



UNIVERSIDAD  
TORCUATO DI TELLA

*Escuela de Derecho*

Maestría en Derecho Tributario

Tesis Final de Maestría

Vivian Ginette Courrèges

Tutela de las haciendas locales:  
Inconstitucionalidad de la aplicación de la  
Ley 26.735

Buenos Aires, Junio de 2013

Director:  
Eduardo Baistrocchi.

**TUTELA DE LAS HACIENDAS LOCALES**  
Inconstitucionalidad de la aplicación de la Ley 26.735

“El Pensamiento está libre de impuestos” (Martín Lutero)

---

## **ABSTRACT**

---

La ley N° 26.735, modificatoria de la ley N° 24.769, se presenta frente a nuestro universo jurídico y social con vigorosos cambios. En lo que respecta a tales reformas, es claro que encuentran su causa en los reiterados pedidos de un gran sector de la sociedad.

El presente trabajo contempla un punto sustancial dentro de la nueva ley penal tributaria: La incorporación de los tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al ámbito de protección penal de dicha ley.

En este sentido, se despierta el objeto principal que abordará este trabajo, que consistirá en evidenciar la ausencia de contexto constitucional para adoptar la medida precedentemente mencionada y contemplada en la nueva ley.

Con el fin de arribar a una conclusión se realizó un análisis profundo de los diferentes artículos de nuestra Carta Magna, conjuntamente con jurisprudencia y doctrina estrechamente vinculada al tema sujeto de estudio, toda vez que se desea obtener una visión global y certera de la cuestión.

---

## CONTENIDOS

---

### INTRODUCCIÓN

.....	6
CAPITULO I .....	7
ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS .....	7
CAPÍTULO II .....	10
LOS DELITOS TRIBUTARIOS DENTRO DE LA NUEVA .....	10
LEY PENAL TRIBUTARIA.....	10
2.1) DELITOS TRIBUTARIOS.....	10
2.1.1) Evasión.....	10
a) Evasión Simple .....	11
b) Evasión Agravada.....	12
2.1.2) Aprovechamiento indebido de subsidios.....	13
2.1.3) Obtención fraudulenta de Beneficios Fiscales .....	13
2.1.4) Apropiación indebida de tributos .....	14
2.2) DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL .....	15
2.3) DELITOS FISCALES COMUNES .....	15
2.3.1) Insolvencia Fiscal Fraudulenta.....	15
2.3.2) Simulación dolosa de pago .....	15
2.3.3) Alteración dolosa de registros .....	16
CAPITULO III .....	17
LOS PRINCIPALES TRIBUTOS PROVINCIALES Y.....	17
DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES .....	17
3.1) IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS .....	17
3.2) IMPUESTO DE SELLOS .....	19
3.3) IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES INMOBILIARIAS .....	20
CAPÍTULO IV.....	22
TIPOS DE LEYES .....	22
4.1) NORMAS DE DERECHO COMÚN .....	22
4.2) NORMAS FEDERALES.....	23
4.3) NORMAS LOCALES.....	23
CAPITULO V .....	25
INCONSTITUCIONALIDAD DE LA APLICACIÓN DE LA .....	25

NUEVA LEY PENAL TRIBUTARIA SOBRE LAS HACIENDAS LOCALES.....	25
5.1) FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES .....	25
5.1.1) Breves Referencias .....	25
5.1.2) Federalismo.....	25
5.2) AUTONOMÍA DE LAS PROVINCIAS.....	27
5.2.1) Aspectos Generales .....	27
5.2.2) Autonomía de las Provincias en materia tributaria.....	31
5.2.3) Aspectos Procesales .....	33
a) Autonomía de las provincias para dictar normas procesales.....	33
b) Autonomía en la organización del Poder Judicial .....	33
c) Reparto de competencias.....	34
5.3) OPINIÓN DE LA DOCTRINA.....	36
CAPITULO VI.....	39
OTRAS PROBLEMÁTICAS EN LA TUTELA DE LAS HACIENDAS LOCALES	
.....	39
6.1) LA SITUACIÓN EN LAS DIFERENTES PROVINCIAS .....	40
6.2) EL DOLO SEGÚN LOS DISTINTOS ORDENAMIENTOS PROVINCIALES.....	42
6.3) COMPETENCIA .....	43
CAPÍTULO VII.....	44
CONCLUSIONES.....	44
BIBLIOGRAFÍA .....	48
NORMATIVA .....	52
SITIOS VIRTUALES CONSULTADOS .....	52

---

## INTRODUCCIÓN

---

El día 28 de Diciembre de 2011 se publicó en el Boletín Oficial la Ley N° 26.735, cuerpo normativo que introdujo sin dudas reformas de notoria trascendencia.

A priori, resulta preciso resaltar que los cambios más relevantes se encuentran en la adecuación de los montos evadidos, teniendo que cuenta que los eleva significativamente.

Asimismo, a modo informativo, resaltaré algunos de los aspectos salientes de la nueva ley: en primer lugar, el tema que nos ocupa: la introducción de haciendas locales (hacienda pública nacional y haciendas públicas provinciales) como nuevo bien jurídico tutelado, y a su vez, que sobre los tributos locales serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la CABA; la evasión agravada y su configuración con la utilización total o parcial, de factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos; la imposibilidad de aplicación de instituto de la suspensión del juicio a prueba respecto a los ilícitos reprimidos en la ley; el abandono del criterio *societas delinquere non potest*, incorporándose la punibilidad de la persona jurídica, beneficio de la exención para quienes realicen presentación espontánea; la eliminación del instituto de la extinción de la acción penal por pago -puente de plata-.<sup>1</sup>

Calificados sectores de la doctrina se han sentidos atraídos por la ampliación de la protección penal respecto de las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), ya que si bien el miembro informante durante la Sesión de Diputados del día 15 de Diciembre de 2011, Diputado Oscar Albrieu (ex juez de la Cámara Federal de General Roca), explicó que con dicha reforma se estaba respondiendo al pedido formulado por administraciones provinciales, concediéndoles así una herramienta más para hacer efectivas sus acreencias tributarias, la misma no estuvo huérfana de desaciertos.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Sequeira, Marcos A. – “Incorporación de la ley 24.769 a la parte especial del Código Penal” - Publicación: PET 29/01/13,1

<sup>2</sup> Gómez, Teresa - Schweizer, Federico – “Reforma a la ley penal tributaria y previsional. Reflexiones y comparaciones” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR - Febrero 2012

---

## CAPITULO I

---

### ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS

Para el año 1974 nos encontrábamos frente a la Ley 20.658, nuestra primera ley penal tributaria autónoma. (Adla, XXXIV-B, 970), sin embargo la misma no tuvo aplicación efectiva, toda vez que fue derogada por el régimen de facto del año 1976.

Con el arribo de la Ley 21.334, nos adentramos en una búsqueda de conciencia en los responsables sobre la justicia del sistema tributario, y no así en profundidad en lo que respecta a la reprimenda y sus consecuentes penas privativas de la libertad.

El 27 de febrero de 1990 es publicada en el Boletín Oficial la Ley 23.771 (Adla, L-A, 27). Aquella, según cita Humberto Diez “...*había sido estructurada con vista a proteger la Hacienda Pública en sus distintos niveles de gobierno, esto es, tanto el nacional (incluyendo el sistema de seguridad social y las obras sociales, aún las sindicales), así como también las haciendas provinciales y municipales.*”<sup>3</sup>

Asimismo la misma contenía disposiciones de carácter federal, común y local, por lo que ciertas jurisdicciones y prestigiosos doctrinarios dieron su aval a la aplicación de la misma en materia tributaria local, ya que no había una línea determinante dentro de dicha ley que diera lugar a una interpretación diferente.<sup>4</sup>

La discusión respecto a si el Congreso Nacional podía legislar sobre ilícitos fiscales de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya se había planteado en la oportunidad de la ley 23.771, puesto que dicha ley no establecía expresamente cuales eran los bienes jurídicos que protegía. De todas formas, frente al atesorado silencio de la ley, la jurisprudencia pudo expedirse sobre dicha cuestión: “...*El bien jurídico protegido en las diez figuras penal fiscales de la ley 23.771, es o*

---

<sup>3</sup> Gómez, Claudio Javier – “Aspectos de la reforma a la Ley Penal Tributaria” – Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

<sup>4</sup> Díaz Ortiz, José A. y Sferco, José M. – “Cuestionamientos Constitucionales a la reforma de la ley penal tributaria – Publicación: LA LEY 03/08/2012 , 1 • IMP 2012-9 , 5

*bien la hacienda pública (nacional, provincial o municipal) o bien el sistema de seguridad social (nacional)...*”

En aquel entonces, se utilizaba el término “tributos”, de modo genérico, permitiendo interpretar a los mismos como impuestos y así también como tasas y contribuciones provinciales y municipales.<sup>5</sup>

Es claro, y considero que también acertado en algunas ocasiones volver a abordar ciertas inquietudes, como la planteada, ya que representan para el Derecho, especialmente para el mundo del Derecho Tributario, temas de gran importancia.

Ya más cerca de los tiempos que corren, el 15 de enero de 1997 entró en vigencia la Ley 24.769 (Adla, LVII-A, 55), que ofreció algunas modificaciones, una de las cuales es que deja de proteger a la hacienda de las jurisdicciones locales.

La Ley 26.735 ha llegado luego de una larga espera, soportada por muchos sectores de la sociedad que reclamaban un cambio a las redacciones defectuosas y desactualizadas que contenía el texto legal de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, cuya consecuencia era hacerla día a día más severa.

Los orígenes de la nueva ley se encontraban en el proyecto que el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados el 17 de marzo de 2010, suscripto por el entonces Jefe de Gabinete y el Ministro de Justicia, el cual contenía la mayoría de las modificaciones que luego formaron parte de la nueva ley.<sup>6</sup>

Asimismo tal como menciona Gabriela I. Tozzini, *“...como dato del derecho comparado, cabe citar el caso del Código Penal de España, en cuyo artículo 305 tutela frente a este tipo de delitos a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, y de la Comunidad Europea.”*<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Melzi, Flavia Irene – “Notas sobre la reforma a la Ley Penal Tributaria” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

<sup>6</sup> Durrieu, Roberto y Becerra, Alejandro (h.) – “Análisis de la reforma al Régimen Penal Tributario” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

<sup>7</sup> Tozzini, Gabriela I. – “Algunas cuestiones para reflexionar sobre la LPTP a la luz de la reciente jurisprudencia que le aplica” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica N° 25



En los últimos tiempos se han iniciado debates y una gran cantidad de discusiones sobre la oportunidad y razonabilidad de la aplicación, o no de ciertos institutos en el ámbito punitivo de la ley modificada, ya que si bien es importante destacar que el Estado en los últimos años se dedicó a aplicar una rigurosa política legislativa para combatir la evasión fiscal, introduciendo diversas y sucesivas modificaciones a la ley 11.683<sup>8</sup>, y que a su vez, se han formulado un alto número de denuncias, ello no trajo como consecuencia una disminución del delito. Esta situación es la que profesionales del derecho y de las ciencias económicas consideraban desalentadora.

A comienzos de 2010 el Poder Ejecutivo Nacional inició un movimiento mediático, cuyo fin último y principal fue instaurar una sensación de riesgo por parte de los contribuyentes y responsables. Sin embargo, a pesar de los intentos de este poder de intentar avanzar con el estudio del tema, no logró su propósito sino hasta el año siguiente.

En la sesión del 15 de diciembre de 2011 es tratado el proyecto por la Cámara de Diputados, previo a haber sufrido algunas modificaciones en el transcurso del trámite parlamentario, y remitido inmediatamente al Senado, cuya Comisión de Justicia y Asuntos Penales dictamina el 20 de diciembre de 2011, y recibiendo en esta última Cámara la sanción definitiva el 21 y 22 de ese mes.<sup>9</sup>

Ahora bien, el resultado de todo este proceso no fue el anhelado por los distintos sectores interesados ni los ha dejado completamente satisfechos, ya que si bien la nueva normativa no se encuentra huérfana de aciertos, no es producto de un análisis profundo y meditado.

