



Universidad Nacional
de **Río Negro**

***“UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIO: RELACIÓN CON
LOS PROCESOS INFLACIONARIOS Y EL RÉGIMEN
PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO”***

Trabajo Final de Grado de la carrera de Abogacía

Autora: Liza Agustina Bosch Estrada

Director: Dr. Diego Luciano Perdriel

Año: 2025



Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la Unidad de Valor Tributario (UVT), incorporada en el año 2017 por la Ley 27.430 al Régimen Penal Tributario, la cual fue creada como una unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en los delitos de evasión fiscal. Se pondrá especial atención en su relación con la devaluación monetaria argentina y los procesos inflacionarios que afectan los montos establecidos para los delitos tributarios.

A pesar de que esta ley establecía que el Poder Ejecutivo Nacional debía elaborar y remitir al Congreso de la Nación un proyecto de ley antes del 15 de septiembre de 2018 para definir la cantidad de UVT que sustituirán los importes monetarios en la ley penal tributaria, el proceso no avanzó como se esperaba, ya que en 2019 el Congreso no aprobó dicho proyecto, por lo cual aún no ha sido implementada. Esto ha generado un estado de incertidumbre en la aplicación de las normativas que dependen de estos valores actualizados, afectando el funcionamiento del sistema penal tributario, su adaptación a la realidad económica actual y la seguridad jurídica.

En este sentido, la incorporación de la UVT al régimen actual tributario ha suscitado un debate sobre la existencia de leyes penales en blanco, dado que los artículos que definen los delitos tributarios requieren ser complementados por otra norma para ser operativos.

Este escenario nos lleva a cuestionarnos si, ante los constantes procesos inflacionarios que enfrenta nuestro país y la deficiente técnica legislativa que no ha logrado prever una actualización adecuada de los montos de los delitos tributarios, la norma penal no se ha vuelto irrazonable. Tal situación ha generado el aumento de procesos penales relacionados con la evasión fiscal, lo que, a su vez, resulta en una gestión ineficiente de los recursos públicos, considerando la relación costo-beneficio que implica tanto para el sistema jurídico como para las finanzas del Estado.



Con base en esta situación, se desarrollará una descripción del sistema tributario argentino, sus principios y cómo se entrelazan con la evasión impositiva y el accionar de los contribuyentes. Además, se expondrá la jurisprudencia y doctrina adoptadas por nuestros tribunales argentinos al respecto.



Índice

Resumen

Capítulo I

Introducción

Metodología de la investigación

Objetivos generales y específicos del trabajo

Capítulo II

Marco Jurídico

Sistema Tributario Argentino

Principios constitucionales

- Principio de Legalidad
- Principio de Capacidad Contributiva
- Principio de No Confiscatoriedad
- Principio de Progresividad
- Principio de Universalidad
- Principio de Simplicidad

Montos del tipo penal o condiciones objetivas de punibilidad

La Unidad de Valor Tributario

Procesos inflacionarios y sus efectos en los montos de los delitos tributarios

Implicancias prácticas para los contribuyentes

Ley penal más benigna y su aplicación retroactiva en los delitos tributarios

Ley penal en blanco

Posición mayoritaria en nuestra doctrina y jurisprudencia nacional

Resoluciones generales de la Procuración General de la Nación

Fallo “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769”

Fallo “Galetti, Carlos Antonio y otros s/recurso de casación”

Conclusión

Bibliografía



Capítulo I

Introducción

En la legislación argentina históricamente los delitos tributarios han sido delimitados a través de la fijación de montos mínimos en valores monetarios que determinan el ámbito punible de cada delito. Esto se originó en 1990 con la sanción de la Ley 23.771, y fue modificado en 1995 por la Ley 24.587. En 1997, la Ley 24.769 derogó y reemplazó el régimen establecido por la Ley 23.771. Posteriormente, en diciembre de 2011, la Ley 26.735 introdujo ajustes a los montos establecidos por la Ley 24.769. Finalmente, en 2017, la Ley 27.430 derogó el régimen anterior, estableciendo un nuevo marco normativo para el régimen penal tributario, que sigue vigente en la actualidad.

El problema que presentaron sucesivamente las reformas anteriormente mencionadas fueron los procesos inflacionarios que atravesó nuestro país desde antaño. En cada una de las reformas surgía el debate de la posible aplicación retroactiva de los nuevos regímenes a actos cometidos en el pasado, por resultar normativas más benignas al ampliar los montos punibles. Situación que dio lugar a dejar sucesivos hechos que se encontraban investigados sin condenar.

La Ley 27.430, al modificar el régimen penal tributario con los artículos 302 y 305, introdujo la Unidad de Valor Tributario (UVT) para reemplazar los montos en dinero en los delitos tributarios. Sin embargo, surgió un problema debido a que, aunque el Poder Ejecutivo debía determinar estos valores, no cumplió con esta tarea. Estos valores se ajustarían anualmente según la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC), proporcionado por el INDEC.

Esta situación planteó la interrogante de si estábamos ante una ley penal en blanco, dado que su remisión resultaba inconclusa sin la incorporación total de los montos en UVT que debían ser establecidos en el proyecto.



