



## Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente



Edición N° 5 – Julio 2024

[www.aidca.org/revista](http://www.aidca.org/revista)

### Inflación y Ley Penal Tributaria

Por María Paula García<sup>1</sup> y Julio C. Báez<sup>2</sup>

#### I.-

El presente desarrollo no tiene por objetivo abordar – una a una – las diversas normas que integran el régimen penal tributario<sup>3</sup>; ellas colocan un anclaje a la aplicación de la pena privativa de la libertad en función de un monto evadido y prefijado. -

Tampoco hemos de discurrir, al menos de manera extendida, en relación a la anatomía o la fisiología del sistema tributario como recurso estatal, la evolución del pensamiento financiero o la genealogía de la recaudación de tributos<sup>4</sup>. -

---

<sup>1</sup> Secretaria del Juzgado Federal 1 de San Martín. Especialista en Derecho Penal. Especialista en Derecho Penal tributario.-

<sup>2</sup> Juez de Cámara por ante el Tribunal Oral en lo Criminal y Correccional N° 4 del Poder Judicial de la Nación. Doctor en Derecho Penal y Ciencias Penales. Doctor en Ciencia Política. Especialista en Finanzas y Derecho Tributario.

<sup>3</sup> El tema ha sido desarrollado de manera extendida en “Báez, Julio C.- González, Luis Santiago - Romero Villanueva, Horacio “ Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino “ Erreius Bs. As. 2023.-

<sup>4</sup> Un abordaje extendido puede ubicarse en Báez, Julio “ Insolvencia tributaria fraudulenta” Cathedra Jurídica Bs. As.2012 págs 3/37.-



El eje de nuestro enfoque y su preocupación, si se quiere, se corresponde con el ingreso al sistema penal de una “ nueva clientela “ merced a un sencillo axioma: a medida que evoluciona la dinámica de precios relativos, en función de la galopante inflación <sup>5</sup> que atiza a nuestra patria, los montos aludidos rápidamente se transforman en arqueológicos ya que deudas de originaria entidad se transforman en corrientes desvirtuando uno de los apotegmas que inspiró a la ley penal tributaria primaria: la represión de los grandes evasores.-

## II.-

No decimos nada nuevo, ni original, si señalamos que uno de los grandes problemas de la macroeconomía es, justamente, la evasión fiscal; ésta puede ser calculada mediante la comparación de la recaudación teórica y la real; la pérdida de recursos parte del Estado desembocan en consecuencias económicas deletéreas.-

De allí que el ilícito tributario amalgama como bien jurídico protegido la actividad financiera del Estado; la consagración de una legislación penal tributaria específica ha tenido como norte erradicar la procaz conducta llevada a cabo tanto con el fin de entorpecer la normal percepción de tributos por parte de éste, como para evitar un descenso del flujo dinerario con que se nutren sus arcas, cuando el obligado tributario incurre, para ello, en cualquiera de las artimañas o el despliegue de artificios que describe la ley.

La protección tributaria no se lleva a cabo en virtud de un interés individual sino en consideración a intereses patrimoniales supraindividuales, a cuyo servicio están los delitos contra el orden económico o la economía nacional<sup>6</sup>.-

---

<sup>5</sup> El incremento sostenido de los precios relativos – que amalgama una sencilla definición de inflación – genera, entre otras consecuencias, mayor pobreza. Esta alude al concepto de “población marginal“. Si nos deslizamos por el arco del tiempo, dicho término, compacta a los pobladores apostados en la periferia de las ciudades, aun cuando adquiere una fisonomía más depurada luego de que el sociólogo de la Escuela de Chicago Robert Parker publicara, en 1928, su ensayo “El hombre Marginal”.

Casi el cincuenta por ciento de la población, se encuentra alcanzados por este estado. Sin pretensión de exhaustividad, la pobreza alude a una condición en la cual una o más personas tienen un nivel de bienestar inferior al mínimo socialmente aceptado que logran costear sus necesidades básicas y la inflación, sin dudas, es una de las principales causales de una sociedad misérrima.