Como dice Humberto Bertazza, el objetivo sería de *“lograr que la persecución penal sea de aquellos hechos relevantes y no tanto para que opere como prevención general, sino que sirva de tranquilidad y beneplácito, para quienes son fieles cumplidores de sus obligaciones impositivas.”*<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Damarco, Jorge H. – “Modificación del régimen penal tributario. Ley penal más benigna” – Publicación: PET 2012 (abril-488), 16/04/2012, 1 - LA LEY 03/05/2012, 03/05/2012, 1

<sup>9</sup> Edwards, Carlos Enrique – “La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

<sup>10</sup> Bertazza, Humberto J. Marconi, Norberto J. – “La nueva ley penal tributaria” – Publicación: La Ley Online

---

## CAPÍTULO II

---

### LOS DELITOS TRIBUTARIOS DENTRO DE LA NUEVA LEY PENAL TRIBUTARIA

A modo de disipar cualquier duda, es importante aclarar que la materia represiva no se agota en nuestro Código Penal, toda vez que existen muchas otras figuras de naturaleza penal, además de las contempladas en su texto.

Existen diversas formas de incumplimientos de las obligaciones tributarias, naciendo así el llamado “ilícito tributario”.

El Dr. Horacio García Belsunce, en su libro “Derecho Tributario Penal” se expide sobre la naturaleza penal del ilícito tributario frente al cual considera que *“...la infracción tributaria lesiona o infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético y jurídico de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y la seguridad y los derechos esenciales del individuo, de la sociedad y del Estado; en suma, el bienestar público estatal.”*<sup>11</sup>

#### 2.1) DELITOS TRIBUTARIOS

Con motivo de la celebración de las IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, en el año 2009, se concluyó que: *“Los ilícitos fiscales constituyen transgresiones que lesionan bienes supraindividuales o colectivos que encuentran tutela en el derecho penal.”*

##### 2.1.1) Evasión

¿Qué es la Evasión? Héctor Villegas considera que nos podemos encontrar frente a dos conceptos distintos de “evasión”. Están quienes la identifican como el monto de dinero que no ingresa a las arcas del Estado en concepto de tributos, existiendo o no una conducta ilícita, y quienes, por otro lado, piensan que el concepto solo refiere al dinero no ingresado al Estado en concepto de tributos por una conducta

---

<sup>11</sup> Spisso, Rodolfo R. – “Derecho Constitucional Tributario” – Publicación: 4a. ed. – Abeledo Perrot , Buenos Aires, 2009 (pág.402)

ilícita de carácter doloso. El derecho penal cuando tipifica los delitos de evasión se refiere al segundo tipo de concepción.<sup>12</sup>

La República Argentina tiene un grado de evasión muy alto, síntoma que deja en evidencia la crisis que aqueja a la Nación. Tiempo atrás, por los comienzos de los años 60', entendidos de derecho tributario creyeron que la creación de delitos sancionados con pena privativa de la libertad sería la medida adecuada para terminar con ella.<sup>13</sup>

Antes de adentrarnos en algunas de las modificaciones que se pueden visualizar en esta nueva Ley Penal Tributaria, debo aclarar que nos encontraremos con un aumento considerable de las penas por ilícitos tributarios, medida que a lo largo del tiempo se ha revelado como una herramienta poco eficiente a la luz de combatir la evasión fiscal, ya que como muchos doctrinarios han expresado, en dicha medida no se atacan las causas principales que originan el mencionado ilícito.

#### a) Evasión Simple

Encontramos a este primer delito dentro del artículo 1 de la nueva Ley Penal Tributaria, donde lo que se realizó en esta oportunidad fue actualizar los montos evadidos, elevando a \$400.000. Los montos nominales, en época de inflación, probablemente vuelvan a quedar desactualizados, por lo cual debería haberse previsto una cláusula de readecuación.

Por otro lado, y refiriéndonos ya al tema que nos ocupa, la Ley incorporó a los tributos locales (correspondientes a las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) como nuevo bien jurídico tutelado.

Alejandro Retegui se expide sobre el tema diciendo que *"...puede existir un amplio margen a la discreción administrativa que no se compadece con el principio de legalidad en materia penal. La reforma ha mantenido la evasión como un delito de sujeto especial o delicta propia. Para saber quién es "el obligado" deberá acudirse a los códigos fiscales provinciales a fin de determinar los contribuyentes y los*

---

<sup>12</sup> Villegas, Héctor B. – "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" – Publicación: Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, 5º edición, (págs.. 537 y ss.)

<sup>13</sup> Damarco, Jorge H. – "La modificación del texto del artículo 20 de la ley 24.769" - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

*responsables por deuda ajena que pueden entrar en el círculo de autores. Nuevamente, aparecerán los problemas para determinar la autoría y participación que hemos reseñado en otra oportunidad.”<sup>14</sup>*

A su vez Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi opinan que *“La figura de evasión fiscal requiere de una maniobra ardidosa y un resultado que, en definitiva, implica que el contribuyente no ingresa la obligación tributaria que debía al Fisco, sino una menor, precisamente como consecuencia del ardid desplegado, cuyo objetivo es llevar a engaño al Fisco.”<sup>15</sup>*

Para el Dr. Guillermo Orce y el Dr. Gustavo Trovato, en la figura contemplada en el artículo 1 es necesario que el Estado haya sufrido un perjuicio -igual que en la estafa común -, ya que para que exista la estafa debe haber una disposición patrimonial perjudicial. El simple “no pago” no debería acarrear una sanción penal.<sup>16</sup>

#### b) Evasión Agravada

La evasión agravada la hallamos dentro del artículo 2 de la Ley en cuestión. En dicho artículo también encontramos una actualización de los montos del impuesto evadido a \$4.000.000, en el inciso a); y a \$800.000 en los incisos b) y c).

En la parte final del artículo 2, converge un nuevo inciso, el cual no consigna importe alguno de las facturas o documentos falsos. Podría suponerse que el mismo es de \$400.000, por la remisión que hace el artículo 2 al artículo 1 (*“...cuando en el caso del artículo 1º...”*), pero la realidad es que la redacción nos deja varias dudas.

Esteban Semachowicz considera que de esta línea de interpretación *“...se desprende que el legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación la utilización de facturas o documentación apócrifa, sin importar el efectivo daño al bien jurídico, en términos de impuesto evadido. La reforma está enfocada a determinar*

---

<sup>14</sup> Retegui, Alejandro “Delitos tributarios de impuestos provinciales” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012

<sup>15</sup> Bertazza, Humberto J. y Marconi, Norberto J. – “La evasión fiscal y la simulación dolosa de pagos” – Publicación: Práctica Profesional 23/11/2012, 14

<sup>16</sup> Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo – “Evasión” - Derecho Penal Tributario – Maestría en Derecho Tributario – Universidad Torcuato Di Tella – 23/08/2010

*la pena desde una perspectiva de prevención general positiva, es decir con la intención de funcionar como medio disuasivo.*<sup>17</sup>

### 2.1.2) Aprovechamiento indebido de subsidios

La nueva ley introduce dos modificaciones, por un lado incorporó el aprovechamiento indebido y fraudulento de subsidios y beneficios fiscales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por el otro se elevaron los montos objeto de punibilidad a \$400.000 en un ejercicio anual.

¿A qué nos referimos con aprovechamiento indebido? Alejandro Retegui define a la conducta fraudulenta como a aquella que *“...consiste en percibir de manera gratuita aportes económicos no reintegrables, de origen presupuestario público y de naturaleza tributaria, en razón de una actividad promovida. El Estado provincial efectuará un gasto publico provocado por el falseamiento del particular sobre las condiciones positivas o negativas del beneficio.*”<sup>18</sup>

Esto quiere decir que según Esteban Semachowicz el Estado efectúa *“...una disposición o desplazamiento patrimonial disminuyendo sus arcas para trasladarle al contribuyente la cantidad de dinero indebidamente solicitada.*”<sup>19</sup>

### 2.1.3) Obtención fraudulenta de Beneficios Fiscales

La ley enumera los beneficios, tales como exenciones, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro y recupero o devolución tributaria, no especificando la cuantía del beneficio fiscal obtenido.

Cada provincia y, en su caso, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen en sus códigos tributarios específicamente individualizados los beneficios fiscales y de que manera se puede acceder a ellos, por lo cual no será igual en todos los casos. Algunos se disfrutarán de pleno derecho y otros no; éstos últimos serán aquellos que

---

<sup>17</sup> Semachowicz, Esteban D. – “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario” – Publicación: Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Boletín XXXIII Febrero 2012

<sup>18</sup> Retegui, Alejandro “Delitos tributarios de impuestos provinciales” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012

<sup>19</sup> Semachowicz, Esteban D. – “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario” – Publicación: Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Boletín XXXIII Febrero 2012

deberán cumplir ciertos requisitos para que se los reconozca mediante un acto expreso.

#### 2.1.4) Apropiación indebida de tributos

¿De que hablamos cuando decimos “apropiación indebida de tributos? Claramente estamos frente a un delito grave, en el cual, el agente de retención o de percepción retiene en su poder dinero doblemente ajeno, teniendo en cuenta que en primer término esas sumas han sido conseguidas de los contribuyente a cuenta del tributo debido, para que a partir de ese momento y en segundo término, pasen a pertenecer al Estado.

Graciela Canido expresa que “...*Basta la retención más allá del plazo legal, no se requiere ardíd, engaño o propósito.*”, ya que los mismos forman parte de la propia conducta de quedarse con dinero ajeno.<sup>20</sup>

La figura delictuosa que nos compete la hallamos en el artículo 6 de la Ley Penal Tributaria, en la cual también se ha elevado el monto objetivo de punibilidad de \$ 10.000 a \$ 40.000.

Por otro lado, en esta oportunidad también se incluyó dentro del tipo, las retenciones y percepciones de impuestos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por ello, para que dicha norma se aplique correctamente, la figura en cuestión debería complementarse con los ordenamientos de las diferentes jurisdicciones, ya que los mismos establecen diversos regímenes de retención, percepción y recaudación, como así también quienes son los sujetos obligados, los sujetos pasibles, las bases, alícuotas, plazos, y demás conceptos.

Para finalizar, Esteban Semachowicz afirma que “...*si el contribuyente es agente de retención de ingresos brutos de dos provincias, deberían sumarse los importes retenidos para verificar si supera el monto objetivo, ya que se trata del mismo tributo.*”<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Canido, Graciela – “Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ley Penal Tributaria” – Publicación: IMP2012-12, 35

<sup>21</sup> Semachowicz, Esteban D. – “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario” – Publicación: Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Boletín XXXIII Febrero 2012

## 2.2) DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Repasaré brevemente este punto, en el cual nos encontramos con delitos ya tratados como la Evasión Simple y la Evasión Agravada. En el primer caso, se observan dos modificaciones, por un lado se ha elevado el monto objetivo de punibilidad a \$80.000 y por el otro se reemplaza “por cada período” por “por cada mes”.

Para finalizar podemos notar que en el artículo 9, que trata la Apropiación indebida de recursos de la seguridad social, también se advierten dos modificaciones, en primer lugar, la inclusión de la tutela de los Fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tema central de este trabajo; y por otro lado, se ha elevado el monto objetivo de punibilidad de \$10.000 a \$20.000.

## 2.3) DELITOS FISCALES COMUNES

### 2.3.1) Insolvencia Fiscal Fraudulenta

La Real Academia Española define a la Insolvencia como la *“falta de solvencia, incapacidad de pagar una deuda”*.<sup>22</sup>

Según el artículo 10 de la Ley Penal Tributaria, en este punto se castiga a quien provocare o agravare la insolvencia propia o ajena con el fin de frustrar en todo o en parte el cumplimiento de obligaciones, en el caso que se hubiera tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias.

### 2.3.2) Simulación dolosa de pago

El concepto de Simulación proviene del latín *simulatio*. El verbo simular puede definirse como imitar o fingir lo que no es.

---

<sup>22</sup> <http://www.rae.es> Real Academia Española

La conducta delictuosa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 11 de la Ley mencionada, es la representación del pago, en el sentido de simulación, ya sea total o parcial, mediante instrumentos falsos o cualquier otro ardid o engaño de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniaria.