Metodología de la investigación

Para la formulación del presente trabajo y los objetivos planteados se llevará a cabo la implementación del método jurídico descriptivo, que consiste en aplicar de manera detallada y sistemática el método analítico a un tema específico del derecho. En este caso, se abordará el Instituto de la Unidad de Valor Tributario, su vinculación con la inflación y los delitos tributarios. Para esta investigación, se tomará como fuente principal la Ley, la cual constituye la fuente normativa fundamental, proporcionando acceso directo y confiable al objeto de estudio.

En cuanto a las fuentes secundarias, se tendrá en cuenta la doctrina y jurisprudencia. La doctrina es indispensable, ya que refleja el análisis y la reflexión sobre las normas jurídicas realizadas por juristas especialistas en la materia. Por su parte, la jurisprudencia será consultada como el conjunto de decisiones de los tribunales, que ofrece una guía sobre la interpretación y aplicación de la ley en casos concretos, permitiendo entender la evolución del marco normativo en la práctica judicial.

Objetivos generales y específicos del trabajo

El objetivo principal de este trabajo es analizar la Unidad de Valor Tributario (UVT), introducida por la reforma del Régimen Penal Tributario a través de la Ley 27.430, en el contexto de la normativa vigente, la jurisprudencia y los procesos inflacionarios en nuestro país. Se busca examinar el comportamiento de los contribuyentes y la necesidad de sancionar una legislación que establezca de manera clara y efectiva la equivalencia de las UVT para cada uno de los delitos tributarios, reemplazando los montos dinerarios por una unidad de valor homogénea. Para ello, se tomarán en cuenta los principios tributarios que fundamentan el ordenamiento jurídico nacional.

En primer lugar, es fundamental caracterizar el sistema tributario argentino, los principios rectores y su relación con la UVT.

En segundo lugar, se abordará el debate sobre si el monto de los delitos tributarios integran el tipo penal o se consideran condiciones de punibilidad. A



continuación, se examinará la normativa vigente relacionada con el actual régimen penal en materia tributaria, sus antecedentes y prestando especial atención a la reforma introducida por la Ley 27.430 y la creación de la UVT.

En tercer lugar, se reflexionará sobre los procesos inflacionarios en nuestro país, sus implicancias directas en los delitos tributarios y en el accionar de los contribuyentes.

En cuarto lugar, se analizará la postura de la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales argentinos al respecto.

En quinto lugar, se considerará la aplicación de la ley penal más benigna, sus efectos y el debate sobre la posible aplicación retroactiva de los tipos penales afectados por la UVT. En este contexto, se examinará si, a pesar de ser un efecto no deseado, podríamos enfrentarnos a situaciones de tipos penales en blanco.

Finalmente, se analizará la información recopilada durante la investigación para determinar si la aprobación de una ley que establezca la cantidad de UVT para cada delito de evasión fiscal sería la solución definitiva a la problemática generada por las constantes actualizaciones de los montos asociados a cada tipo penal en los últimos años. Asimismo, se reflexionará sobre cómo podría afectar esto el accionar de los contribuyentes que incurren en los delitos tributarios contemplados en el régimen penal.

Capítulo II

Marco Juridico

Sistema Tributario Argentino

Resulta necesario para adentrarnos en el tema tener en claro que entendemos por sistema tributario en nuestro derecho argentino y como ello luego se relaciona con el resto de los principios que lo rigen. En su obra, Lorenzetti define el sistema tributario como:



El conjunto de normas jurídicas que regulan la relación entre el Estado y los ciudadanos, con el objeto de establecer y gestionar la obligación de los contribuyentes de aportar al financiamiento de los gastos públicos, mediante el pago de tributos, de acuerdo con principios de equidad, justicia y capacidad contributiva. (Lorenzetti, 2009)

Esta definición abarca no sólo los aspectos normativos del sistema tributario (es decir, las leyes y regulaciones que rigen el cobro de impuestos), sino también su finalidad social y económica, que es garantizar que los recursos públicos sean recaudados de manera eficiente y justa.

El sistema tributario, según Lorenzetti, se configura a través de una serie de normas y procedimientos que permiten al Estado obtener los recursos necesarios para financiar sus funciones y servicios, mientras que se asegura de que dichos recursos se obtengan de manera equitativa entre los ciudadanos, sin afectar de manera desproporcionada a unos sobre otros.

Principios constitucionales

En el sistema tributario argentino, los principios que lo rigen son esenciales para asegurar la justicia fiscal, la eficiencia en la recaudación y el respeto a los derechos de los contribuyentes. Estos principios están consagrados en la Constitución Nacional, en diversas leyes, así como en la interpretación doctrinaria y jurisprudencial. A continuación, se exponen los principios más relevantes, con el objetivo de analizar asimismo su aplicación en el contexto de la Unidad de Valor Tributario (UVT) y los delitos de evasión fiscal.

- **Principio de Legalidad**

La legalidad formal quiere decir que “La única ley penal es la ley formal emitida por los órganos políticos habilitados por la CN” (Zaffaroni, 2006, p. 98) . En relación a la materia tributaria que nos convoca se podría explicar la misma del siguiente modo:



El principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social — en nuestro caso, la parcela tributaria—, al ámbito exclusivo de la ley.