<sup>6</sup> Martínez Perez, Carlos "El delito fiscal", Montecorvo, Madrid, 1882, p. 197. Para Edwards ("Régimen penal Tributario", Astrea, Buenos Aires, 2000, p. 26) el bien jurídico protegido por la ley 24.769 (Adla, LVII-A, 55) es la hacienda pública que, en su sentido jurídico, consiste en la actividad financiera del Estado. Se impone señalar que este delito tributario representa, en *algunos casos*, una especie del género delitos de



Entonces no cualquier forma de evasión o de impotencia patrimonial, para costear las obligaciones con el fisco, dimanen en un ilícito; aquellos cobran vida al amparo de cualquiera de los medios ardidosos o embustes que dimana del texto legal.

Ahora bien, la cultura inflacionaria<sup>7</sup> anidada en nuestras pampas posee, en lo que al tópico interesa, dos consecuencias deletéreas: por un lado se produce la licuación de diversos hechos imponible; por el otro, como ya se insinuara, introduce a deudores en un derecho de excepción y fragmentario como es el derecho criminal.-

### III.-

Todo este derrotero nos lleva a señalar, en primer lugar, a focalizar nuestro análisis sobre los montos según la normativa incoada. Así, en el mes de febrero de febrero de 1990 (34 años atrás) se sanciona la primera Ley Penal Tributaria, (Ley 23.711),

Allí, se condiciones objetivas de punibilidad son las siguientes:

- prisión de un mes a tres años (escala penal), para el responsable por deuda propia o ajena (sujeto activo) que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelare la real situación económica o patrimonial (acción dolosa), con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos (finalidad, tipo subjetivo), siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco (sin determinar bases mínimas, cualquier

---

cuello blanco cuyo origen puede situarse, en un buceo preliminar, en la aparición de nuevos comportamientos criminales que acaecieron en el comienzo del pasado siglo en los Estados Unidos.

<sup>7</sup> Un atalaya paradójica se verifica, en la materia, en el paralelismo que han unido a dos autores que han predicado en diferentes tiempos y espacios. David Hume y Murray Rothbard, han acudido al modelo del “Ángel Gabriel” -quien alcanzado por un halo altruista anhela una sociedad sin desdicha, pero nada sabe de economía- en el cual, ante el reclamo comunitario, **mágicamente se multiplicaba el papel moneda sin mejorar la riqueza**. Con una mayor nominalidad de dinero, al no haber un incremento del capital o la producción de bienes y servicios, lo único que se gestaba era un **alza sostenida de precios**, cuya espiral gestaba la necesidad de acudir a cada vez más billetes para adquirir los mismos bienes en el mercado.



daño causado al sujeto pasivo es punible), cuando el hecho no importe un delito más severamente penado (salvedad sobre agravantes desarrollada en las próximas figuras) -art. 1ro-

-prisión de seis meses a seis años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior evadiere total o parcialmente el pago de tributo o aprovecharse indebidamente de beneficios fiscales (Acción típica) y siempre que durante un ejercicio o período fiscal hubiere evadido:

a) Obligaciones tributarias por un monto que exceda de diez millones de australes (A 10.000.000).

b) Más del cuarenta por ciento (40 %) de su obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de quinientos mil australes (A 500.000). (Tipificación del delito de evasión y montos mínimos punibles)

La misma pena se aplicará si registrare dos (2) condenas anteriores por infracción al presente artículo, cualquiera fuese el monto evadido.

Aquí, observamos la aplicación de un coeficiente de actualización elegido por el legislador a los fines de mantener el espíritu de la norma inalterable:

“Los montos establecidos en este artículo, se actualizarán mensualmente conforme la variación que experimente el índice de precios mayoristas nivel general que publique el INDEC, tomando como base el índice de diciembre de 1989” -art. 2do.-