En un fallo reciente proveniente del Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Tierra del Fuego ("Suchowolski, Ricardo y otros", Cámara Federal de Casación Penal, Sala III, Causa N° 13450 del 21/6/12) se sostuvo que para que se configure el tipo penal objeto del presente análisis, se requiere de un ardid o engaño de la misma naturaleza y características que el previsto para la evasión simple. El mismo tribunal explica que la diferencia del tipo penal del artículo 11 de la Ley Penal Tributaria es que la maniobra es utilizada con el fin de simular el pago de la obligación tributaria, mientras que por otro lado, en el caso de la evasión del artículo 1º de la ley, se refiere a cualquier acto que busque ese fin, de una forma más genérica.

### 2.3.3) Alteración dolosa de registros

En primer lugar, el artículo 12 de la Ley objeto de análisis, establece la pena de prisión para quien alterare de cualquier modo los registros o soportes documentales o informáticos del fisco, con el fin de disimular la real situación fiscal de un obligado. Por otro lado, artículo 12 bis de la misma ley, pena la adulteración de los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

El punto en común en ambos artículos es la existencia de un propósito, fin o aspiración.



---

## CAPITULO III

---

### LOS PRINCIPALES TRIBUTOS PROVINCIALES Y DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Giuliani Fonrouge afirmaba que podía definirse a los tributos como *“...una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de Imperio, que da lugar a relaciones de derecho público.”*<sup>23</sup>

Dentro de la esfera de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires nos encontramos frente a diferentes tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A modo de ejemplo, algunos de ellos son: Impuesto de Sellos, Impuestos empadronados como automotores y sobre la propiedad, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Tasas de Alumbrado, barrido y limpieza, etc.

En esta oportunidad expondré un breve análisis sobre los tributos de mayor trascendencia, como ser:

#### 3.1) IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Este tributo es el de mayor relevancia dentro del ámbito provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como consecuencia de su importancia recaudatoria.

Para que se configure el respectivo hecho imponible deben debemos encontrarnos frente a ciertos requisitos. En primer lugar para que la actividad que se desarrolla sea gravada la misma debe ser ejercida a título oneroso.

Por otro lado la misma debe ser una actividad habitual. El Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires (Texto Ordenado 2012) en su artículo 151 explica que *“La habitualidad esta determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica”*. Es necesario aclarar que *“...El ejercicio en forma discontinua o*

---

<sup>23</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M - “Derecho Financiero” – Publicación: 4º edición actualizada por Navarrine y Asorey, t.1 (pág. 309)

*variable de actividades gravadas, no hace perder al sujeto pasivo del gravamen su calidad de contribuyente”.*

En relación al elemento subjetivo, el Código Fiscal mencionado claramente dice: *“...cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otros de similar naturaleza)...”*

Alejandro Retegui se expide sobre este ítem: *“En cuanto a los sujetos pasivos de la obligación, deberán estarse a cada legislación en particular. Generalmente, los contribuyentes de ingresos brutos son las personas físicas y jurídicas, los patrimonios de afectación específica (por ejemplo, un fideicomiso), los convenios de colaboración empresarial (por ejemplo, una UTE). También debemos tener presentes a los responsables por deuda ajena (por ejemplo, administradores, apoderados, herederos, etc.). Las normas de cada tributo se complementan con las definiciones generales sobre los sujetos pasivos y responsables contenidas en la primera parte de los códigos fiscales provinciales.”<sup>24</sup>*

Asimismo, esta actividad, habitual y a título oneroso debe darse en el marco del territorio de una Provincia o dentro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, caso contrario, si nos encontráramos con un mismo sujeto desarrollando dicha actividad, como un proceso único, en diferentes provincias, le corresponde ajustarse a las reglas tributarias del Convenio Multilateral.

Para profundizar quizás un poco más, Bulit Goñi explica que la base imponible de este impuesto son los ingresos devengados o percibidos derivados de la actividad habitual, es decir, como contraprestación o retribución de la actividad sujeta a impuesto, con las exclusiones y bases especiales que prescriben las legislaciones de cada Provincia.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Retegui, Alejandro - “Delitos tributarios de impuestos provinciales” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012

<sup>25</sup> Bulit Goñi, Enrique – “ Impuesto sobre los Ingresos Brutos” – Publicación: Desalma, Buenos Aires - 1986

Por último, centrándonos en el aspecto temporal del tributo podemos decir que el mismo puede ser calificado de “periódico”, ya que el período fiscal respeta la regla de la anualidad –año calendario.

### 3.2) IMPUESTO DE SELLOS

En segundo lugar nos enfrentamos al Impuesto de Sellos. El mismo, según nuestro Código Fiscal (Texto Ordenado 2012) en su artículo N° 379 grava los actos y contratos de carácter oneroso.

Su denominación es un tanto curiosa, el Dr. Dino Jarach manifiesta que la denominación “sellos” proviene del modo de recaudar el impuesto, “mediante la anulación o el empleo de estampillas fiscales o bien de papel sellado o timbrado o su reposición, posterior o mediante máquinas selladoras”.<sup>26</sup>

Por su parte, Catalina García Vizcaíno se refiere al mismo como un típico impuesto a la circulación jurídica, “...*indirecto (grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva), real, formal y local. La falta de pago del impuesto no afecta la validez jurídica de los actos instrumentados.*”<sup>27</sup>

Asimismo cuando la autora menciona el carácter “local” del tributo, se esta involucrando directamente con las facultades no delegadas por las provincias al gobierno federal.

Por otro lado, muchos autores califican a este impuesto como “instantáneo”, haciendo referencia a cuando se genera la obligación, simplemente al momento de formalización o celebración de los instrumentos.

A su vez, situándonos en el aspecto espacial del tributo, Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C<sup>28</sup>, explican que dicho impuesto instrumental es aplicable a los actos que se otorguen dentro del territorio de una provincia, y a aquellos que, aún siendo celebrados fuera de alguna de ellas, posean efecto en la misma. Lo antedicho

---

<sup>26</sup> Jarach, Dino – “Curso Superior de Derecho Tributario” – Publicación: Ed. Cima, Buenos Aires, T. II (pág. 219)

<sup>27</sup> García Vizcaíno, Catalina – “Derecho Tributario – El derecho tributario vigente, análisis de las legislación, doctrina y jurisprudencia” - Publicación: ED. Lexisnexis (2005) tomo 3 parte especial, pag 569.

<sup>28</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: “Impuestos a la circulación económica” - Publicación: Depalma - Bs. As. - 1981 - pág. 26

se encuentra estrechamente relacionado con lo que tradicionalmente sucedía: no solo se gravaba por el lugar de donde se realizaban los actos, sino también si éstos debían ser ejecutados o cumplidos dentro de la jurisdicción impositora.

Algo importante para destacar es la insistencia de gran parte de la doctrina en señalar el carácter instrumental del tributo. Con relación a ello, Vicente Oscar Díaz explica que *“...toda vez que una ley fiscal declara impondibles en este gravamen ciertos actos, contratos u operaciones, los instrumentos que los exteriorizan sólo pueden ser considerados, a los fines del impuesto, en cuanto a aquellos hechos voluntarios del hombre (artículos 896 y 897 del Código Civil), que se hayan manifestado objetivamente por medio del hecho exterior que muestre esa voluntad (artículo 913 del Código Civil); mediante la observancia de las formalidades exclusivamente admitidas como expresión de voluntad (artículo 916 del Código Civil).”*<sup>29</sup>

Que para mejor entendimiento, hoy en día la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos explica que *“...se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones.”*<sup>30</sup>

Para finalizar la base imponible según Retegui *“...surge de los valores consignados en el instrumento y, en su caso, de la estimación que efectúan los contribuyentes cuando el monto es indeterminado.”* Es cierto que para determinados actos existen bases especiales, cuyas alícuota podemos encontrarlas en la ley tarifaria del año que corresponda.<sup>31</sup>

### 3.3) IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES INMOBILIARIAS

Nos encontramos frente a los tributos más antiguos, mediante los cuales se ha gravado a lo largo de los años, a quienes poseen el dominio o la posesión a título de propietario de inmuebles tanto urbanos como rurales.

---

<sup>29</sup> Díaz, Vicente Oscar – “Impuesto de Sellos. La relevancia tributaria del negocio jurídico instrumentado” 3era edición – Publicación: Ed. ERREPAR (2009) pag. 6

<sup>30</sup> <http://www.agip.gov.ar>

<sup>31</sup> Retegui, Alejandro - “Delitos tributarios de impuestos provinciales” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012

Salomón Wilhelm explica que tradicionalmente el impuesto inmobiliario en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, fue recaudado por la Nación. Esto es importante destacar ya que la particularidad de los Impuestos Inmobiliarios, es que es son tributos de naturaleza real y de carácter directo, y por lo tanto local.<sup>32</sup>

Según algunos autores, estaríamos frente a un tributo “instantáneo”, sin embargo la mayoría de la doctrina concuerda con que es un impuesto que se paga anualmente.

Por último respecto a la base imponible, debemos avocarnos a la valuación fiscal que fija el catastro local. Esto mismo explica Dino Jarach cuando menciona “...el relevamiento de las propiedades con sus elementos de individualización física (superficie, linderos, ubicación), sus connotaciones jurídicas (existencias de derechos reales, regímenes de arrendamiento o de aparcería rural) y su valor económico conforme a la pauta de valuación establecidas en las leyes de la materia (por caracteres de la tierra, mejoras, fines de su explotación) Es Importante asegurar la igualdad entre los distintos inmuebles con iguales características económicas (equidad horizontal), la revisión periódica de los avalúos y la homogeneidad de los criterios de valuación.”<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Wilhelm, Salomón – “Recursos municipales” – Publicación: Macchi, Buenos Aires, 1970, (pág. 155)

<sup>33</sup> Jarach, Dino – “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” - Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1985, (pág. 698)

---

## CAPÍTULO IV

---

### TIPOS DE LEYES

El Congreso dentro de sus atribuciones y funciones, tiene una tarea principal, la de legislar, dando lugar a la creación de tres clases de normas. La clasificación de las leyes emanadas del Congreso Nacional, está estrechamente vinculada con cual haya sido la facultad ejercida al momento de su sanción, lo que pasará a determinar si estamos frente a una ley de derecho común, federal o de carácter local.

#### 4.1) NORMAS DE DERECHO COMÚN

El inciso 12 del Artículo 75 de la Constitución Nacional establece que le corresponde al Congreso *“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, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina; así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados.”*<sup>34</sup>

Dichas leyes rigen en todo el territorio de la República Argentina, pero en cada provincia son aplicadas por los tribunales ordinarios (aunque en sede capitalina subsista la nacional con relación al derecho privado y en forma parcial en cuanto a la materia penal)

Respecto a estas leyes, La corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que las mismas no tienen la facultad de alterar la autonomía de las Provincias sobre las facultades reservadas a ellas.

---

<sup>34</sup> Constitución Nacional Argentina

Como bien explica María Angélica Gelli *“la codificación implica el intento de ordenar en un solo cuerpo legal, racional y consistentemente, una determinada materia, a fin de evitar contradicciones y lagunas jurídicas”*<sup>35</sup>

#### 4.2) NORMAS FEDERALES

A diferencia de lo que ocurre con las normas precedentes, sobre este tipo de leyes conocen los tribunales federales de todo el país. La corte Nacional las ha llamado en diferentes oportunidades como “leyes generales de la Nación” o “leyes especiales del Congreso”, precisamente por ser leyes de observancia general.<sup>36</sup>

Oderigo explica que *“El derecho especial no es materia propia de los códigos, porque su legislación por el Congreso no deriva del (...) inc. 11 (hoy 12) del art. 67 (hoy 75), sino de su inc. 28 (hoy 32) por el cual se lo faculta para hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina”*<sup>37</sup>

Néstor Sagüés opina respecto a la ley federal que *“...tiene por objeto regular los poderes federales y sus competencias en la prosecución de fines federales (no de derecho común o de derecho local)...”*<sup>38</sup>

Las leyes federales en general se enfocan en temas que puede resultar variados, siendo por razón tanto del lugar, como de las personas o de la materia.