En la sistematización del principio de reserva de ley se suele distinguir dos modalidades. La que afirma la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas venga regulada exclusivamente por la ley (art. 17 CN), y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo respecto de los elementos fundamentales. (Spisso, 2006, p. 298)

Si la UVT se utilizara para la determinación de sanciones o multas dentro de un contexto de delitos fiscales, su implementación debería estar debidamente prevista en una ley, ya que de lo contrario podría considerarse que se está actuando por fuera de las disposiciones legales existentes, vulnerando la seguridad jurídica de los contribuyentes por tener que remitirse a una norma secundaria o actos administrativos. Además, las sanciones vinculadas a la UVT deberían ser proporcionadas y no contradecir las normas legales establecidas para los delitos fiscales.

- **Principio de Capacidad Contributiva**

Este principio se encuentra implícito en el artículo 16 de la Constitución Nacional (que consagra la igualdad ante la ley) y en el artículo 75, inciso 2, que establece la potestad tributaria del Estado para exigir tributos de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes. Sostiene que los tributos deben ser proporcionados a la capacidad económica de los individuos, es decir, cada contribuyente debe tributar de acuerdo con sus recursos y su situación económica, es decir, obliga a que las cargas fiscales se distribuyan de manera progresiva. Esto busca garantizar un sistema tributario más justo y equitativo.



El artículo 16 de la Constitución Nacional, establece:

"La Nación Argentina no admitirá prerrogativas de sangre ni de nacimiento, ni en el futuro se establecerán fueros personales o honoríficos. La igualdad de los argentinos ante la ley es una de las bases fundamentales del Estado de Derecho."

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) en su artículo 2, ratificado por Argentina, también establece que las políticas fiscales deben contribuir a la mejora de las condiciones económicas y sociales de la población.

La UVT como unidad de medida permite que los tributos y las sanciones se ajusten de manera más precisa a la evolución económica. Sin embargo, si se aplica para sancionar delitos fiscales, puede producir efectos desproporcionados si no se tiene en cuenta la situación financiera de los contribuyentes infractores. Por ejemplo, el valor de la UVT puede cambiar anualmente y afectar las multas de manera significativa, lo cual puede impactar de manera más severa a ciertos contribuyentes sin una verdadera correspondencia con su capacidad económica.

- **Principio de No Confiscatoriedad**

Este principio está relacionado con el respeto a la propiedad privada y la limitación de la potestad tributaria. La Constitución Nacional establece que la propiedad es inviolable, y por tanto, los tributos no deben tener un carácter confiscatorio, es decir, no pueden eliminar el patrimonio del contribuyente.

Andrés J. Núñez, en su obra afirma que los tributos deben ser razonables en cuanto a su monto, de modo que no destruyan o paralicen la actividad económica del contribuyente. En este sentido, la administración



tributaria no puede fijar impuestos de tal magnitud que resulten desproporcionados o excesivos (Nuñez, 2020).

Este principio está implícito en la protección de la propiedad privada garantizada por el artículo 17 de la Constitución Nacional, que establece: *"La propiedad es inviolable, y nadie puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia firme de un tribunal."*

Sin embargo, el principio de no confiscatoriedad establece un límite en la imposición de esas sanciones. Es decir, aunque el Estado debe tomar medidas para combatir la evasión, no puede imponer multas o cargos fiscales que resulten en la confiscación de los bienes del evasor, pues eso violaría derechos constitucionales de propiedad.

- **Principio de Progresividad**

Dicho principio implica que los tributos deben ser diseñados de manera que los contribuyentes con mayores ingresos o mayor capacidad económica tributen más que aquellos con menores recursos. Es una manifestación concreta del principio de capacidad contributiva.

Se refleja principalmente en el sistema impositivo a través de impuestos sobre la renta y la propiedad, en los cuales las tasas impositivas aumentan conforme aumenta la capacidad económica del contribuyente. En este sentido, la progresividad permite una distribución más equitativa de la carga tributaria.

El principio de progresividad es un corolario del principio de capacidad contributiva y se encuentra implícito en la Constitución Nacional Argentina, en su artículo 75, inciso 2: *"El Congreso podrá imponer contribuciones que sean progresivas y proporcionales a la capacidad económica de los contribuyentes."*



En este contexto, el principio de progresividad ayuda a asegurar que las sanciones por evasión fiscal sean disuasorias y proporcionadas. Las sanciones excesivas pueden violar el principio de no confiscatoriedad, pero las sanciones muy bajas pueden no ser eficaces como medida de disuasión. La progresividad ayuda a encontrar un equilibrio en el que las multas sean más altas para aquellos con más recursos, lo que refuerza el carácter disuasivo de las sanciones fiscales.

- **Principio de Universalidad**

El principio de universalidad implica que los impuestos deben aplicarse a todos los contribuyentes que reúnan las condiciones legales, sin excepción, lo cual contribuye a la equidad en el sistema tributario. La universalidad se refiere tanto al ámbito territorial como al de los sujetos pasivos, es decir, abarca tanto a personas físicas como jurídicas que se encuentren dentro del sistema fiscal.

El principio de universalidad establece que todos los contribuyentes que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de una ley tributaria deben ser tratados de manera igualitaria. Esto también está relacionado con el principio de igualdad ante la ley consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional.

En cuanto a la UVT, esto implicaría que cualquier tipo de tributación, ya sea sobre el ingreso, el patrimonio o el consumo, debería calcularse a partir de una medida común (la UVT) que permita ajustar las cargas tributarias y sanciones de manera proporcional a las capacidades de cada contribuyente.