-prisión de dos a seis años el que mediante declaraciones juradas engañosas o falsas, registraciones contables o balances inexactos, presentación de liquidaciones que no corresponda a la totalidad del personal que presta servicios en relación de dependencia o que no revelen el verdadero monto de las remuneraciones que efectivamente se pagan, o mediante cualquier otro



ardid o engaño, evadiere total o parcialmente el pago de los aportes o contribuciones a que estuviere obligado con los organismos nacionales de seguridad social, considerándose incluidos los que corresponden al régimen nacional de previsión social, asignaciones familiares, obras sociales, o fondos especiales cuyo descuento esté legalmente autorizado, incluidos los convenios de corresponsabilidad gremial, siempre que durante un período mensual hubiere evadido:

a) Obligaciones por un monto que exceda de dos millones de australes (A 2.000.000);

b) Más del cuarenta por ciento (40 %) de sus obligaciones si este porcentaje superase la suma de quinientos mil australes (A 500.000).

La misma pena se aplicará si registrare dos condenas anteriores por infracción al presente artículo cualquiera fuese el monto evadido.

“Los montos establecidos en el presente artículo se actualizarán mensualmente conforme a la variación que experimente el índice de precios mayoristas nivel general que publique el INDEC tomándose como base el índice de diciembre de 1989”

- prisión de dos a ocho años, quien, con el objeto de obtener exenciones o desgravaciones impositivas o reintegros, recuperos, devoluciones de impuestos o subsidios de cualquier naturaleza, simulare la existencia de inversiones o se valiere fraudulentamente de regímenes de promoción (art. 4to.)

-prisión de quince días a un año el que estando obligado por las disposiciones de las respectivas leyes tributarias y sus decretos reglamentarios (sujeto activo) no se inscribiere, u omitiere presentar sus declaraciones juradas.



El delito se configurará cuando el obligado no diera cumplimiento a los deberes aludidos dentro de los treinta (30) días de notificada la intimación respectiva en su domicilio fiscal, legal o real, según el caso (art. 5to.)

El que omitiere actuar como agente de retención o percepción, será reprimido con multa de dos a seis veces del impuesto que omitió retener (art. 6to)

- prisión de quince días a un año el empleador que estando obligado a ello, no se inscribiere como responsable del pago de los aportes y contribuciones a los organismos nacionales de seguridad social conforme a lo previsto en el art. 3º, u omitiere actuar como agente de retención o percepción aun en los convenios de corresponsabilidad gremial.

El delito se configurará cuando el obligado no diera cumplimiento a los deberes aludidos dentro de los treinta días de notificada la intimación respectiva en su domicilio real o en el asiento de sus negocios (art. 7mo)

-prisión de dos a seis años, el agente de retención o de percepción

que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido, o los aportes y contribuciones, retenidos, a los organismos nacionales de seguridad social conforme con lo previsto en el art. 3º después de vencidos los plazos en que debió ingresarlos.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando ésta se encuentre documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada de cualquier modo (art. 8vo.)

-prisión de seis meses a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial provocare la



insolvencia patrimonial propia o ajena en los casos de mandato o representación, para imposibilitar el cobro de tributos u obligaciones previsionales, con los organismos nacionales de seguridad social, conforme a lo previsto en el art. 3° (art. 9no.)

- prisión de dos a seis años, el que efectúe facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto en materia de importación o exportación, cuyo fin sea percibir beneficios o exenciones impositivas (art. 10mo.)

Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo para el funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones participe de los delitos previstos en la presente ley (art. 11)

De seguido, el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), organismo público desconcentrado de carácter técnico, actuante dentro de la órbita del Ministerio de Economía de la Nación, que ejerce la dirección superior de todas las actividades estadísticas oficiales que se realizan en la República Argentina (Ley N° 17.622, decretos 3110/70 y 1831/93 y la Disposición INDEC N°176/99, recomendaciones sobre buenas prácticas de estadísticas homologadas por los organismos internacionales -Naciones Unidas, OCDE, CEPAL, Eurostat-) determinó en los años venideros, la siguiente variación de precios:

1989: IPC general: 4.922,9%

1990: Ipc general -diciembre-: 1343,9%

1991: Ipc general -diciembre- 84%

1992: Ipc general -diciembre-: 16,6 %

1993: Ipc general -diciembre-: 7,4%

1994: Ipc general -diciembre-: 3,9%

1995: Ipc general -diciembre-: 1,6 %

1996: Ipc general -octubre-, 0,4%<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Fuente: [www.datosmacro.com](http://www.datosmacro.com), [www.indec.gob.ar](http://www.indec.gob.ar)



Luego, en diciembre de 1996, se sanciona la nueva Ley 24.769 (promulgada en enero de 1997) derogándose el régimen anterior (ley 23.771), en ese los delitos sancionados y sus montos fueron los siguientes:

#### Evasión simple

-prisión de dos (2) a seis (6) años

el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión,

evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

(artículo sustituido por el art. 1° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011) -art.