#### 4.3) NORMAS LOCALES

Díaz Ortiz distingue *“...El derecho local es el reservado a las provincias en cuanto las mismas, en la medida del poder constitucional no delegado al Gobierno*

---

<sup>35</sup> Gelli, María Angélica – “Constitución Nacional Argentina – Comentada y Concordada” – 3º Ed. Publicación: La Ley, Buenos Aires 2006, ISBN: 987-03-0617-9 (Pág. 669)

<sup>36</sup> CSJN, “Fallos”: 132:124 y 247:277

<sup>37</sup> Díaz Ortiz, José A. y Sferco, José M. – “Cuestionamientos Constitucionales a la reforma de la ley penal tributaria – Publicación: LA LEY 03/08/2012 , 1 • IMP 2012-9 , 5

<sup>38</sup> Sagüés, Néstor P. – “Elementos de derecho constitucional” – Publicación: 3ª. Ed. Ed. Astrea – Buenos Aires, 1999 – T. II (pág. 117)

*Federal, se dan sus propias instituciones y se rigen por ellas. Obviamente, la competencia jurisdiccional judicial tiene base en los propios tribunales locales*<sup>39</sup>

Asimismo es de interés destacar que el carácter que vaya a tener la norma (común, federal o local) dependerá de cual haya sido la potestad ejercida al sancionarla. A su vez es posible que en un mismo cuerpo legal coexista normativa de los tres tipos antes mencionados, esto quiere decir que nos encontramos frente a un texto legal mixto, ya sea por su naturaleza, que puede guiarnos hacia diversas interpretaciones o por los preceptos que contiene.

---

<sup>39</sup> Díaz Ortiz, José A. y Sferco, José M. – “Cuestionamientos Constitucionales a la reforma de la ley penal tributaria – Publicación: LA LEY 03/08/2012 , 1 • IMP 2012-9 , 5



---

## CAPITULO V

---

### INCONSTITUCIONALIDAD DE LA APLICACIÓN DE LA NUEVA LEY PENAL TRIBUTARIA SOBRE LAS HACIENDAS LOCALES

#### 5.1) FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES

##### 5.1.1) Breves Referencias

Solo a modo de introducción me gustaría resaltar que cuando hablamos de cuestiones constitucionales, y específicamente en este caso, directamente vinculados con el universo tributario, debemos citar a Enrique G. Bulit Goñi quien explica que: *“...En las relaciones del derecho tributario con otras ramas del derecho, se discute acerca de la precedencia en la denominación – si penal tributario o tributario penal, si procesal tributario o tributario procesal, si internacional tributario o tributario internacional, etc.-, y sobre la mayor o menos invasión que las normas y los principios de esas otras ramas harán dentro del campo tributario propio” pero “ello no ha de ocurrir en sus relaciones con el derecho constitucional; inexorablemente se ha de hablar de derecho constitucional tributario, y no a la inversa, y se habrá de admitir no sólo la influencia sino más bien la prevaencia de las regulaciones y los principios constitucionales, en ambos casos dada la supremacía del primero como derivada de la Constitución .”*<sup>40</sup>

##### 5.1.2) Federalismo

Para comprender mejor los aciertos y desaciertos en las interpretaciones de nuestra Carta Magna, pasaré a exponer los artículos de la misma que dan relevancia al tema de debate:

Ya en su primer artículo nuestra Constitución Nacional establece la forma de estado y de gobierno que va a adoptar nuestro país: *“La Nación Argentina adopta para*

---

<sup>40</sup> Bulit Goñi, Enrique G. - Estudios de Derecho Constitucional Tributario – Publicación: Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1994 // I.S.B.N: 950-14-0776-4 (Pag. 43)

*su gobierno la forma representativa republicana federal, según lo establece la presente Constitución.*<sup>41</sup>

Cuando hablamos de Federalismo en nuestra tierra, nos referimos a un solo principio: “Un solo territorio para un solo pueblo” y cuando decimos Estado Federal nos referimos a un ente complejo, el cual de acuerdo a Manuel López Varela, esta compuesto de diversas “...*partes autonómicas, alejándose tanto de la unidad absoluta que excluye toda diversificación política, como la de noción de confederación, que no es más que una relación entre partes que tienen por sí una personalidad clara, de finida y soberana.*”<sup>42</sup>

Como es de nuestro conocimiento, la Argentina adoptó el sistema Federal, de los Estados Unidos, país que incorporó el Federalismo en su Constitución el 17 de Septiembre de 1787. En dicho país existían entonces unidades políticas independientes que en el año mencionado precedentemente se unieron formando un único Estado Federal.

El Estado Federal Argentino no se parece al de los Estados Unidos, en cuanto éste ha nacido de un pacto entre el pueblo de los diferentes Estados, más si podemos sostener que en ambos sistemas federales los Estados, o provincias en nuestro caso, conservan todos los poderes que no delegaron a la Nación.

El Dr. Pablo Revilla entiende que quienes impactaron la división de poderes dentro de nuestra Constitución – tanto en lo territorial (federal) como en lo funcional (republicano) – “...*buscaron positivamente eliminar las disputas y erradicar las controversias que estancaron el país durante el período 1810-1853*”.<sup>43</sup> En aquella oportunidad, el entonces artículo 64 inciso 11, actual artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional fue debatido en la sesión del 28 de abril de 1853 con motivo de efectuar un profundo análisis respecto a la delegación de las facultades al Congreso de la Nación.

Cuando nos referimos a forma de estado “Federal” estamos hablando de una descentralización política, en la cual existe más de un centro con la atribución de crear

---

<sup>41</sup> Constitución Nacional Argentina

<sup>42</sup> López Varela, Manuel – “El Régimen Impositivo Argentino” – Publicación: Librería y Casa Editora de Jesús Ménolez e Hijo, Buenos Ares, 1925

<sup>43</sup> Revilla, Pablo – “La cláusula de los códigos y la autonomía del derecho tributario provincial” – Publicación: Práctica Profesional 25/01/2012, 38

derecho. Asimismo podemos definirla como *“aquella forma de Estado en la cual el poder se descentraliza territorialmente en entidades políticas autónomas e independientes una de otra, pero que delegan la soberanía en un gobierno central”*.<sup>44</sup>

Rodolfo Spisso declara que dentro del esquema ideal del régimen federal, también observado por José Osvaldo Casas en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, coexisten dos fuerzas: *“...una fuerza centrípeta ejercida por la Nación, e impuesta por el papel protagónico de la políticas nacionales, en orden a impulsar el desarrollo, que responde a la idea de que es impensable que las provincias o municipalidades puedan realizarse aisladamente y al margen del proyecto nacional; y una fuerza centrífuga, impulsada por los gobiernos locales, que más allá de su identificación con los objetivos de la Nación, aspiran a tener una mayor participación en la elaboración y ejecución de aquellas políticas, persiguiendo muchas veces intereses contrapuestos con lo de ésta, todo lo cual configura una situación extremadamente compleja, en que la materialización de las finalidades comunes se visualiza como de difícil consecución.”*<sup>45</sup>

La Corte también se ha manifestado respecto a este tema en diversas ocasiones, verbigracia: *“la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo; no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de Estados indestructibles (arts. 13 y 67, inc. 14 C.N.)”*<sup>46</sup>

## 5.2) AUTONOMÍA DE LAS PROVINCIAS

### 5.2.1) Aspectos Generales

Es importante destacar los siguientes conceptos para tener una mayor claridad sobre el tema de interés: En nuestro país las provincias son autónomas, pero no son soberanas. La soberanía es aquel poder que no reconocer ningún orden superior, mientras que la autonomía es aquel poder que tiene la capacidad de crear sus normas, pero sabiendo que no son supremas ni independientes frente a la voluntad del gobierno federal.

---

<sup>44</sup> “Guía de Estudio: Constitucional” – Editorial Estudio 3ed. Buenos Aires, 2006 – ISBN 950-897-153-3

<sup>45</sup> Spisso, Rodolfo R. – “Derecho Constitucional Tributario” – Publicación: 4a. ed. – Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009 (Pág. 64)

<sup>46</sup> C.S.J., 2/6/37, “Bressani, Carlos H., y otros c. Prov. De Mendoza”, “Fallos”, t. 178-9.

Por otro lado también podemos hacer referencia a las diferencias entre el concepto de autonomía y el de autarquía. Según Horacio A. García Belsunce el concepto de Autonomía: *“...supone un poder de legislación propio y originario, que algunos llaman poder constituyente. Es la facultad de darse sus propias instituciones y de gobernarse por ellas. Autarquía, en cambio, significa poder de administración delegado que, por el contrario, supone que no hay facultades constituyentes o legislativas originarias y propias. El ente autárquico tiene atribuciones para administrarse a sí mismo, pero de acuerdo con una norma que le es impuesta, pues el ente no tiene poderes para dictar dicha norma o ley.”* Asimismo, continúa citando al Dr. Marienhoff quién expresa que *“...lo que caracteriza al ente autónomo y lo diferencia del ente autárquico, no es la extensión de las atribuciones, sino el origen de las mismas y que éstas sea propias del ente.”*<sup>47</sup>

Es por lo explicado precedentemente que podemos afirmar que las provincias son entes autónomos, cuyo poder de legislación se encuentra consagrado en nuestra propia Constitución Nacional.

Por otro lado, podemos pensar que cuando los constituyentes eligieron el sistema federal tuvieron la intención de garantizarles a las provincias un tratamiento igualitario frente a un gobierno central, el cual no tuviera la oportunidad de efectuar diferencias entre una u otras provincias.

Frente a la estructura federal de nuestro país, podemos identificar potestades originarias de las provincias que han delegado a la Nación, aquellas que no han reservado para sí ni para las cuales han acordado un régimen concurrente.<sup>48</sup>

Ya en tiempos lejanos Juan Bautista Alberdi decía: *“Como no es discrecional o arbitraria la porción de poder o derecho que las provincias delegan al estado compuesto de todas ellas, importa conocer cuáles son las reglas que determinan la naturaleza, facultad, objetos y extensión de ese poder delegado necesariamente. Estas reglas se derivan de la necesidad que tienen las provincias de formar y componer un solo Estado para el gobierno y administración de ciertos objetos y ramos, que no podrían conducir aislada y parcialmente sino con daño y menoscabo de cada*

---

<sup>47</sup> García Belsunce, Horacio – *“La Autonomía de los municipios provinciales en la reforma constitucional de 1994”*, Publicación: *Publicaciones de Derecho Tributario*, Tomo XII- Nº 72, 1996

<sup>48</sup> González Olivi, Jimena – *“Algunas cuestiones respecto de la tutela penal de las haciendas locales”*- Publicación: *Práctica Profesional* 23/11/2012, 32

*una... Si por regla general corresponde al derecho de la Confederación, claro está que con conocer esto último, tendremos conocido lo que es del dominio de la Provincia...*<sup>49</sup>

Cuando decimos que las provincias han delegado fundamentalmente ese poder originario que les pertenecía deberíamos explicar que se entiende por delegar. Según el diccionario de la Real Academia Española Delegar es la acción de “...dar una persona a otra la jurisdicción que tiene por su dignidad u oficio, para que haga sus veces o conferirle su representación”.<sup>50</sup>

Asimismo el Dr. Horacio A. García Belsunce, para explicar este tema cita a Bielsa (Rafael Bielsa, Estudios de derecho Público, 1952, t. III, p. 255), que ha dicho: “*hay delegación cuando una persona o a un órgano se remite una atribución, misión o encargo, para hacer lo que el delegante debería hacer, pero que por razones de conveniencia o necesidad no hace.*”<sup>51</sup>

En los comienzos de la estructuración política de nuestro país, las provincias poseían el poder denominado “originario”, el cual, con motivo de las sucesivas reformas constitucionales y pactos suscriptos, las provincias delegaron dicho poder fundamentalmente a la Nación. Roca aclara que “...ese poder originario tiene la particularidad de ser indefinido, es decir que no tiene límites temporales, mientras que el delegado es determinado y expreso (el poder delegado para imponer tributos directos, por ejemplo el impuesto a las ganancias).” “...En este marco, la Nación recibió de las Provincias la potestad de dictar los Códigos de fondo (Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería y del Trabajo y Seguridad Social). A esta legislación se la denomina “legislación común” [art. 75, inc. 12), Constitución Nacional].”<sup>52</sup>

Teniendo en cuenta esto, queda claro que la autonomía de las provincias se creó como consecuencia de la existencia de los poderes que no fueron delegados a la Nación.