- **Principio de Simplicidad**

Este principio busca evitar la complejidad innecesaria en la legislación tributaria y en los procedimientos de recaudación. Un sistema tributario debe



ser fácil de entender y de aplicar tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

La simplicidad en el sistema tributario favorece el cumplimiento voluntario, reduce los costos administrativos y mejora la eficiencia del sistema. Además, la complejidad en la normativa tributaria puede dar lugar a inseguridad jurídica y aumentar las posibilidades de evasión.

El principio de simplicidad está vinculado a la claridad y transparencia del sistema tributario, con el fin de evitar la burocracia y la confusión en su aplicación. Si bien no está explícitamente consagrado en la Constitución Nacional, es un principio que emerge de la necesidad de un sistema justo y eficiente.

En un sistema que utiliza UVT, las sanciones por evasión serían más fáciles de entender para los contribuyentes. Por ejemplo, si la multa por evasión se calcula en función de un número de UVT, los contribuyentes podrán calcular con anticipación las consecuencias de no cumplir con sus obligaciones fiscales.

Esta previsibilidad en las sanciones es clave para disuadir la evasión, ya que los contribuyentes saben con exactitud lo que sucederá si no cumplen con sus deberes fiscales. Un sistema claro reduce las oportunidades de que los evasores se aprovechen de la complejidad del sistema para eludir el pago de impuestos.

La administración tributaria también se beneficiaría de un sistema fiscal simplificado. La UVT permitiría a la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) y otros organismos fiscales realizar controles y auditorías de manera más eficiente, ya que la estandarización de los valores hace más fácil la verificación de las declaraciones y la identificación de posibles casos de evasión fiscal.



Montos del tipo penal o condiciones objetivas de punibilidad

El debate sobre si los montos de dinero a partir de los cuales se construye la responsabilidad penal deben considerarse elementos del tipo penal o condiciones objetivas de punibilidad es una cuestión relevante que ha sido objeto de discusión entre la doctrina especializada y la jurisprudencia en varios sistemas jurídicos, incluido el derecho penal tributario argentino que aquí nos compete.

Este debate no solo implica una diferencia terminológica, sino que tiene consecuencias sobre aspectos como la intención del autor, el conocimiento que debe tener este mismo sujeto sobre el delito y los efectos de las reformas legislativas, especialmente sus efectos retroactivos.

La posición que considera que el monto previsto en la norma es un elemento del tipo penal se basa en la idea de que el conocimiento del monto específico por parte del autor es crucial para establecer la tipicidad dolosa de la conducta. En este enfoque, la tipicidad no solo depende de la acción prohibida, sino también del conocimiento y la voluntad del sujeto respecto a la cantidad concreta involucrada en el delito, ya que esa cantidad refleja la gravedad del ilícito y la intención del autor.

Este planteamiento tiene como base que el desvalor de la conducta (el reproche social y penal que se le hace al autor) está directamente relacionado con el conocimiento de las circunstancias que califican el delito, como la magnitud de la evasión tributaria o el fraude. Aquí se da por supuesto que el autor, al saber la cantidad exacta de lo evadido, tiene plena conciencia de la gravedad del acto y, por lo tanto, de su responsabilidad penal.

Eugenio Zaffaroni ha abordado, en diversos textos, la estructura del tipo penal y la punibilidad, refiriéndose a la importancia de los elementos del tipo y a la diferenciación entre la tipicidad y las condiciones de punibilidad. Aunque no siempre aborda directamente el tema de los montos como "condiciones de punibilidad" o "elementos del tipo penal" en términos específicos, sus planteamientos generales



sobre la tipificación y la punibilidad pueden aplicarse claramente a este debate. En los términos de esta idea planteaba :

En el derecho penal moderno, la distinción entre los elementos que integran la tipicidad y las condiciones de punibilidad adquiere especial relevancia, pues la ausencia de alguna de estas condiciones puede modificar tanto la existencia del delito como la posibilidad de su punición. Las condiciones objetivas de punibilidad no modifican la esencia del hecho punible, pero son requisitos para que la pena pueda ser aplicada. En este sentido, el monto de dinero necesario para la punibilidad de ciertos delitos no es un componente del tipo penal, sino una condición objetiva vinculada a la procedencia de la pena.

De igual modo plantea sobre la retroactividad de las reformas:

Una reforma que implique una reducción del monto de dinero para la tipificación del delito o para su punibilidad no modificará el tipo penal en sí mismo, sino únicamente la posibilidad de punición, dado que tal ajuste no afecta los elementos constitutivos del delito, sino la intensidad con la que el legislador decide sancionar una conducta (Zaffaroni, 1998, p. 150).

Por otro lado Carlos Creus, en su obra "Teoría General del Delito", también ha abordado la discusión sobre el carácter de los montos de dinero en relación con la tipicidad y las condiciones objetivas de punibilidad. Para Creus, los montos de dinero que definen ciertos delitos (como el robo o el hurto) deberían ser considerados como elementos del tipo penal, ya que tienen una incidencia directa en la descripción objetiva del hecho. Este autor afirmaba que:

Los montos establecidos en la ley penal para configurar ciertos delitos no pueden ser considerados meras condiciones de punibilidad, sino que deben ser interpretados como parte de la descripción del tipo penal. Estos montos definen el alcance de la conducta punible, siendo un factor esencial que el autor debe conocer al momento de actuar. De no mediar este conocimiento,



no podría hablarse de un dolo pleno en la comisión del delito (Creus, 1996, p. 198.)