#### Evasión agravada:

-tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión,

cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);





b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos -art. 2do-

(Artículo sustituido por art. 2° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

Aprovechamiento indebido de subsidios

-prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años,

el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) en un ejercicio anual -art. 3ro-

(Artículo sustituido por art. 3° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)



## Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

-prisión de uno (1) a seis (6) años

el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión,

obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -art. 4to-

(Artículo sustituido por art. 4° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años (art. 5to.)

## Apropiación indebida de tributos

-prisión de dos (2) a seis (6) años

el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,



que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso,

el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes -art. 5to.-

(Artículo sustituido por art. 5° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

### Delitos relativos a los recursos de la seguridad social

#### Evasión simple

Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes.

(Artículo sustituido por art. 6° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Evasión agravada

La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes;



b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000).

(Artículo sustituido por art. 7° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

-prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social (Artículo sustituido por art. 8° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Insolvencia fiscal fraudulenta



prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones (Artículo sustituido por art. 9° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Simulación dolosa de pago

prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial 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 pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros (Artículo sustituido por art. 10 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

#### Alteración dolosa de registros

prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado (Artículo sustituido por art. 11 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y



no resulte un delito más severamente penado (Artículo incorporado por art. 12 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

La inflación registrada los años venideros hasta la posterior modificación de montos registró la siguiente fluctuación de precios:

1997: Ipc general -noviembre-: menos 0,1 %-

Año 1998: Ipc general -diciembre-, 0,7 %

1999: Ipc general -diciembre- menos 1,8 %-

2000: Ipc general -diciembre- menos 0,7%

2001: Ipc general -diciembre- menos 1,5 %

2002: Ipc general -diciembre- 40,9 %

2003: Ipc general -diciembre- 3,7 %

2004: Ipc general -diciembre- 6,1 %

2005: Ipc general -diciembre- 12,3 %

2006: Ipc general -diciembre- 6,1 %

2007: Ipc general -diciembre- 8,5 %

2008: Ipc general -diciembre- 7,2%

2009: Ipc general -diciembre- 7,7 %

2010: Ipc general -diciembre- 10,9%

2011: Ipc general -diciembre- 9,5 %

2012: Ipc general -diciembre- 10,8 %

2013: Ipc general -diciembre- 15,6 %

2014: Ipc general -diciembre- 23,9 %



2015: Ipc general -octubre- 14,9 %

2016: Ipc congreso -diciembre- 40,3 %

2017: Ipc general -diciembre- 24,8 %

Finalmente, la Ley 27.430 sancionada a fines de diciembre de 2017, derogó los regímenes vigentes a esa fecha (24.769 y sus mod.) y, dispuso fijar la nueva escala de montos en los siguientes:

#### Evasión simple

-prisión de dos (2) a seis (6) años

el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión,

evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión (art.1)

#### Evasión agravada.

- (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:



- a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000);
- b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);
- c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);
- d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) (art.2)

#### Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.

-prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual (art.3)

#### Apropiación indebida de tributos.

prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días





corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes (art. 4to.)

## Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social

### Evasión simple.

- prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes (Art. 5to)

### Evasión agravada.

La prisión a aplicar, se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5º, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) El monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000);
- b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000);
- c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000). (Art. 6to.)

### Apropiación indebida de recursos de la seguridad social.



prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes. (Art. 7mo.)

## Delitos Fiscales Comunes

Obtención fraudulenta de beneficios fiscales.

prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución, tributaria o de la seguridad social, al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Art.8vo)

Insolvencia fiscal fraudulenta.

Prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones (Art. 9no)

Simulación dolosa de cancelación de obligaciones.



Prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial 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 pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.(art. 10)

Alteración dolosa de registros.

Prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare:

- a) Los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado;
- b) Los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados, autorizados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado (art. 11)

El avance o registro inflacionario de los años inmediatos posteriores al actual representa los siguientes porcentajes:

2018: Ipc general -diciembre- 47,7 %

2019: Ipc general -diciembre- 53,8%

2020: Ipc general -diciembre- 36,1%

2021: Ipc general -diciembre- 50,9%



2022: Ipc general -diciembre-, 94,8%

2023: Ipc general -diciembre- 211,4%<sup>9</sup>

#### IV.

Ahora bien, tanto el conglomerado normativo que fuera despuntado, como las variables de ajustes consultadas de la información oficial, nos permiten inferir acerca de las oscilaciones que florecen, a la sombra, de una ecuación macroeconómica desequilibrada; ésta, ofrece una prolífica interacción tanto en la materia recaudatoria como en la necesidad de ajustar los montos exigidos como condición objetiva de punibilidad.-

La variación— tanto del marco normativo como de la volatilidad de los guarismos inflacionarios- generan una suerte de piso de barro para los mínimos imposables.-

Lo dicho precedentemente, barrunta a deslizarnos por dos senderos que, aun cuando se bifurquen, confluyen en sendas aristas que, valga la paradoja, no es otra que un régimen penal mutante y una economía que se desmadra en función de su tasa de inflación.-

Por fuera de ello, esa dicotomía ve florecer dos extremos bien definidos; en lo que al tema alcanza, el primer cuadro opaco se introduce en torno a ley penal más benigna; el segundo, en el ingreso al sistema penal de obligados menores y la licuación de deudas de entidad al amparo de la dinámica inflacionaria.-

El primer extremo anunciado en el apartado anterior, lejos ha estado de haber encontrado una homogeneidad hermenéutica; por el contrario, se han alzado dos posiciones antagónicas en cuanto a la modificación de las condiciones objetivas.-

El segmento inicial propicia que el incremento del monto evadido, por imperio del instituto de la ley penal más benigna, aleja del castigo las deudas

---

<sup>9</sup> Ver informes: [www.datosmacro.com](http://www.datosmacro.com), y [www.indec.gob.ar](http://www.indec.gob.ar)



inferiores; la segunda – que propicia el sostenimiento del castigo - entiende que la actualización cobija la vigencia de la persecución.-

Dentro del primer segmento, se postuló que la actualización del monto mínimo a partir del cual los delitos de la Ley Penal tributaria son punibles está dirigida a mantener un tratamiento igualitario a través del tiempo entre maniobras de valor económico equivalente en un contexto en el que la moneda en la que fue expresado ese valor se ha depreciado. Así como la actualización de una multa no expresa una revaloración negativa o agravatoria del comportamiento al que se asigna esa pena, sino la pretensión de mantener constante una forma de trato punitivo ante la variación del valor de la moneda, la actualización de los montos mínimos no expresa una revaloración positiva o liberatoria del delito al que esos montos corresponden, sino la intención de mantener constante el valor económico real a partir del cual un ilícito fiscal es punible”<sup>10</sup>.

La propia Procuración General de la Nación – mediante la la resolución P.G.N N° 18/18 – revivió el tema predicando que el incremento de los montos en el régimen penal tributario se superponía con la tesis no retroactiva; desde el prisma del Jefatura de los fiscales, la elevación de los montos mínimos se sustenta en la depreciación de la moneda nacional ocurrida desde la última reforma a la ley penal tributaria (diciembre 2011);

Debe aplicarse pues la instrucción general dispuesta en marzo de 2012 (Res. PGN 5/2012) en donde se expuso que la actualización de los montos de la ley penal tributaria “...no genera un derecho a su aplicación retroactiva en los términos de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos”.