---

<sup>49</sup> Alberdi, Juan Bautista – “Derecho público provincial argentino” – Publicación: Ed. Ciudad Argentina – Buenos Aires – 1998 – (págs. 15/16)

<sup>50</sup> <http://www.rae.es> Real Academia Española

<sup>51</sup> García Belsunce, Horacio A. - “Estudios de Derecho Constitucional Tributario – Publicación: Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1994 // I.S.B.N: 950-14-0776-4 (PAG. 1)

<sup>52</sup> Roca, Carlos. “Potestad de la ley 24.769 sobre haciendas provinciales en material penal” – Publicación: Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) Boletín IV Diciembre 2012.

Existen países, tales como Canadá y Sud África que han adoptado también sistemas federales, pero en los cuales la regla es inversa a la practicada en la Argentina. Aquí como mencioné en apartados anteriores las provincias conservan los poderes no delgados al Estado Nacional, mientras en el los países señalados la regla es: *“...el Dominio o la Unión conservan todos los poderes que no hayan sido delegados a las provincias.”*<sup>53</sup>

Ahora bien, es importante aclarar que si bien la facultad para dictar los códigos sustantivos constituye una competencia delegada exclusivamente al Congreso de la Nación, GELLI manifiesta que *“...ello no impide que conforme interpretación constante de la Corte Suprema las provincias ejerzan sobre la materia, el poder de policía de seguridad, moralidad y salubridad.”*<sup>54</sup>

Diversas discusiones han surgido en el marco de esta delegación efectuada por las provincias en el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, que trataron de desentrañar si el derecho común dictado por nuestro Congreso, en ejercicio de las facultades conferidas, podría intrometerse en los aspectos tributarios propios de las provincias.

El Dr. Pablo Revilla plantea la existencia de tres posturas relacionadas con el punto precedente: iuspublicistas, iusprivatistas y una tercera posición, que da lugar a la preeminencias del derecho común solo cuando se refiere a ‘principios basales’ de las normas. En esta oportunidad, a su vez, Revilla da su opinión: *“...debe desentrañarse la regla fijada por el constituyente en esta materia, que no se encuentra en el marco indeterminado de los ‘principios basales’ o los ‘principios generales del derecho’, sino en la clara distribución de competencias...”* *“...En mi parecer, el sometimiento del gobierno de la provincia a la legislación nacional uniforme no debe admitir matices porque, como enseña Webster, ‘Una cuestión de poder constitucional, difícilmente puede hacérsela depender de una cuestión más o menos’ (Webster, por el demandante, su alegato en "Mc. Culloch c/State of Maryland", 4 Wheat. 316, en U.S.Supreme Court Reports, ed. Lawyer’s 1901, vol. 14/17, p. 579)...”*<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> López Varela, Manuel – “El Régimen Impositivo Argentino” – Publicación: Librería y Casa Editora de Jesús Ménolez e Hijo, Buenos Ares, 1925

<sup>54</sup> Gelli, María Angélica – “Constitución Nacional Argentina – Comentada y Concordada” – 3º Ed. Publicación: La Ley, Buenos Aires 2006, ISBN: 987-03-0617-9 (Pág. 670)

<sup>55</sup> Revilla, Pablo – “La cláusula de los códigos y la autonomía del derecho tributario provincial” – Publicación: Práctica Profesional 25/01/2012, 38

## 5.2.2) Autonomía de las Provincias en materia tributaria

Sobre este punto Alejandro Retegui explica *“Las Provincias poseen la facultad para establecer sus propios tributos y las formas de recaudación, percepción, fiscalización y determinación de ellos. Las normas tributarias sustantivas y formales se encuentran compendiadas, por lo general, en los códigos fiscales y en las leyes tarifarias anuales sancionados por las legislaturas locales. A su vez, los organismos de recaudación de cada jurisdicción reglamentan las leyes tributarias, de manera tal que nos encontramos ante veinticuatro sistemas impositivos distintos conformados por una multiplicidad de leyes y reglamentos tributarios locales.”*<sup>56</sup>

Las provincias tienen derecho a imponer tributos y recaudarlos, como a establecer impuestos bajo su jurisdicción, adoptando las formalidades de percepción que estimen correspondientes sin intervención alguna de organismo extraño, tal como lo señala la Corte Suprema en diversos fallos: *“...A título general, debe recordarse que, de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos: 304:186, entre muchos otros)...”*

*“...Ello sentado, y como lo tiene dicho esta corte desde antiguo, es indudable la facultad de la provincias de ‘darse leyes y ordenanzas de impuestos locales...y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 (actual artículo 126) de la Constitución Nacional’, toda vez que, ‘entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña’ (Fallos: 7:373; 137:212; 105:273; 150:419; 235:57; 51:349; 114:282; 178:308; entre muchos otros)...”*<sup>57</sup>

Asimismo el Dr. Juan Carlos Luqui explica que: *“...los poderes reservados por las provincias en materia tributaria no tienen otras limitaciones que las siguientes: 1) respecto de las garantías constitucionales de los contribuyentes; 2) respecto de los poderes delegados al gobierno federal expresa o implícitamente; y 3) respecto de las garantías federales. Respetando esas limitaciones, el poder tributario de las provincias*

---

<sup>56</sup> Retegui, Alejandro “Delitos tributarios de impuestos provinciales” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012

<sup>57</sup> “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Chascomús” – CSJN – 18/04/1997 – Fallos: 320:619, entre muchos otros

es tan 'soberano' como el de la misma Nación dentro de su competencia. ('Fallos1, t. 184, p.630)".<sup>58</sup>

Siguiendo las ideas que venimos desarrollando, el Dr. Pablo Revilla relata otros momentos en los cuales la Corte también expresó sobre el asunto que "...los actos de las legislaturas provinciales – destinados a imponer contribuciones y percibirlos – no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por éstas últimas." (Fallos: 3:131; 302:1181; 320:619; entre otros).<sup>59</sup>

A su vez nuestra Carta Magna establece en su artículo 75 inciso 2), en forma diferente a lo que establecía el artículo 67 inciso 2) de la Constitución de 1853, la atribución del Congreso de imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, y asimismo, la facultad de éstas de legislar sobre impuestos directos.

Por todo lo expuesto es que José M. Sferco declara que "...no resulta objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuesto y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 – hoy art. 126- de la Constitución Nacional, lo cual incluye la creación de tributos, elección de objetos imposables y formalidades de percepción, sin intervención de autoridad extraña..."<sup>60</sup>

Es indiscutible que existen derechos contemplados por los artículos 121 a 125 de nuestra Carta Magna, y hay uno que es esencial para los estados provinciales: el derecho a imponer tributos y recaudarlos sin participación alguna de otra autoridad, considerando únicamente las limitaciones que pueden surgir de la propia letra de la Constitución.

---

<sup>58</sup> Luqui, Juan Carlos – "Derecho Constitucional Tributario" – Publicación: Ediciones Desalma, Buenos Aires 1993 I.S.B.N: 950-14-0730-6 ,( Pag 199)

<sup>59</sup> Revilla, Pablo J. M – "La Ciudad Autónoma de Buenos Aires: la determinación constitucional de sus competencias y la materia tributaria" - Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos. Publicación: 1a. ed. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003 - ISBN: 950-894-407-2. (Pag. 276)

<sup>60</sup> Sferco, José M. – "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" – Publicación: Doctrina Penal Tributaria N° 26



### 5.2.3) Aspectos Procesales

La nueva Ley Penal Tributaria contiene en su texto normativa de carácter procesal tanto para la Nación como para las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

#### a) Autonomía de las provincias para dictar normas procesales

Como explique anteriormente, las provincias no han delegado todo su poder a la Nación, si no que han conservado parte de él, en este caso, han reservado la facultad de sancionar normas procesales que tengan como fin la aplicación de la legislación de fondo por parte de los jueces provinciales.

La ley N° 24.769 puede definir todo lo relativo a los ilícitos tributarios, pero no puede adentrarse en el mundo procesal que será de aplicación de los jueces provinciales. Las figuras contenidas en la nueva Ley Penal Tributaria tales como la denuncia penal, la vinculación entre el proceso administrativo y judicial y la presentación espontánea irrumpen en la autonomía provincial sobre la materia.

De acuerdo a lo que vengo exponiendo, ha quedado claro que las provincias tienen la facultad para darse leyes y ordenanzas relativas a los Impuestos, por lo que relacionando dicho concepto con lo manifestado en los párrafos precedentes nos encontramos en concordancia con lo observado por el Dr. Jorge Haddad: *“...Debe entenderse que resulta ínsito, indispensable y necesario que con la creación de un tributo, cualquiera sea, se establezca la sanción en caso de incumplimiento. En este punto no consideramos la posibilidad de existencia de otras interpretaciones, toda vez que resulta natural que si a la creación de un tributo no se le incorpora la sanción, para la eventualidad del incumplimiento, el resultado previsible es que nadie lo pagaría.”*<sup>61</sup>

#### b) Autonomía en la organización del Poder Judicial

Otro tema importante dentro del aspecto procesal es la organización de los Poderes Judiciales provinciales. Cada provincia posee su propia Constitución en la cual se encuentran regladas todas las cuestiones relativas a competencia y

---

<sup>61</sup> Haddad, Jorge Enrique. “La ley 24.769, penal tributaria y su recepción por la legislación provincial” – Publicación: PET 27/02/2013, 5

organización interna del Poder Judicial, ámbito dentro del cual la Ley Penal Tributaria no puede inmiscuirse, debiendo respetar la autonomía provincial.

c) Reparto de competencias

Ahora bien, para que haya una correcta relación entre el Estado Federal y las Provincias debe existir un correcto reparto de competencias, para lo cual el artículo 121 de la Constitución Nacional establece: *“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.”*<sup>62</sup>

De este texto surge que las provincias delegan ciertos asuntos al Gobierno federal, y se reservan otros. Toda competencia que no es atribuida al Gobierno Federal expresamente, se considera reservada para las provincias, por lo que es cierto que criminalizar la evasión de tributos provinciales, atenta contra las potestades que en concordancia con nuestra Carta Magna poseen los erarios públicos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

María Angélica Gelli explica que *“Todo sistema federal supone la existencia de dos órdenes de poder territorial entre los que se distribuyen atribuciones los estados federados y el Estado central. En esa dirección, el artículo 121 sienta un principio propio de aquel sistema en virtud del cual los poderes delegados por los entes locales en el gobierno federal están taxativamente enunciados en la Constitución. En consecuencia, esas atribuciones delegadas constituyen competencias de excepción, amplias, pero no por eso menos excepcionales.”*<sup>63</sup>

Es cierto, sin embargo que el artículo 121 peca de generalidad, toda vez que podemos encontrar en diferentes artículos de nuestra Constitución Nacional referencias en cuanto a la distribución de atribuciones entre la Nación y las provincias. Algunos de dichos artículos son: artículos 75, 99, 116 y 117 (competencias delegadas en los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial); artículos 5, 75 inciso 12, 122, 129 (reservas hechas por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires); o en su caso el artículo 4 (competencias concurrentes en materia tributaria).

---

<sup>62</sup> Constitución Nacional Argentina

<sup>63</sup> Gelli, María Angélica – “Constitución Nacional Argentina – Comentada y Concordada” – 3º Ed. Publicación: La Ley, Buenos Aires 2006, ISBN: 987-03-0617-9 (pág. 1009)

Observando al artículo 121 de nuestra Carta Magna podemos decir que el mismo contiene la matriz distributiva de competencias, en coherencia con el artículo 126, cuyo texto es el siguiente: *“Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros.”*<sup>64</sup>

Frente a mencionado artículo 126, podemos reconocer entonces que los poderes tributarios que se reservan las provincias, implican la reserva de la relación del derecho público provincial entre los Estados Provinciales y sus ciudadanos.