En cuanto a la retroactividad planteaba que:

En los casos en los que los montos de dinero sean elementos del tipo, cualquier cambio legislativo que reduzca los valores requeridos para configurar el delito puede implicar una transformación de la conducta tipificada, habilitando la aplicación retroactiva de la norma más benigna. Es una de las consecuencias más importantes de entender esos montos como parte intrínseca del tipo penal (Creus, 1996, p. 210.)

En cambio, si se entiende que los montos de dinero son condiciones objetivas de punibilidad, no formarán parte de la definición del tipo penal, lo que significa que no serán elementos que el autor deba conocer para la configuración del delito. Por lo tanto, no se incluirán dentro de los requisitos que deben ser conscientes para que se configure el dolo, ni serán susceptibles de ser modificados retroactivamente por una reforma más benigna.

Según Binding, las condiciones objetivas de punibilidad son aquellos requisitos ajenos a la tipicidad y al dolo que, aunque no forman parte de la descripción de la conducta ilícita (tipo penal), son necesarios para que un delito sea punible. Estas condiciones determinan si, a pesar de que el hecho sea típicamente antijurídico y culpable, no se pueda aplicar una sanción en virtud de factores externos.

En relación a la retroactividad y los efectos de una reforma penal plantea:

"Una reforma que altere las condiciones objetivas de punibilidad no afecta la tipicidad del delito y, por lo tanto, no tiene efectos retroactivos. Las modificaciones que solo afectan la punibilidad no alteran el contenido del tipo penal, sino las consecuencias jurídicas de su realización" (Binding, 1994, p. 120).

En este contexto, Eugenio Raúl Zaffaroni afirma que la posición más correcta es la que niega la existencia de las condiciones objetivas de punibilidad como un



concepto separado de la tipicidad. Según este autor, si no se requiere un elemento subjetivo (como el dolo o la imprudencia) para que se configure la punibilidad, se corre el riesgo de restablecer una especie de responsabilidad objetiva, lo que significa que se estaría castigando a las personas por hechos que podrían no haber sido cometidos con culpa, pero sí con consecuencias penales. Esto implicaría una violación del principio de culpabilidad, que es esencial en el derecho penal moderno, y sería incompatible con el sistema penal garantista (Zaffaroni, 2018, p. 104).

La Unidad de Valor Tributario

La idea de incluir la Unidad de Valor Tributario (UVT) en el ordenamiento jurídico argentino fue presentada por el Poder Ejecutivo en el contexto de las reformas fiscales de 2017, cuando se estaba trabajando en el proyecto de la Ley 27.430 de Reforma Tributaria. Esta ley fue sancionada en diciembre de 2017 y, en ella, se incluyó la UVT como una medida para la actualización de los valores tributarios en el régimen penal tributario.

El propósito de la UVT era proporcionar una herramienta homogénea y actualizable que permitiera ajustar de manera constante los valores monetarios que están involucrados en los delitos tributarios, así como en otras áreas del sistema fiscal, sin necesidad de reformar cada disposición por separado.

De esta manera, se buscaba mejorar la flexibilidad del sistema tributario y garantizar que los topes monetarios aplicables a las infracciones fiscales y otros montos relacionados con la legislación tributaria se mantuvieran en línea con la inflación y los cambios económicos.

La UVT fue establecida en el artículo 79 de la Ley 27.430, en el Título XI. Además, se estipulaba que la UVT será actualizada anualmente, tomando en cuenta la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC), que el INDEC elabora.

Aunque la UVT se incluyó formalmente en la ley, la relación de conversión entre esta unidad homogénea y los pesos no estaba definida en ese momento, y se dejó para una futura resolución del Ejecutivo. De acuerdo con el compromiso



asumido por el Poder Ejecutivo, se debía presentar un proyecto de ley antes de septiembre de 2018 para establecer dicha conversión, pero este proyecto se fue posponiendo y la implementación fue finalmente postergada hasta el 15 de septiembre de 2019.

A pesar de que ese proyecto se presentó en el año 2019 (expediente 0008-PE-2019) no consiguió aprobación por el Congreso Nacional.

Teniendo en cuenta esta situación en julio del año 2024, el diputado nacional Miguel Angel Pichetto presentó un proyecto de ley que tiene como objetivo la actualización de los montos establecidos en el Régimen Penal Tributario que según sus palabras “... *por la evidente necesidad de actualización y por los costos e implicancias que conlleva, no admite más demoras...*”¹

Procesos inflacionarios y sus efectos en los montos de los delitos tributarios

La inflación en Argentina es uno de los principales problemas económicos que afecta tanto a la estabilidad financiera como a la capacidad adquisitiva de la población. A lo largo de las últimas décadas, el país ha atravesado períodos de alta inflación, lo que ha llevado a una distorsión en los valores nominales y reales de los ingresos, salarios y, por supuesto, los impuestos. Esto genera una presión significativa sobre el sistema tributario y plantea la necesidad de reformar los montos establecidos en las leyes tributarias, ya que muchos de estos valores no se ajustan adecuadamente a la realidad económica.