En la resolución P.G.N. N° 5/12 también se argumentó –entre otras cosas- que una norma penal no se aplica retroactivamente por el solo hecho que beneficia al imputado pues, el “...sentido del principio es asegurar que las

---

<sup>10</sup> Anzorreguy, Diego “El desfasaje del monto de evasión en un país con inflación. Situación actual del debate sobre la aplicabilidad del Régimen Penal Tributario como una normativa más benigna elDial.com - DC2D4C Publicado el 10/02/2021.-



penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlas justificado en el pasado ha cambiado, de modo que lo que antes era reprobable ahora no lo es, o no lo es tanto...”; y por lo tanto “...la aplicación del principio exige evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa”<sup>11</sup>.

Pasamos a analizar el segundo que puede compactarse en la indemnidad de la conducta por aplicación de la ley penal más benigna.-

Dentro de este segundo conglomerado, la Sala IV de la Cámara Federal de Casación penal ha resuelto que corresponde aplicar el instituto de la normativa más benigna argumentando –entre otras cosas- que:

- 1) La modificación de los montos debe resolverse como lo ha efectuado la C.S.J.N. en el antecedente del tribunal cimero denominado “Palero”;
- 2) Toda conducta por debajo de la nueva suma no podrá ser perseguible como delito;
- 3) La política criminal del legislador consistió en “centrar la atención en hechos que por su magnitud merecen encuadrarse en parámetros de criminalización”<sup>12</sup>.-

No es etéreo señalar que la mayoría de los juzgados competentes en materia penal tributaria – y sus alzas – se ha afiliado en enfoque el aumento de la condición objetiva de punibilidad era la panoplia habilitante del tratamiento más benigno<sup>13</sup>.-

## V.-

Llegado el momento de la toma de postura, estimamos que la ciclope expansión de la tasa de inflación le ha colocado el sudario a una ecuación que se estimaba equilibrada; al momento de la sanción de la ley 24.769 –

---

<sup>11</sup> Anzorreguy, Diego El desfasaje del monto de evasión en un país con inflación. Situación actual del debate sobre la aplicabilidad del Régimen Penal Tributario como una normativa más benigna elDial.com - DC2D4C Publicado el 10/02/2021

<sup>12</sup> Anzorreguy, Diego El desfasaje del monto de evasión en un país con inflación. Situación actual del debate sobre la aplicabilidad del Régimen Penal Tributario como una normativa más benigna elDial.com - DC2D4C Publicado el 10/02/2021

<sup>13</sup> Mazzon, Mariela – Anzorreguy, Diego en “ Arce Aggeo, Miguel – Báez, Julio C – Asturias, Miguel “ Leyes penales especiales comentadas y anotadas “ Cathedra Jurídica Bs. As. 2018 pag. 584



donde la regía la paridad cambiaria gestada a la luz del plan de convertibilidad – la cuestión no ofrecía mayores cimbronazos; abandonada “la caja de conversión “se debió acudir a diversos medios de ajustes por inflación <sup>14</sup>en aras de contener las oscilaciones monetarias.-

Es cierto que en la actualidad el ciudadano no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos concedidos según el concepto de libertades negativas <sup>15</sup>propias del Estado liberal<sup>16</sup> sino que asume un deber de colaboración frente a la administración los cuales se convierten en verdaderas obligaciones jurídicas<sup>17</sup>.

En otras palabras, la transformación de los fines del Estado ha abierto un cauce a la concepción de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en esa capacidad contributiva, a un deber de contribuir sostenido en el principio de solidaridad<sup>18</sup> .-

Nos parece entonces que la latitud de las condiciones objetivas de punibilidad ahuyenta el castigo. La ley penal más benigna, es un derecho cuyo manantial debe buscarse en la Carta Federal.-

---

<sup>14</sup> Ya en 1978 se estableció el ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias con la finalidad de medir de manera más real la renta y evitar distorsiones generadas por la inflación en la determinación de este impuesto. Dicho ajuste ha sido estimado como apropiado para mantener la condición objetiva de punibilidad (Mazzon, Mariela – Anzorreguy, Diego en “ Arce Aggeo, Miguel – Báez, Julio C – Asturias, Miguel “ Leyes penales especiales comentadas y anotadas “ Cathedra Jurídica Bs As2018 pag. 584) .-