En la Sesión del día 15 de Diciembre de 2011, el Diputado Ernesto Felix Martínez (Frente Cívico), contrariamente al diputado Gil Lavedra (UCR) quien manifestó su coincidencia con el dictamen que se votaba, expresó *“Quien en nuestra Nación se queda con un poder estatal, ya sea nacional, provincial o municipal, se reserva la potestad persecutoria del Estado en virtud del principio de la inherencia represiva. Las infracciones fiscales que ofenden a las haciendas provinciales no pueden ser objeto de legislación por el Estado nacional atento a que, en relación a las materias tributarias reservadas por las provincias, sólo a éstas les compete legislar en el orden represivo...”*<sup>65</sup> *“...Las provincias mantuvieron para sí, con nivel constitucional, la facultad de legislar sobre impuestos directos – artículos 121 y 126 de la Constitución Nacional- y concurriendo con el Estado Nacional – salvo casos de restringida excepcionalidad”*<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> Constitución Nacional Argentina

<sup>65</sup> Gómez, Teresa - Schweizer, Federico – “Reforma a la ley penal tributaria y previsional. Reflexiones y comparaciones” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR - Febrero 2012

<sup>66</sup> Edwards, Carlos Enrique – “La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

### 5.3) OPINIÓN DE LA DOCTRINA

Paso a exponer lo expresado por diversos autores respecto al tema en cuestión:

- Humberto Bertazza sostiene no se encuentra dentro de las facultades delegadas por las Provincias, la de punir delitos tributarios de orden local, toda vez que ella han conservado tanto la potestad de recaudar sus impuestos como la de sancionar los ilícitos que sobre éstos se comentan, tal como se puede ver reflejado en los diferentes Códigos Tributarios Provinciales.

- Díaz Ortiz por otro lado, afirma que la ley 24769 “...se trata de una ley federal, en la que el bien jurídicamente protegido es la recaudación de los recursos tributarios y a ‘fortiori’ la protección de la hacienda pública nacional cuya legislación es resorte exclusivo del Congreso de la Nación en ejercicio de sus poderes delegados consignados en los incisos 1), 2), 3) y 8) del artículo 75. Como contrapartida, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires .... legislan sobre sus propios tributos en los límites de la ley de coparticipación federal de impuestos y establecen las sanciones y penas que crean convenientes para retribuir las conductas que tipifiquen como violación dolosa de las obligaciones materiales de los contribuyentes y, por cierto, también para reprimir la violación de los deberes formales, que crean precedentes, sin que el Estado Nacional pueda interferir o legislar sobre ellos con agravio a la distribución de poderes y facultades consignados en la CN...”. Más adelante en su trabajo sostiene “...cabe preguntarse sobre la naturaleza de la ley 24769 y su reformante 26735, en especial a que esta última incorpora delitos tributarios referidos a tributos locales y, lo que es también peculiar, reglas de carácter procesal para el juzgamiento de los mismos... En razón de la materia, la ley 24769 (y sus modif.) no fue sancionada por el Congreso de la Nación en ejercicio de la facultad del artículo 75, inciso 12), de la CN. Por ende, no se trata de una legislación ‘común’ que pueda tener aplicación a nivel local...”<sup>67</sup>

- Carlos M. Giuliani Fonrouge explica que mientras el tipo penal y su sanción no estén incorporados al Código Penal, las provincias podrían legislar sobre los mismos, teniendo en cuenta que la legislación provincial no entre en contradicción con la legislación de fondo. “...la defraudación tributaria o defraudación fiscal está excluida

---

<sup>67</sup> Roca, Carlos. “Potestad de la ley 24.769 sobre haciendas provinciales en material penal” – Publicación: Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) Boletín IV Diciembre 2012.

*del Código penal y de toda legislación vigente sobre los delitos de orden común: es una infracción (delito si se quiere) exclusiva del derecho tributario y, por consiguiente, legislada en ordenamiento tributarios de la Nación y de las Provincias.*<sup>68</sup>

- Dino Jarach, siguiendo la misma línea, manifiesta que el tanto el derecho tributario nacional como provincial pueden incluir tipos infraccionales y sanciones penales, sin necesidad de que éstas formen parte del derecho penal común, dando como fundamento que las penas no son exclusivas del Código Penal, ya que podemos encontrar las mismas también en el Derecho Civil, Administrativo, Tributario, etc.<sup>69</sup>

- Ricardo Nuñez, sostiene que el poder sancionatorio que poseen las provincias emana del concepto de “autonomía provincial”. *“...la evasión maliciosa de un tributo provincial no puede ser castigada como delito común por el Código Penal.”*<sup>70</sup>

- Bielsa, expone sus ideas afirman que la extensión de las penas nunca pueden ser mayor a las que corresponda para contravenciones.

- Sequeira, por su lado expone: *“...teniendo presente aquello que dicen Soler y Jarach -y que comparto- de que ‘no compete al Congreso la totalidad del poder de castigar, sino solamente el de dictar un Código Penal’”, y que ‘no todo el derecho penal está en el Código Penal’.*<sup>71</sup>

-Según Soler *“...es criterio predominante el que se inclina a reconocer la legislación de faltas como esfera de competencia provincial. No compete al Congreso la totalidad del poder de castigar, sino solamente ‘el de dictar un Código Penal’; ninguna cláusula constitucional de las legislaciones provinciales.”*<sup>72</sup>

- Fernando Castellanos: *“...iría contra la autonomía tributaria provincial, interpretar que esta ley 23771 abarca también los tributos provinciales, aún cuando*

---

<sup>68</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. – “Derecho Financiero” – Publicación: 9a. ed. – LL – Buenos Aires, 2004 – T. II (pág. 590)

<sup>69</sup> Roca, Carlos. “Potestad de la ley 24.769 sobre haciendas provinciales en material penal” – Publicación: Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) Boletín IV Diciembre 2012.

<sup>70</sup> Nuñez, Ricardo – “Otro desfiguramiento de la Constitución. Acerca de la naturaleza de la evasión maliciosa en un tributo provincial” – Publicación: JA – Sección Doctrina – 1974 – (pág. 387)

<sup>71</sup> Sequeira, Marcos A. – “Aspectos constitucionales y procesales de la reforma a la ley 24.769” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012

<sup>72</sup> Gómez, Claudio Javier – “Aspectos de la reforma a la Ley Penal Tributaria” – Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

*algún diputado en el debate haya opinado en tal sentido. Sería una intromisión inadmisibile en el derecho tributario provincial, el cual ya tiene delitos tipificados en sus códigos tributarios, aunque no contengan penas privativas de la libertad...*<sup>73</sup>

- Jorge Enrique Haddad: "...en nuestro criterio, implica que la tutela de las haciendas públicas locales, introducida por la ley 26.735 sería violatoria de la Constitución Nacional."<sup>74</sup>

- Carlos Ochoa: *"Al respecto, es dable señalar, 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."*<sup>75</sup>

Entre otros autores que comparten los pensamientos expuestos, podemos encontrar a: Norberto J. Godoy, Horacio García Belsunce, Fernando Rojt, Daniel P. Carrera.

---

<sup>73</sup> Castellanos, Fernando – "Ley penal tributaria aspectos relevantes" – Publicación: LL. Imp. – T. 1990-B (pág. 2029)

<sup>74</sup> Haddad, Jorge Enrique. "La ley 24.769, penal tributaria y su recepción por la legislación provincial" – Publicación: PET 27/02/2013, 5

<sup>75</sup> Tozzini, Gabriela I. – "Algunas cuestiones para reflexionar sobre la LPTP a la luz de la reciente jurisprudencia que le aplica" – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica Nº 25

---

## CAPITULO VI

---

### OTRAS PROBLEMÁTICAS EN LA TUTELA DE LAS HACIENDAS LOCALES

La visión del Poder Ejecutivo se centraba en que la reforma posibilitaría *“disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencia condenatoria, dotando de este modo al instrumento legal propuesto de una mayor eficacia disuasoria sobre la comisión de este tipo de ilícitos.”*<sup>76</sup>

Esta posición nos subsume en un gran desconcierto frente a la extensión de los tipos penales a la órbita de tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que a modo de introducción a los puntos que siguen, quiero citar las conclusiones a las que arribó la Comisión Nº 1 “Ley Penal Tributaria”, XIV Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Buenos Aires, 1 y 3 de agosto de 2012: *“...Que se ha legislado una herramienta normativa compleja, y onerosa de implementar, no solo a nivel administrativo sino a nivel judicial. Solo destinada a reprimir los delitos tributarios con pena de prisión, sin tener en cuenta que las provincias ya cuentan con sus Códigos Fiscales propios que punen, con penas pecuniarias, los ilícitos tributarios. Dichas penas resultan más sencillas de aplicar y más fáciles de recaudar.*

*“Que, sin la sanción de las normas procesales correspondientes por las provincias y la CABA, además de la armonización respecto de los procedimientos administrativos, se torna dificultoso aplicar el derecho sustantivo.*

*“Que, si lo que pretende someterse a protección, es decir el bien supremo tutelado es la Hacienda Pública, en este caso provincial y en sentido dinámico, la hacienda pública provincial deberá ser dañada en la cuantía objetiva suficiente, es decir \$400.000 como mínimo, pues de lo contrario la figura resultaría atípica.*

*“Que, en caso de no verificarse el umbral de punibilidad de la hipótesis respectiva en cada una de las haciendas provinciales supuestamente dañadas, el*

---

<sup>76</sup> Melzi, Flavia Irene – “Notas sobre la reforma a la Ley Penal Tributaria” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

*delito no se configurará y la provincia carecerá de poder persecutorio por valores inferiores...”*

## 6.1) LA SITUACIÓN EN LAS DIFERENTES PROVINCIAS

En nuestro país, las provincias no poseen códigos tributarios simétricos a la hora de determinar conductas tributarias arduas, sin embargo a lo largo del tiempo de ha buscado encontrar una forma de armonización entre los diferentes sistemas que utiliza cada provincia para evitar la doble o múltiple imposición.

Los distintos pactos fiscales como la ley 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, sancionada el 7 de enero de 1988 o por otro lado el Convenio Multilateral sobre los Ingresos Brutos crean un marco en el cual existe la posibilidad de encontrar dicha armonización.

Con relación a los pactos fiscales, Alejandro Retegui se refirió a uno en particular, el llamado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, el cual fue firmado por la Nación y las Provincias el 12 de agosto de 1993. En el mismo las provincias tuvieron como fin encontrar un equilibrio frente a las diversas políticas tributarias, utilizando diferentes mecanismos como la adecuación de bases imponibles, derogación de impuestos o la disposición de exenciones.

Por otro lado, nos encontramos frente al régimen de Convenio Multilateral en el cual : *“...se ha previsto salvar la doble o múltiple imposición de una misma actividad desarrollada por un mismo sujeto en más de una jurisdicción provincial respecto del impuesto sobre los ingresos brutos con el Convenio Multilateral de 1977. El Convenio Multilateral prorratea la base imponible total del sujeto de acuerdo con distintos ponderadores, para atribuir distintas porciones de los ingresos totales a los fiscos adheridos. La Comisión Arbitral, como órgano de aplicación del Convenio Multilateral, dicta normas de armonización (p. ej., sobre calendario impositivo -RG 6/2011 para el período fiscal 2012- y regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria -RG 61/1995 y sus modifs. y complementarias-).”*<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> Retegui, Alejandro - “Delitos tributarios de impuestos provinciales” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012



Por último, y no por eso menos importante, cabe referirnos al Régimen de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, en el cual podemos distinguir claramente dos vías utilizadas para lograr la armonía buscada por las provincias. En primer lugar, el artículo 9 inciso b, nos sitúa frente a la prohibición que tienen las provincias mediante las cual se encuentran impedidas de crear impuestos análogos a los coparticipados. En segundo lugar, en dicho artículo también podemos notar el claro deber de respetar la ley convenio, por lo cual los tributos que se descubra, que fueron configurados en contra a las directrices del régimen federal de reparto serán considerados inconstitucionales.

De todas formas, y si bien, tratan de dar una solución, la existencia de las leyes y pactos mencionados no terminan por dar fin a las problemáticas planteadas.