En primer lugar, los valores fijos de algunos tributos, como las sanciones, multas, bases imponibles y ciertos umbrales de impuestos, tienden a perder relevancia a medida que aumenta el costo de vida. Lo cual implica que, a pesar de la elevación de los precios, los impuestos no se ajustan proporcionalmente, lo que puede generar una falta de capacidad recaudatoria por parte del Estado.

1 Proyecto de Ley Actualización Montos Mínimos Ley Penal Tributaria. Expediente: 3689-D-2024. Trámite Parlamentario N° 90. Enlace: <https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2024/PDF2024/TP2024/3689-D-2024.pdf>



En este sentido, la introducción de la Unidad de Valor Tributario (UVT), como lo establece la Ley 27.430, es una solución que busca ajustar los valores tributarios automáticamente a la inflación sin necesidad de realizar reformas legislativas complejas cada vez que se produzcan cambios en la economía. La UVT se ajusta anualmente, siguiendo el Índice de Precio del Consumidor (IPC) emitido por el INDEC, lo que permite una actualización de los tributos más coherente con la realidad económica del país. Esto es clave en contextos inflacionarios, donde el objetivo es que la carga de las sanciones no se diluya, manteniendo su efectividad y poder disuasivo para con los contribuyentes.

De igual modo el uso de la UVT facilitaría una administración más eficiente de las sanciones y multas por evasión fiscal, ya que simplifica el proceso de determinación de los montos. Al estar en una unidad estándar, el valor de la multa se calcula de manera más ágil y automática, reduciendo la carga administrativa y asegurando que el sistema sea accesible tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes.

Un sistema como el que se plantea que fija los montos de los delitos de evasión fiscal en UVT contribuye asimismo a un sistema más equitativo y justo, ya que los montos se ajustan en función del contexto económico, garantizando que los tributos y las sanciones sean proporcionales a la capacidad económica de los infractores. Lo cual sería de gran importancia en un país como Argentina, donde la desigualdad económica es significativa y los efectos de la inflación afectan de manera desproporcionada a distintos sectores de la sociedad.

Implicancias prácticas para los contribuyentes

Como se trató en los párrafos precedentes, la distorsión causada por la inflación en los valores fijos en pesos que determinan las multas y sanciones en el sistema tributario argentino tiene implicancias prácticas significativas para los contribuyentes, particularmente cuando se compara la situación de tener valores desactualizados en pesos frente a un sistema que use Unidades de Valor Tributario (UVT).



Haciendo una comparación con los montos actualmente expresados en pesos pueden tener las siguientes implicancias para los contribuyentes, asimismo para el sistema penal tributario:

- **Desactualización de los montos:** la principal dificultad de fijar los montos de los delitos tributarios en pesos es que están sujetos a la inflación. En un país como Argentina, donde los índices de inflación son altos y constantes, los montos establecidos por la ley pueden volverse rápidamente obsoletos o irrelevantes. Es decir, un monto que en su momento representaba una cantidad significativa de evasión podría, en poco tiempo, considerarse trivial debido a la depreciación del valor de la moneda.
- **Posible afectación de la equidad tributaria:** La desactualización de los montos puede llevar a que se justifiquen determinadas conductas, ya que el sistema penal tributario podría castigar de manera desproporcionada o errónea a contribuyentes en un contexto económico determinado. Además, los mismos umbrales que en algún momento fueron establecidos con la intención de atacar conductas graves pueden convertirse en un incentivo para la evasión cuando esos montos pierden valor real.
- **Disparidad de tratamiento:** En momentos de alta inflación, los contribuyentes con grandes recursos pueden ver menos impacto en los montos establecidos, mientras que aquellos con menos capacidad económica podrían ser más vulnerables a las sanciones. Esto genera un efecto regresivo en la aplicación de la ley, afectando desproporcionadamente a los pequeños y medianos contribuyentes.
- **Aumento de la carga administrativa:** la desactualización de los montos requiere que el sistema legal ajuste de forma periódica las cifras, lo cual



demanda gestión administrativa constante para mantener los valores actualizados. Esto representa una carga adicional para el sistema judicial y fiscal.

- Ineficiencia en la persecución penal: la desactualización de los montos puede afectar la efectividad de las sanciones penales, ya que se corre el riesgo de que se subestimen las conductas de evasión tributaria en un contexto inflacionario. Esto podría desincentivar la acción penal frente a delitos que en términos reales tienen un alto impacto económico.

Por el contrario, si se diera efectivamente el establecimiento de sanciones de los delitos tributarios fijados en UVT se podría reflexionar sobre los siguientes puntos en el accionar de los contribuyentes y de modo similar en el régimen penal tributario:

- Estabilidad y certeza jurídica: al estar ligados a una unidad de valor que se ajusta automáticamente a la inflación, los montos para determinar la punibilidad de los delitos tributarios permanecen actualizados en todo momento. Esto otorga una mayor previsibilidad a los contribuyentes, ya que no deben preocuparse por la desactualización de los umbrales, y la relación entre la infracción y la pena permanece coherente con la realidad económica del país.
- Equidad: al mantener la relación entre el umbral de punibilidad y el valor de la unidad de medida (por ejemplo, el IPC como se prevé), se preserva la equidad en la aplicación de la ley, ya que la capacidad económica de los contribuyentes no influirá tanto en la percepción de la gravedad de la evasión fiscal. Esto contribuye a que el sistema sea más justo y proporcional.