<sup>15</sup> Resulta señero, en lo que al tema interesa, el texto de Isaiah Berlin *Dos conceptos de libertad*. En él, este autor, define a la libertad negativa como aquella en la que no existe un poder externo que impida o restrinja mi acción (a la que mayormente se refieren los libertarios y neoliberales).-

La libertad positiva, se concatena como aquella que crea las condiciones para poder ejercer la anterior, incluso hasta para tener conciencia de ella, como haber tenido la posibilidad de acceder a la educación y a la salud (y a la que mayormente se refieren los liberalsocialistas o socialdemócratas). La libertad “para” (positiva) y la libertad “frente a” (negativa).

Es más, en el plano íntimo, en lo que en lo que consideramos que son nuestras decisiones entendemos que esta anidada de plena libertad. Pero la libertad o libre albedrío puede ser ilusoria: puedo dar o soñar que doy escribe Borges en una oración incluida en el “ Elogio de la sombra“ ( Pitvelnik, Leonardo “ Borges y el Derecho “ Siglo XXI editores Bs As 2024 pags45/46 )

<sup>16</sup> Como en el Medioevo .-

<sup>17</sup> “ Báez, Julio C.- González, Luis Santiago - Romero Villanueva, Horacio “ Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino “ Erreius Bs. As 2023 pag 41

<sup>18</sup> Báez, Julio C.- González, Luis Santiago - Romero Villanueva, Horacio “ Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino “ Erreius Bs. As 2023 pag 42.-



Si bien no nos pasa desapercibido el carácter nocivo que puede compactarse en la omisión de oblar el tributo<sup>19</sup> lo cierto es que existen vallas constitucionales que deben ser respetados sin perjuicio, naturalmente, que el órgano recaudador conserve para si la vía ejecutiva en aras de hacer efectivo el cobro del tributo.-

Dicho todo ello, se impone tratar una cuestión más criminológica – si se quiere – que normativa; ella, puede resumirse en el ingreso de nuevos deudores por montos relativamente exigüos al sistema penal y el consecuente beneficio de los grandes evasores con la licuación de deuda, vía inflación, de débitos superiores.-

Como alfa y omega de la cuestión no debe pasar desapercibido que la consagración del régimen penal tributario fue saludado como una suerte de compensación histórica o una especie de reparación; con este régimen, el derecho penal se enfrentaría con los poderosos y no con los desdichados<sup>20</sup>: se vio de caras con éstos y perdió <sup>21</sup>.-

En su exquisito ensayo sobre “ Borges y el Derecho “ Pitlevnik <sup>22</sup>apontoca que es evidente que el Estado no persigue a todos por igual; los delitos de los poderosos son acometidos con menos fuerza que los de los desventajados.-

Lo dicho en el párrafo que antecede se encuentran unido como el valle a la montaña en función de la siguiente inferencia: la sinergia inflacionaria introduce nuevos comensales en el banquete conformado por deudores menores y la licuación de deudas de obligados poderosos producto de dicha sinergia.-

---

<sup>19</sup> Si bien excede su abordaje en el presente desarrollo la cuestión vinculada a la corrupción que, como dice el profesor Fermo, se verifica en un país donde existen rutas que no te llevan a ningún lado y son facturadas como autopistas europeas; donde las monjas no son monjas; los monasterios operan como bóvedas esquivar el pago de tributos produce el desfinanciamiento estatal que trae aparejado una menor calidad, entre otros, del servicio educativo, de justicia o de salud.-

<sup>20</sup> En materia de paraísos fiscales, como una de las manifestaciones que colocan a la economía sobre la bruma oscura que gesta la merma en la recaudación de tributos, se ha establecido que el mundo extraterritorial ha desplazado la riqueza y el poder desde los pobres hacia los ricos con mayor fuerza que cualquier otro acontecimiento de la historia (Shaxson, Nicholas “ Las Islas del Tesoro” Fondo de Cultura Económica Bs. As. 2014 pag 86)