A su vez, nuestro haber normativo nos conduce por ejemplo, a disposiciones administrativas provinciales que frente a la errónea aplicación de alícuota por parte de los contribuyentes, no procede la impugnación por vía de la determinación de oficio, debiendo en este caso utilizar el procedimiento sancionador.

Asimismo, debemos tener en claro que los procedimientos de determinación de oficio no suelen ser iguales en todas las jurisdicciones, por lo cual proceder a aplicar la Ley Penal Tributaria conllevará a un análisis más profundo teniendo en cuenta que cada provincia posee un sistema impositivo diferente.

Algo realmente relevante frente a la coexistencia de diferentes poderes de imposición es la calificación del hecho, ya que podemos encontrarnos ante una conducta delictiva en una jurisdicción y no así en otra.

Teniendo en cuenta que la nueva Ley Penal Tributaria puso bajo su tutela a las haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, podemos dilucidar que una gran confusión se generará cuando se quiera compatibilizar las conductas penalmente calificadas por los distintos ordenamientos de cada jurisdicción. Es real que generalmente los Códigos Fiscales de las diferentes provincias suelen respetar un cierto criterio frente a los tipos infraccionales, pero tal como explica el Dr. Daniel Perez *“...puede haber diferencias de grado que deben ser comparadas y cotejadas con la norma penal.”* Este autor a su vez plantea, respecto a esta tema que existe una *“...problemática de la definición de las conductas tributarias ardidosas o engañosas para precontruir la “notitia criminis”, susceptible de generar la denuncia frente a las*

*diversas definiciones del fraude fiscal que establecen los códigos fiscales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*<sup>78</sup>

Siguiendo con la enumeración de las diferentes problemáticas, es interesante destacar que hay cuestiones específicas que no fueron aclaradas en el momento en que se amplió la aplicación de la ley penal tributaria a la jurisdicción local, verbigracia, el organismo recaudador estipulado en el artículo 18 de la ley 24.769, o desde otra perspectiva, tal como lo señala el Dr. López Biscayart: “...a la hora de establecer la materia imponible en cada una de ellas (las provincias) hay criterio tan disímiles que se van a presentar bastante conflictos interpretativos por parte de los tribunales federales que tendrán que juzgar.”<sup>79</sup>

Particulares situaciones que se dan en algunas provincias. A modo de ejemplo, podría comenzar con la provincia de Corrientes donde en temas de evasión fiscal, el sumario de defraudación se rige por la semiplena prueba, o en la Provincia de Chubut, en la cual se penaliza la presunción de evasión en forma directa.<sup>80</sup>

No sabemos tampoco cuando se encontrará configurado el delito, tratándose de un contribuyente de Convenio Multilateral. Como fui exponiendo, las inquietudes pueden ser de lo más variadas.

## 6.2) EL DOLO SEGÚN LOS DISTINTOS ORDENAMIENTOS PROVINCIALES

En el momento que comenzamos a adentrarnos en los problemas que deberán enfrentar los presuntos evasores, nos encontramos inmersos en el mundo del dolo.

Debemos tener en claro que no existe una descripción única de dicha figura, que sea compartida por todos nuestros ordenamientos provinciales. Cada uno de los Códigos que tratan la materia existente en el país contienen sus propias especificaciones sobre el tema, dando lugar, por ejemplo, a situaciones de tipificación

---

<sup>78</sup> Pérez, Daniel G. – “La tutela penal de las haciendas provinciales a partir de la última modificación a la ley penal tributaria” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria N° 25

<sup>79</sup> López Biscayart, Javier - Conferencia: Proyecto de Reforma de la Ley Penal Tributaria – Aspectos relevantes y controvertidos – Comisiones de Derecho Tributario y Aduanero, y Penal y Procesal Penal del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, 16/06/12

<sup>80</sup> Díaz, Vicente O. – “La pretendida criminalización de los tributos locales” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

como dolo la simple ausencia de presentación de una declaración jurada o la incompatibilidad entre el nivel de vida del contribuyente y los ingresos declarados.

Marcos A. Sequeira explica que *“...si bien nuestro Código Civil contiene una definición genérica del dolo según la cual acción dolosa para conseguir la ejecución de un acto es toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo verdadero, cualquier artificio, astucia o maquinación que se emplee con ese fin (conf. art. 931), los diversos códigos tributarios vigentes en el país poseen sus propias cláusulas”*.<sup>81</sup>

### 6.3) COMPETENCIA

Con relación a la competencia judicial, es claro que no será fácil desentrañar una respuesta correcta frente a los conflictos que podrán generarse en temas del Convenio Multilateral. ¿Será competente el juez de la jurisdicción que primero fiscalice al contribuyente? ¿Se podrá iniciar el proceso en más de una jurisdicción?

Si nos adentramos específicamente en el mundo de cada tributo, nos daremos cuenta que surgen muchas interrogantes. Juan Carlos Bonzón Rafart se pregunta, por ejemplo respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos: *“Cuando una persona desarrolla una única actividad como proceso económico inseparable en varias jurisdicciones, tributa tal impuesto conforme las normas del “Convenio Multilateral”, entonces, ¿Si hay incumplimiento en el pago, qué provincia de las involucradas será competente para iniciar y juzgar al evasor?”*<sup>82</sup>

Es indudable que las provincias se sentirán afectadas y con derechos a cuestionar la participación del juez de la otra provincia, cuyas modificaciones repercutirán en las restante jurisdicciones.

---

<sup>81</sup> Sequeira, Marcos A. – “Incorporación de la ley 24.769 a la parte especial del Código Penal” - Publicación: PET 29/01/13,1

<sup>82</sup> Bonzón Rafart, Juan Carlos – “La aplicación de la ley penal tributaria a las haciendas locales”. Publicación: Práctica Profesional 13/11/2012, 1

---

## CAPÍTULO VII

---

### CONCLUSIONES

Como mencioné a lo largo del presente trabajo, la Ley 24.769 y su modificatoria Ley 26.735, son leyes de naturaleza netamente federal, que si bien fueron dictadas por el Congreso de la Nación como consecuencia de lo establecido en el inciso 12) del artículo 75 de nuestra Carta Magna, no son leyes de naturaleza común.

Que el Congreso Nacional puede expedirse en materia penal bajo las formas del derecho común o del derecho especial federal, pero no puede hacerlo respecto del derecho penal tributario local, que no es común, ni federal.

La nueva Ley Penal Tributaria al ser una ley de carácter federal, conforma el acervo de las denominadas “Leyes Penal Especiales” a las que hace referencia el artículo 4º del Código Penal Argentino. Con relación a este punto, diversos sectores de la doctrina concuerdan que, al toparnos con normas federales, las previsiones locales contenidas en ellas, ya sean de fondo, procesales, referidas al procedimiento administrativo o de organización de los tribunales locales son inconstitucionales.

En virtud de lo expresado, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación manifestó que de acuerdo a los artículos 75 inciso 12) y 126 de la Constitución Nacional, “...*las Provincias no han delegado en la Nación el dictado de los Códigos de procedimiento con los que hacen aplicación de las leyes de fondo en sus respectivas jurisdicciones.*”

Siguiendo la línea de la postura tomada por la Corte Suprema en dicha oportunidad es claro afirmar que las leyes de carácter procesal, respecto a la aplicación de la Ley Penal Tributaria dentro de las jurisdicciones provinciales, deberán ser dictadas por las mismas provincias. Incluso como modo de solución de los conflictos hasta aquí planteados podría ser que el inicio y posterior sustanciación del proceso penal tendiente a sancionar los delitos contenidos en esta nueva ley penal tributaria se ajuste a la normativa procesal penal de cada provincia.

Mi sentimiento por lo pronto, es de una total invasión en las facultades que pertenecen a los estados provinciales, considerando que el Congreso Nacional no cuenta con la potestad de imponer a los ordenamientos locales ningún régimen penal tributario que afecte a sus autonomías.

Existen momentos en los cuales hay que definir si realmente la Nación es dueña de un poder dado, por lo que es importante aceptar que resulta indispensable poder probar que dicho poder fue otorgado.

En este sentido mi visión es que el derecho tributario provincial no es algo que se halla delegado al poder Nacional, por lo que, siguiendo dicha óptica, el derecho tributario provincial se encuentra compuesto tanto por una normativa sancionatoria como por el derecho tributario sustantivo.

El Dr. Lopez Biscayart respecto a mi postura ha manifestado que existen otras variantes de la misma: *“...una afinada en la unidad del derecho tributario, es decir que éste no es solamente tutelado por el derecho tributario sustantivo sino que además lo es por el tributario administrativo y lo que ellos denominaron el derecho tributario penal.”*<sup>83</sup>

Que a lo largo del presente trabajo he podido identificar el prorratio de poderes tributarios entre la Nación y las provincias, como así también, que demás poderes que éstas delegaron en el gobierno federal dan lugar a choques respecto de la validez de las medidas tomadas por el Congreso o por los estados provinciales.

Que asimismo quiero compartir la opinión de Sferco respecto de la afectación a nuestro sistema federal, toda vez que explica que *“...lejos esta la ley 26735 de afianzar el federalismo. Más bien se trata de un arrebato centralista deformante de aquel.”*<sup>84</sup>

En mi opinión darle validez a esta reforma, implica ponerse en la vereda de la intromisión de las autonomías tributarias locales, tomando un lugar que no

---

<sup>83</sup> López Biscayart, Javier - Conferencia: Proyecto de Reforma de la Ley Penal Tributaria – Aspectos relevantes y controvertidos – Comisiones de Derecho Tributario y Aduanero, y Penal y Procesal Penal del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, 16/06/12

<sup>84</sup> Sferco, José M. – “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” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria N° 26

corresponde dentro de los regímenes sancionatorios pertenecientes a cada jurisdicción, los cuales ya fueron regulados al momento de su dictado.

En esta oportunidad es sustancial recordar a la antigua ley 23.771, aquella que generó también diversos debates sobre el tema que nos ocupa. En dicho momento la jurisprudencia dio lugar a su posición en autos “MNL en representación de la Subdirección Dolores de la DGR” del 24/10/1994, en la cual tal como menciona Flavia Irene Melzi se rechazó la aplicación de dicha ley a los tributos aplicados por la Provincia de Buenos Aires.<sup>85</sup>

Ahora es claramente tangible que no toda la doctrina comparte esta opinión, ciertamente juristas calificados como el Dr. José O. Casás entiende que el hecho de que las provincias han delegado, conforme el artículo 75 de nuestra Carta Magna, al Congreso de la Nación la facultad para dictar la Legislación Penal común, resulta acertado considerar válida la extensión de su tutela hacia las haciendas locales, toda vez que él considera que la Ley Penal Tributaria forma parte del tipo de normativa mencionada precedentemente.

Si bien él no desestimó la autonomía del derecho tributario, la consideró respecto al derecho tributario sustantivo y no así respecto al derecho administrativo tributario o al derecho penal tributario, a los cuales incluyó dentro de las órbitas del derecho administrativo, el derecho penal o el derecho procesal.

Quizás quienes observan desde la misma óptica del Doctor Casás probablemente no advierten las desviaciones dentro de la legislación específica.

A mi criterio existen pruebas suficientes tendientes a desvirtuar los argumentos de quienes se encuentran a favor de la aplicación de la ley a las haciendas locales, y ellas son las innumerables situaciones de conflicto que plantié a lo largo de este trabajo, ya sea respecto a la inconstitucionalidad, como las demás problemáticas que surgen a la luz de la aplicación de la misma. Un ejemplo simple de algunos de dichos conflictos fue planteado en el presente trabajo, el cual fue asociado a la asimetría respecto de los Códigos Tributarios Provinciales, toda vez que en lo mismos, verbigracia, encontramos diferencias en cuanto a la forma de calificar el fraude fiscal.

---

<sup>85</sup> Melzi, Flavia Irene – “Notas sobre la reforma a la Ley Penal Tributaria” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

No me encuentro errada si afirmo que en nuestro país a lo largo de los años y de la historia, las reformas tributarias siempre han sido direccionadas hacia fines recaudatorios. El universo del derecho penal tributario es un tanto complejo, en el cual quizás las presiones ocupan un lugar importante, e impulsan a tomar decisiones apresuradas y no siempre acertadas.

