



H. Cámara de Diputados de la Nación

PROYECTO LEY

El Senado y la Cámara de Diputados...

Artículo 1°.- Incorpórese como agravante del art. 248 del Código Penal de la Nación el siguiente párrafo:

“La pena será de uno a cuatro años de prisión e inhabilitación especial por el doble de tiempo, para el funcionario público que dicte, sancione, apruebe o ejecute una ley u ordenanza que implique, respecto de un mismo hecho imponible, la doble imposición de impuestos, contribuciones o tasas que se contraponga con la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.”

Artículo 2°.- Comuníquese al Poder Ejecutivo nacional.

JUAN MANUEL LÓPEZ

**MAXIMILIANO FERRARO - VICTORIA BORREGO - MARCELA CAMPAGNOLI - MÓNICA FRADE
- PAULA OLIVETO LAGO**



H. Cámara de Diputados de la Nación

FUNDAMENTOS

Señor presidente:

El presente proyecto de ley propone la incorporación de un agravante al artículo 248 del Código Penal de la Nación, con el objetivo de sancionar penalmente a los funcionarios públicos que dicten, sancionen, aprueben o ejecuten leyes, decretos, resoluciones u ordenanzas que establezcan una doble imposición de impuestos, contribuciones o tasas, en contraposición con el Régimen de Coparticipación. La necesidad de incorporar este agravante tiene origen en los indeseables efectos que produce la superposición de tributos sobre los contribuyentes y la administración fiscal.

La distribución del poder tributario entre las distintas jurisdicciones está prevista en la Constitución Nacional y ha experimentado una evolución a lo largo del tiempo. Juan Vicente Sola identifica tres etapas en este proceso. La primera, que abarca desde 1853 hasta 1890, se caracteriza por una estricta separación de fuentes tributarias y el respeto a la asignación de recursos establecida en la Constitución. La segunda etapa, entre 1890 y 1929, surge como respuesta a la disminución de los ingresos aduaneros, lo que llevó a la Nación a concurrir con las competencias tributarias provinciales, fijando impuestos internos. Finalmente, la tercera etapa, desde 1930 hasta la actualidad, está marcada por la coparticipación impositiva, como herramienta para mitigar la falta de coordinación entre las jurisdicciones.¹

Como explica el autor, la Nación y las provincias han ejercido de manera concurrente la facultad de imponer impuestos internos desde 1890. Tal es así que la reforma constitucional de 1994 reconoció en el artículo 75, inciso 2, que el Congreso Nacional tiene la facultad de imponer contribuciones indirectas de manera concurrente con las provincias. A su vez, incorporó el concepto de las leyes-convenio para la coparticipación de las contribuciones impuestas por la Nación que permita la distribución de recursos entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires de conformidad con las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas.

Como consecuencia del ejercicio concurrente de competencias tributarias por parte de las distintas jurisdicciones, se han producido situaciones de doble y múltiple imposición que, a pesar de sus indeseables efectos para los contribuyentes y la administración tributaria, encuentran sustento constitucional. Como explica García Vizcaíno, la adopción de la teoría de las “facultades concurrentes” por parte de la jurisprudencia y, a partir de la reforma de 1994 por la propia Constitución, conlleva a avalar la superposición tributaria. Sin embargo, para la autora, aunque *“la concurrencia en la tributación indirecta interna ha sido reconocida por la reforma de la CN de 1994; ello no obsta a la posibilidad de que las leyes-convenio, que en su consecuencia se dicten, dispongan la necesaria coordinación, prohibiendo a las provincias y los municipios gravar los mismos hechos sometidos a tributación en el orden nacional.”*²

¹ Sola, Juan Vicente, Tratado de derecho y economía. Herramientas de economía para el análisis jurídico - 1a ed. - Buenos Aires: La Ley, 2013.

² García Vizcaíno, Catalina, Manual de derecho tributario - 6a ed ampliada. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Abeledo Perrot, 2022.



H. Cámara de Diputados de la Nación

Este principio ha sido sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), que ha entendido que la superposición de gravámenes no es inconstitucional, siempre y cuando cada uno de los tributos que configuren la múltiple imposición haya sido sancionado por entes políticos con competencia para crearlos (Fallos 185:209; 210:276; 210:500; 217:189; 220:119; 262:367). Sin embargo, en múltiples ocasiones la Corte ha determinado la invalidez de ciertos impuestos cuando fueron dictados en contraposición al Régimen de Coparticipación, en virtud del principio de supremacía federal consagrado en el artículo 31 de la Constitución Nacional.