<sup>21</sup> Virgolini, Julio E.S. – Silvestroni, Mariano “ Derecho Penal Tributario” Hammurabi Bs. As. 2014 Pag 37/38, quienes agregan que es una ilusión estimar que el derecho penal castigue el comportamiento de los mas poderosos ( “ ob.cit” pag.40)

<sup>22</sup> “Borges y el Derecho “ Siglo XXI Bs. As. 2024 pag.51





Estos últimos se benefician con un doble mensaje perverso que se instala en la sociedad: recaudar, pero alentar la evasión. El Poder Judicial, con las críticas puntuales que se le puedan formular, aplica la ley penal tributaria. El ejecutivo y el legislativo establecen mecanismos para la extinción de las causas penales y/o tributarias<sup>23</sup>

Si acudimos a dos posiciones antitéticas, colocándolas en tensión entre sí y que pueden compactarse entre la antinomia que genera la finalidad recaudatoria opuesta a la represiva y/o preventiva<sup>24</sup>, fácil es avizorar que la primera viene ganando la partida,-

Los grandes evasores, verdaderos destinatarios del régimen penal tributario se ven beneficiados por la dinámica inflacionaria, reiteradamente mencionada, y por el mensaje ambiguo que brinda la política fiscal ya que, por un lado, acude a un derecho penal simbólico que impone el castigo y, por el otro, consagra diversos planes de facilidades extendidas que permiten que, ante su acogimiento, se detenga la facultad monopólica de perseguir.-

Es más, este desbalanceo, se da de bruces con el principio de igualdad merced a quien abona regularmente el tributo tiene un tratamiento desigual de quien incumple con la obligación fiscal.

Los impuestos forman parte del costo que debe asumir cualquier emprendimiento comercial; si el competidor no abona el tributo<sup>25</sup>, tiene menores costos y puede obtener un rendimiento adicional para colocar sus productos en el mercado<sup>26</sup>.

Incluso la evolución de la cuestión se puede caer en una situación desdichada que ofrece nuestro derecho al establecer pisos disociados entre el delito penal y el plafón del hecho imponible<sup>27</sup>.-

---

<sup>23</sup> Borinsky, Mariano “ Fraude Fiscal” Didot Bs.As. 2013 Pag 493.-

<sup>24</sup> Borinsky, Mariano “ Fraude Fiscal” Didot Bs. As. 2013 Pag 495.-

<sup>25</sup> Los patrones de acumulación de riqueza no solo son verificables desde el arco del tiempo sino que poseen proyecciones multidisciplinarias. Así, desde la psicología, Freud se ha expedido sobre el tópico despuntado. En “Totem y Tabu”, al teorizar sobre el origen mismo de la sociedad, compactándose el tema en “Eros y Tanatos”, el padre del psicoanálisis reprobó y definió como patológica a la acumulación indefinida de riquezas en un espesor tal que varias generaciones no podrán consumir lo acaparado.

<sup>26</sup> Borinsky, Mariano “ Fraude Fiscal” Didot Bs As. 2013 Pag 500.-



Es necesario, de una vez por todas, brindarle anatomía y fisiología a la Unidad de Valor Tributario (UTV) que le colocara el sudario a los parámetros monetarios pesificados consagrados en el Régimen Penal Tributario.

Es una verdad de Perogrullo afirmar que la confianza en una determinada moneda es uno – aunque no el único- parámetro que empavesa su valor; resulta paradójal fijar condiciones objetivas de punibilidad sobre la base de un signo monetario que se deprecia o se envilece además de emitirse de manera descontrolada que obliga a permanentes actualizaciones que dejan fuera de la punibilidad determinadas deudas ardidosamente impagadas y derretir grandes pasivos mediante el acomodamiento inflacionario.-

---

<sup>27</sup> Por ejemplo la pretendida actualización en el impuesto a las ganancias- conforme emerge de la conocida ley ómnibus y dentro del costado fiscal y alcanzada por la actualización que allí se prohija - establece como precio sostén de 1.800.000 pesos a la vez que la reiterada condición objetiva de punibilidad permanece 1.500.000.-