Por último, considero estrictamente elemental que en la materia se forme una conciencia tributaria fuerte y perdurable en el tiempo, la que será al final de los días la herramienta más eficiente frente a la búsqueda de la fé pública, cuyo fin persigue la ley.

Creo que a partir del momento de la aplicación de la ley objeto de estudio en los ordenamientos locales, se ha descubierto un nuevo mundo para los jueces. Por lo que finalizo mi trabajo con una cita de la Dra. María Angelica Gelli: *“La diferencia entre la atribución del Estado Federal y la de los estados locales es, en ocasiones, una cuestión de grado ardua de determinar la que, finalmente, es precisada por la interpretación judicial de los casos concretos.”*<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> Gelli, María Angélica – “Constitución Nacional Argentina – Comentada y Concordada” – 3º Ed. Publicación: La Ley, Buenos Aires 2006, ISBN: 987-03-0617-9 (pág. 670)

---

## BIBLIOGRAFÍA

---

- Alberdi, Juan Bautista – “Derecho público provincial argentino” – Publicación: Ed. Ciudad Argentina – Buenos Aires – 1998
- Améndola, Manuel Alejandro – “Las potestades tributarias provinciales: actualidad del debate” - Publicación: PET 13/02/2013, 1
- Bertazza, Humberto J. y Marconi, Norberto J. – “La evasión fiscal y la simulación dolosa de pagos” – Publicación: Práctica Profesional 23/11/2012, 14
- Bertazza, Humberto J. Marconi, Norberto J. – “La nueva ley penal tributaria” – Publicación: La Ley Online
- Bonzón Rafart, Juan Carlos – “La aplicación de la ley penal tributaria a las haciendas locales”. Publicación: Práctica Profesional 13/11/2012, 1
- Bulit Goñi, Enrique G. - Estudios de Derecho Constitucional Tributario – Publicación: Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994 // I.S.B.N: 950-14-0776-4
- Bulit Goñi, Enrique G. – “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” – Publicación: Desalma, Buenos Aires, 1986
- Canido, Graciela – “Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ley Penal Tributaria” – Publicación: IMP2012-12, 35
- Carrera, Daniel P. – “Régimen Penal Tributario Argentino” - [Material de clases] - Curso “Derecho Tributario Sustantivo”, Dr. Carlos Porta , Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, Buenos Aires
- Castellanos, Fernando – “Ley penal tributaria aspectos relevantes” – Publicación: LL. Imp. – T. 1990-B
- Damarco, Jorge H. – “Modificación del régimen penal tributario. Ley penal más benigna” – Publicación: PET 2012 (abril-488), 16/04/2012, 1 - LA LEY 03/05/2012, 03/05/2012, 1
- Damarco, Jorge H. – “La modificación del texto del artículo 20 de la ley 24.769” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico
- De Vedia y Mitre, Mariano – “El régimen tributario de la Argentina” – Estudio Constitucional, económico y financiero del sistema impositivo de la Nación, la provincias y las municipalidades – Publicación: Imprenta de la Universidad de Buenos Aires, 1925
- Díaz, Vicente Oscar. – “Análisis preliminar de la reforma de la ley penal tributaria” – Publicación: Práctica Profesional 2012-157, 36



- Díaz, Vicente Oscar – “Impuesto de Sellos. La relevancia tributaria del negocio jurídico instrumentado” 3era edición – Publicación: Ed. ERREPAR (2009) pág. 6
- Díaz, Vicente O. – “La pretendida criminalización de los tributos locales” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico
- Díaz Ortiz, José A. y Sferco, José M. – “Cuestionamientos Constitucionales a la reforma de la ley penal tributaria – Publicación: LA LEY 03/08/2012 , 1 • IMP 2012-9 , 5
- Durrieu, Roberto y Becerra, Alejandro (h.) – “Análisis de la reforma al Régimen Penal Tributario” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico
- Edwards, Carlos Enrique – “La nueva reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico
- García Belsunce, Horacio A. - “Estudios de Derecho Constitucional Tributario – Publicación: Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1994 // I.S.B.N: 950-14-0776-4
- García Belsunce, Horacio A.– “La Autonomía de los municipios provinciales en la reforma constitucional de 1994”, Publicación: Publicaciones de Derecho Tributario, Tomo XII- Nº 72, 1996
- García Belsunce, Horacio A. - “La delegación legislativa”. Estudios de Derecho Constitucional Tributario – Publicación: Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1994 // I.S.B.N: 950-14-0776-4
- García Vizcaíno, Catalina – “Derecho Tributario – El derecho tributario vigente, análisis de las legislación, doctrina y jurisprudencia” - Publicación: ED. Lexisnexis (2005) tomo 3 parte especial, pag 569.
- Gelli, María Angélica – “Constitución Nacional Argentina – Comentada y Concordada” – 3º Ed. Publicación: La Ley, Buenos Aires 2006, ISBN: 987-03-0617-9
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: “Impuestos a la circulación económica” - Publicación: Depalma - Bs. As. - 1981
- Giuliani Fonrouge, Carlos M - “Derecho Financiero” – Publicación: 4º edición actualizada por Navarrine y Asorey, t.1
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. – “Derecho Financiero” – Publicación: 9a. ed. – LL – Buenos Aires, 2004 – T. II
- Gómez, Claudio Javier – “Aspectos de la reforma a la Ley Penal Tributaria” – Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico

- Gómez, Teresa - Schweizer, Federico – “Reforma a la ley penal tributaria y previsional. Reflexiones y comparaciones” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR - Febrero 2012
- González Olivi, Jimena – “Algunas cuestiones respecto de la tutela penal de las haciendas locales”- Publicación: Práctica Profesional 23/11/2012, 32
- “Guía de Estudio: Constitucional” – Editorial Estudio 3ed. Buenos Aires, 2006 – ISBN 950-897-153-3
- Haddad, Jorge Enrique - “La ley 24.769, penal tributaria y su recepción por la legislación provincial” – Publicación: PET 27/02/2013, 5
- Haddad, Jorge Enrique – “Ley Penal Tributaria Comentada” – Publicación: 7ª Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2012 – ISBN 978-050-20-2285-7
- Haddad, Jorge y Lopez Biscayart, Javier – “Tutela de las haciendas locales” – En : Jornada “Régimen Penal Tributario- Análisis de los cambios producidos por al sanción de la ley 26.735” (Colegio Público de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires – 19/04/12)
- Jarach, Dino – “Curso Superior de Derecho Tributario” – Publicación: Ed. Cima, Buenos Aires, T. II (pág. 219)
- Jarach, Dino - “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” – Publicación: Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1985, pág. 698).
- López Aguado, Antonio – “Los Impuestos y la Constitución” – [Material de clase] - Curso “Derecho Tributario Sustantivo”, Dr. Carlos Porta, Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, Buenos Aires
- López Biscayart, Javier – En: Conferencia “Proyecto de Reforma de la Ley Penal Tributaria – Aspectos relevantes y controvertidos” – (Comisiones de Derecho Tributario y Aduanero, y Penal y Procesal Penal del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, 16/06/12)
- López Varela, Manuel – “El Régimen Impositivo Argentino” – Publicación: Librería y Casa Editora de Jesús Ménolez e Hijo, Buenos Ares, 1925
- Luqui, Juan Carlos – “Derecho Constitucional Tributario” – Publicación: Ediciones Desalma, Buenos Aires 1993 I.S.B.N: 950-14-0730-6
- Melzi, Flavia Irene – “Notas sobre la reforma a la Ley Penal Tributaria” - Publicación: La Ley, Buenos Aires Enero/Febrero 2012 – Suplemento Especial: Reforma del régimen Penal Tributario – Lavado de Dinero – Orden Económico
- Naveira de Casanova, Gustavo J. – “El poder tributario de los municipios de provincia en Argentina” – Publicación: Revista Iberoamericana de Derecho Tributario – Madrid, 1997.
- Nercellas, Marta – “Algunas consideraciones sobre la reforma a la ley 24769” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR (DPTyE) - Febrero 2012

- Nuñez, Ricardo – “Otro desfiguramiento de la Constitución. Acerca de la naturaleza de la evasión maliciosa en un tributo provincial” – Publicación: JA – Sección Doctrina – 1974
- Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo – “Evasión” – Derecho Penal Tributario – Maestría en Derecho Tributario – Universidad Torcuato Di Tella – 23/08/2010
- Pérez, Daniel G. – “La tutela penal de las haciendas provinciales a partir de la última modificación a la ley penal tributaria” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria Nº 25
- Pérez Daniel G. – “Las modificaciones en la ley penal tributaria respecto de la tutela de los Sistemas Provinciales de Seguridad Social” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR – Mayo 2012
- Raffin, Marcelo Sergio – “Cómo quedar bien con Dios y con el Diablo – Derechos Humanos y teoría de la operatividad y pragmatismo de las normas jurídicas” — [Material de clases] - Curso “Derecho Tributario Sustantivo”, Dr. Carlos Porta , Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, Buenos Aires
- Retegui, Alejandro “Delitos tributarios de impuestos provinciales” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012
- Revilla, Pablo J. M – “La Ciudad Autónoma de Buenos Aires: la determinación constitucional de sus competencias y la materia tributaria” - Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos. Publicación: 1a. ed. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003 - ISBN: 950-894-407-2.
- Revilla, Pablo – “La cláusula de los códigos y la autonomía del derecho tributario provincial” – Publicación: Práctica Profesional 25/01/2012, 38
- Roca, Carlos. “Potestad de la ley 24.769 sobre haciendas provinciales en materia penal” – Publicación: Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) Boletín IV Diciembre 2012.
- Sagüés, Néstor P. – “Elementos de derecho constitucional” – Publicación: 3ª. Ed. Ed. Astrea – Buenos Aires, 1999 – T.II
- Scoponi, Cristian F. – “Notas sobre la reforma operada por la ley 26735 al Régimen Penal Tributario” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR - Abril 2012
- Semachowicz, Esteban D. – “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario” – Publicación: Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Boletín XXXIII Febrero 2012
- Sequeira, Marcos A. – “Incorporación de la ley 24.769 a la parte especial del Código Penal” - Publicación: PET 29/01/13,1
- Sequeira, Marcos A. – “Aspectos constitucionales y procesales de la reforma a la ley 24.769” - Publicación: Doctrina Penal ERREPAR (DTE) Edición Especial - Febrero 2012

- Sferco, José M. – “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” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria N° 26
- Spisso, Rodolfo R. – “Derecho Constitucional Tributario” – Publicación: 4a. ed. – Abeledo Perrot , Buenos Aires, 2009
- Tozzini, Gabriela I. – “Algunas cuestiones para reflexionar sobre la LPTP a la luz de la reciente jurisprudencia que le aplica” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica N° 25
- Villegas, Héctor B. – “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” – Publicación: Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, 5º edición, (págs. 537 y ss.)
- Viola, José - “Apostillas a la ley 26735. Modificación a la ley penal tributaria y previsional 24769” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR – Abril 2012
- Wilhelm, Salomón – “Recursos municipales” – Publicación: Macchi, Buenos Aire, 1970, pag, 155
- Yedro, Diuvigildo – “Apuntes sobre la nueva reforma a la ley penal tributaria y al Código Penal” – Publicación: Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR (DPTyE) – Febrero 2012

---

## NORMATIVA

---

- Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires (Texto Ordenado 2012)
- Constitución Nacional Argentina
- Ley N° 26. 735
- Ley N° 24.769

---

## SITIOS VIRTUALES CONSULTADOS

---

- Administración Gubernamental de Ingresos Públicos – <http://www.agip.gov.ar>
- Judkovski, Pablo – “La nueva Ley Penal Tributaria: la ley nº 26735 (b.o. 28/12/2011)”–Publicación: [http://www.ecov.com.ar/newsletters/nl\\_06\\_2012.htm](http://www.ecov.com.ar/newsletters/nl_06_2012.htm)
- Real Academia Española – <http://www.rae.es>
- Soler, Osvaldo H. y Carrica, Enrique D. – “El impuesto de Sellos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” – Publicación: <http://www.soler.com.ar/2009/f10.htm>