Es que frente a las concurrencia de facultades tributarias entre jurisdicciones y la consecuente constitucionalidad de la doble o múltiple imposición, se ha intentado dar una solución al problema de la falta de coordinación fiscal y la superposición de tributos a través de la vía convencional, mediante la celebración de acuerdos interjurisdiccionales. En tal sentido, con la adhesión al Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos contenido en la ley 23.548 de 1988, las provincias se comprometieron a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicho Régimen. Como ha sostenido la CSJN, la prohibición de analogía constituye *“el mecanismo técnico jurídico sobre el que se articula el régimen de coparticipación de impuestos, en cuanto tiende justamente “evitar la señalada doble” múltiple tributación interna, en el marco de nuestra forma federal de Estado.”*³

Con un objetivo similar, el Convenio Multilateral del 18/8/1977 -que ha sido considerado por la CSJN como un régimen contractual entre los estados provinciales y la CABA (Fallos 305:1471; 329:59)- busca atender el problema de las dobles imposiciones, en razón de las actividades interjurisdiccionales. En tal sentido, la Corte ha planteado que la finalidad de este Convenio es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7°), al fijar una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6°), evitando así tanto los desbordes territoriales en el ejercicio de sus facultades tributarias cuanto los posibles conflictos de doble o múltiple imposición.

A pesar de esto, algunas provincias y municipios han abusado de su poder tributario, implementando mecanismos destinados a eludir los instrumentos diseñados para evitar la doble o múltiple imposición, como la Ley de Coparticipación y el Convenio Multilateral.

En particular, la prohibición de analogía del Régimen de Coparticipación ha sido sorteada por municipios y provincias mediante la creación de tasas que, en realidad, constituyen impuestos encubiertos, ya que no responden a la contraprestación por un servicio. Un claro ejemplo de esto es la denominada *“Tasa de Seguridad Vial”*, aplicada por numerosos municipios. Aunque se presenta como una tasa destinada al mantenimiento vial, su verdadera naturaleza es la de un impuesto encubierto cuya creación por parte de municipios y provincias se encuentra vedada por resultar análogo al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos de carácter nacional.

Por otro lado, el Convenio Multilateral también ha sido vulnerado por parte de algunas

³ CS, Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia del y otro s/Acción declarativa, 19/06/2012, PET 2012 (julio-495).



H. Cámara de Diputados de la Nación

provincias y municipios, que intentan arrogarse para sí no solo los ingresos generados por las actividades de los contribuyentes dentro de su territorio, sino también de aquellos provenientes de fuera de sus límites geográficos.

Como consecuencia de estas prácticas, se ha producido una proliferación de tributos que recaen sobre el mismo hecho imponible, afectando directamente el derecho de propiedad de los ciudadanos, quienes se ven obligados a tributar de manera desproporcionada, con altos costos de cumplimiento. Por ello, es necesario tutelar el bien jurídico afectado mediante la sanción de aquellas conductas que contribuyan a la creación, aprobación o aplicación de normas que impliquen una doble o múltiple tributación respecto de un mismo hecho imponible. La tipificación de esta conducta también ejercerá un efecto disuasivo, promoviendo la coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, provincias y municipalidades.

La doble o múltiple imposición tributaria afecta derechos y principios constitucionales, como lo son el derecho de igualdad en materia tributaria, el principio de capacidad contributiva, el derecho de propiedad y principio de razonabilidad. En efecto, la CSJN sostiene que “...entre las limitaciones establecidas en la Constitución Nacional a las facultades impositivas provinciales figura la consagrada en su art. 16, que en lo pertinente al caso, prescribe que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas...lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas” (Fallos: 115:111; 132:402, y “Bolsa de Cereales” Fallos: 337:1464, considerando 14).

Asimismo, la CSJN ha resuelto que “las leyes son susceptibles de reproche con base constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta iniquidad” (Fallos: 310:2845; 311:394; 312:435, entre otros); y, además, la regla de la razonabilidad, es sumamente útil para determinar, en cada caso y de acuerdo con las circunstancias del mismo, si el legislador, al reglamentar el ejercicio de los diversos aspectos de la libertad individual, ha ultrapasado los límites que le ha fijado la Ley Suprema, alterando o destruyendo el derecho que pretendía reglamentar y desnaturalizando su misión jurídica de asegurar y garantizar y nunca frustrar o desvirtuar los derechos constitucionales (CSJN Fallos 156:290; 189:234; 240:323; 249:252; 288:240; 297:201; 300:700; 300:67; 304:972; 304:1636; 308:418; 311:1565; 311:1180; 311:1937).

Por las razones expuestas, solicitamos con acompañen en este proyecto de ley dirigido a sancionar y disuadir a los funcionarios públicos que incurren en conductas altamente lesivas del patrimonio y derechos de los contribuyentes mediante la doble imposición de impuestos, contribuciones y tasas, en contraposición la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.

JUAN MANUEL LÓPEZ

**MAXIMILIANO FERRARO - VICTORIA BORREGO - MARCELA CAMPAGNOLI - MÓNICA FRADE
- PAULA OLIVETO LAGO**