre-552), pág. 6 y siguientes.

V.- Algunas pautas para establecer el sistema de conexión en función del rol del derecho tributario sustantivo.

Si bien excede con creces el objetivo trazado en el presente, nos parece adecuado exponer una brevísima consideración sobre **pautas específicas** de las normas de conexión y sus posibilidades, en relación a la **cuestión tributaria sustancial** subyacente, y sin perjuicio de la estricta observancia de todos los derechos y garantías de que el contribuyente-imputado es titular.

Así, y vinculado a los delitos que incluyan un umbral cuantitativo como llave de ingreso al ámbito delictual, cual es el típico caso de la evasión tributaria, creemos que los aspectos vinculados a la **existencia del hecho imponible y la magnitud de la obligación tributaria** consecuente, deben satisfacer mínimamente, **tal como creemos ocurre en la actual LPT**, una doble condición:

a) Deben arribar al proceso penal con una debida **depuración provisional**, a los efectos de garantizar el ingreso de una *notitia criminis* que posea información de calidad, y respecto de la cual se haya posibilitado un adecuado ámbito de contradicción en sede administrativa. Esta particularidad, produce procesos penales sustentables y además, minimiza la problemática planteada por los sistemas de paralelismo de vías (que son la gran mayoría a nivel comparado) en cuanto a la posible existencia de “**dos verdades**” generadoras de “escandalo jurídico”, ya que habiendo posibilitado discusión sobre aspectos de derecho tributario sustantivo ante un órgano decisor con competencia tributaria específica, en la praxis este sistema funciona, en la casi totalidad de los casos, como “prejudicialidad administrativa de

hecho”, debiendo ajustarse en los ínfimos supuestos que existan verdades encontradas, a lo que se decida en el proceso penal³⁷.

b) Deben ser **extremos factibles de ser controvertidos ante el Juez Penal**, ya que de otro modo implicaría una notable e inconstitucional restricción al principio de libertad probatoria en materia penal, de que es titular todo imputado. Dice con maestría MACCHI que si aceptáramos que el monto de la determinación de oficio no puede ser controvertido *“prácticamente sobre todo el proceso penal, y con él las garantías del imputado”*³⁸. Sobre el punto se constituye en un valioso precedente el fallo “Lieberman”³⁹ donde, ante un planteo del Organismo Fiscal respecto de la imposibilidad del Juez penal de discrepar con la determinación de oficio, quedando las cuestiones relativas al derecho tributario sustancial exclusivamente en manos de la administración, rechaza el planteo por carecer de sustento legal y, además, “ser una necesidad del juez penal analizar dichos aspectos dada la importancia que tienen en orden al tipo penal de evasión”.

VI.- Conclusiones

De acuerdo a lo expuesto en los párrafos precedentes, podemos concluir que:

³⁷ Así lo han decidido en forma generalizada el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal; ver al respecto nuestro trabajo *"Notas sobre la reforma operada por la Ley 26.735 al Régimen Penal Tributario"*, en Doctrina Penal Tributaria y Económica de ERREPAR. Abril/2012. Además, España mediante LO 7/2012 incorpora en el art. 305.5 del Código Penal el paralelismo de vías pero establece que “finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal”.

³⁸ MACCHI, Miguel Ángel; *Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social*, Buenos Aires, Ed. Ábaco, 1998, pág. 318.

³⁹ CNAPEcon. Sala B del 31.08.2006.

1.- Como principio general, emergente de las disposiciones constitucionales, corresponde al Congreso Nacional el dictado de las normas de derecho sustancial para todo el país, habiéndose reservado los Estados Locales la facultad de dictar normas procesales. Esta última facultad por parte de los Estados Locales no es ilimitada, ya que en ciertos casos de excepción -fundados en la necesidad de asegurar vía procesal la eficacia de la norma sustantiva- es válido que el Congreso Nacional dicte normas procesales ad-hoc con vigencia para supuestos particulares y siendo su observancia obligatoria para todos los Estados Locales.

2.- Las normas destinadas a regular la conexión entre el procedimiento administrativo –y su faz contenciosa- destinado a determinar la existencia y cuantía del deber de tributar y aquel proceso penal que tenga por objeto comprobar la existencia de un delito fiscal –en especial aquellos que se estructuran incluyendo umbrales cuantitativos- en tanto normas procesales y dadas los particularismos del derecho penal tributario, son factibles de ser captadas válidamente para su regulación por parte del Congreso Nacional mediante el derecho procesal ad-hoc, siendo, además, conveniente que así suceda, en tanto la necesidad de armonización surge con visos de dramatismo si se piensa en hipótesis delictivas que conecten con el Convenio Multilateral. De allí, que cabe estar por la constitucionalidad de los art. 18 y 20 de la LPT en cuanto a su vigencia en el ámbito de los Estados Locales.

3.- Creemos que el sistema normativo de coordinación que se adopte, debe mínimamente cumplir, en lo que al sustrato de derecho tributario sustantivo y su relevancia en el proceso penal se refiere, con dos premisas que podemos resumir en que: primero, se debe posibilitar una adecuada depuración provisional en sede administrativa con la debida contradicción en relación a la existencia del hecho imponible y la medida de la obligación tributaria y, segundo, ese dato debe ingresar al proceso penal con la posibilidad de poder ser discutido ante el Juez Penal, en

salv guarda del principio de libertad probatoria en materia penal de que es titular el imputado.