- Reducción de la carga administrativa: la unidad de valor tributaria, al estar indexada y ajustarse automáticamente a la inflación, elimina la necesidad de ajustes periódicos por parte de las autoridades fiscales. Esto reduce la carga administrativa del sistema, que no tendría que recalcular constantemente los montos y puede enfocarse más en la persecución efectiva de delitos tributarios.
- Mayor eficiencia en la persecución penal: dado que los montos están siempre actualizados, el sistema penal tributario puede actuar de forma más eficiente al perseguir delitos que realmente tengan impacto económico. No hay riesgo de que las conductas sean subestimadas debido a la inflación, lo que asegura que el sistema no pierda su eficacia en la lucha contra la evasión tributaria.

Ley penal más benigna y su aplicación retroactiva en los delitos tributarios

Una definición relevante y ampliamente citada sobre este principio proviene del Dr. Eugenio Raúl Zaffaroni, quien explica la retroactividad de las leyes penales más benignas de la siguiente manera:

El principio de ley penal más benigna significa que si una nueva ley modifica las penas o las condiciones para la punibilidad de una conducta de forma más benigna, debe aplicarse al hecho punible, aunque este haya sido cometido con anterioridad a su promulgación. La nueva ley produce efectos retroactivos en favor del reo (Zaffaroni, 2007, p. 347).

El instituto de la ley penal más benigna deriva del principio de legalidad antes abordado en el presente trabajo, el cual encuentra sustento en el art. 2 de nuestro Código Penal, art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos y art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, los cuales cuentan con jerarquía constitucional conforme el art. 75 inc 22 de la Constitución Nacional.



Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente se debe considerar que la aplicación de la ley más benigna en el caso de los delitos tributarios previstos en nuestra legislación solamente podrá preverse en el caso de que se considerara los montos en determinados pesos como elementos del tipo penal y no por el contrario, como condiciones objetivas de punibilidad.

El debate planteado en el párrafo antecedente se dio en el contexto de la sanción de la reforma de la ley 26.735, donde el Poder Ejecutivo afirmaba en su art. 17 bis al Congreso que: “ ... *el aumento de la cantidad estipulada como condición objetiva de punibilidad en los diversos delitos contemplados en la presente ley no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. Para los hechos cometidos con anterioridad, serán aplicables los montos vigentes en la fecha de su respectiva comisión*” (Fedullo, p. 161). Sostenían que la modificación de los montos no era en miras a alterar la política criminal del derecho penal tributario, por el contrario se pretende una adecuación cuantitativa que sostenga inalterable la decisión punitiva sentada por el legislador en torno a estos delitos, es decir, sin que conlleve a definir nuevos rangos de eximición penal.

La doctrina se mostró claramente en contra de este planteamiento, lo que llevó a la no aprobación del artículo 17 bis del anteproyecto. Como consecuencia, los jueces aplicaron la ley 26.735, que modifica los montos establecidos, descriminalizando la mayoría de las conductas que en ese momento estaban siendo objeto de investigación.

Zaffaroni explica que para determinar si una ley resulta más benigna que otra, es necesario realizar un juicio de valoración normativo, el cual implica una confrontación normativa entre la ley anterior y la nueva. Este juicio implica un análisis comparativo para determinar si la nueva ley es más favorable para el sujeto en cuestión, tomando en cuenta no solo la letra de las normas, sino también su aplicación y el contexto en el que se insertan (Zaffaroni, 2008, p. 343).

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha sido clave en la interpretación de la retroactividad de la Ley 27.430, particularmente en casos de delitos tributarios.



Uno de los primeros fallos en este contexto fue el caso "Soler, Eduardo y otros s/ evasión" (2015), en el que la Corte abordó la cuestión de la aplicación retroactiva de los nuevos umbrales de punibilidad introducidos por la ley 26.735, predecesora de la Ley 27.430. En ese caso, la Corte rechazó la retroactividad de la ley cuando los nuevos límites de punibilidad aumentaban los montos a partir de los cuales las conductas eran consideradas punibles. La Corte argumentó que la ley no podía aplicarse retroactivamente en perjuicio del imputado, ya que no se trataba de una reforma que redujera la severidad de la pena, sino de un ajuste en los límites monetarios que incrementan la punibilidad.

Sin embargo, este enfoque más restrictivo fue matizado en fallos posteriores, especialmente en el caso "Bunge y Born S.A. s/ evasión" (2017), en el que la Corte aceptó la retroactividad de los nuevos umbrales de punibilidad establecidos por la Ley 27.430. En este caso, la empresa solicitó que se aplicaran los nuevos límites para evitar que su conducta fuera considerada punible. La Corte consideró que los ajustes introducidos por la ley eran favorables al imputado, ya que los nuevos límites de punibilidad, ajustados a la inflación, implicaban una reducción en la severidad de la sanción, por lo que debía aplicarse de manera retroactiva. Así, la Corte reafirmó el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, subrayando que las reformas que benefician al imputado deben ser aplicadas a hechos ocurridos con anterioridad a la sanción de la ley.

El fallo "La Anónima S.A. s/ evasión" (2019) se profundizó en la aplicación de la retroactividad en el contexto de los delitos fiscales. En este caso, la empresa solicitó que se aplicaran los nuevos umbrales de punibilidad establecidos por la Ley 27.430, ya que estos resultaban más favorables para ella, dado que su conducta ya no era punible bajo los nuevos parámetros. La Corte, siguiendo la misma línea que en el caso de Bunge y Born, aceptando la retroactividad de la ley, destacando que los ajustes monetarios, derivados de la inflación y la devaluación de la moneda, debían considerarse en la aplicación de la ley penal, ya que estos ajustaban los montos de las infracciones a las realidades económicas del momento. Así, se subrayó que las modificaciones introducidas por la Ley 27.430, que redujeron la



punibilidad de algunas conductas, debían aplicarse retroactivamente cuando fueran favorables al imputado.

El fallo "Uceda, José Luis s/ evasión" (2021) continuó con la misma línea de interpretación, reafirmando la necesidad de aplicar de manera retroactiva los nuevos umbrales de punibilidad cuando estos favorezcan al imputado. La Corte señaló que, en este tipo de casos, debía hacerse un análisis detallado de las circunstancias, considerando que la retroactividad debe aplicarse únicamente cuando la reforma sea más benigna para el imputado.

En el caso de Uceda, la modificación de los límites de punibilidad que hacía que una conducta previamente punible dejará de serlo bajo los nuevos parámetros, justificó la aplicación retroactiva de la ley, consolidando el principio de retroactividad de la ley penal más benigna como un criterio fundamental en el ámbito de los delitos tributarios.

En conclusión, la jurisprudencia en torno a la Ley 27.430 ha reforzado la idea de que cuando una reforma establece umbrales de punibilidad más bajos, o sea, más favorables al imputado, esa reforma debe aplicarse retroactivamente, independientemente de cuándo se haya cometido el hecho punible. A través de fallos como los mencionados en los párrafos anteriores, la Corte ha consolidado el principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, especialmente cuando se trata de ajustes relacionados con la inflación y la devaluación de la moneda, que modifican los límites de punibilidad en el ámbito tributario. Este enfoque asegura que las reformas que favorecen al imputado sean aplicadas en beneficio de aquellos cuyos hechos ocurrieron antes de la sanción de la nueva ley, garantizando así una mayor justicia y adaptabilidad del sistema penal a las realidades económicas cambiantes.

Ley penal en blanco

La ley penal en blanco es un concepto jurídico que hace referencia a aquellas normas penales que, por su redacción, no establecen de manera completa el tipo penal, sino que remiten a otras leyes, reglamentos u otras fuentes normativas para



precisar elementos esenciales del delito, como el objeto, el sujeto o las circunstancias de la conducta punible. En este tipo de leyes, el legislador no establece el delito en su totalidad, sino que deja en manos de otros órganos o disposiciones secundarias la definición de algunos de los elementos constitutivos del delito.

Carlos Santiago Nino se refiere a las leyes penales en blanco como aquellas que requieren un complemento normativo para precisar el contenido de la infracción, ya sea por remisión a otra ley o reglamento. Este autor enfatiza en que esta remisión puede generar incertidumbre sobre las conductas penales, lo que contrasta con el principio de legalidad en el derecho penal (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) (Nino, 1984).

En nuestra Constitución Nacional de Argentina, la ley penal en blanco no está directamente mencionada, pero el principio de legalidad, consagrado en el artículo 18, es una norma fundamental que restringe el uso de este tipo de leyes. El artículo establece que *"ningún habitante de la Nación será penado sin juicio previo, fundado en ley anterior al hecho del proceso"*, lo que implica que las leyes penales deben ser claras, determinadas y no deben dejar aspectos fundamentales a la interpretación de normas secundarias.

Por lo tanto, el principio de legalidad exige que las conductas y las sanciones sean claramente definidas en la ley, y esto puede verse como una crítica a las leyes penales en blanco, que no cumplen completamente con este principio al remitir a normas de menor rango para completar los detalles de la infracción.

La UVT se podría afirmar entonces que es una perfecta norma penal en blanco toda vez que algunos de los delitos tributarios, para revisar su configuración, tendrán que estarse al índice de actualización que fije el INDEC, perteneciente al Poder Ejecutivo y al momento de la consumación.

En los precedentes "Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones – Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. Ley 19.359" (1997) y "Ayerza, Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario" (1998), la Corte Suprema de Justicia de la Nación



sostuvo que, en el contexto de las leyes penales en blanco, la modificación de la norma que complementa la prohibición penal no genera la aplicación de la regla de la ley más benigna.

Sin embargo, esta doctrina fue modificada en el fallo “Cristalux S.A. s/ ley 24.144” (2006), donde la Corte tuvo en cuenta la disidencia de Petracchi en el caso “Ayerza”, quien planteó que debía revisarse la postura tradicional del Tribunal respecto del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, debido a que dicho principio había sido incorporado en el bloque de constitucionalidad argentino desde 1994, a raíz de la inclusión de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos.

De acuerdo con la posición de Petracchi, la viabilidad del principio de la ley penal más benigna debe evaluarse en función de si, en el caso concreto, el propósito de protección que perseguía el reglamento violado sigue siendo el mismo. En este sentido, el Ministro se apoyó en la doctrina del tratadista alemán Günther Jakobs, quien explicó que la aplicación retroactiva de un nuevo reglamento resulta inapropiada cuando la derogación no tiene como fin permitir una mayor libertad de acción, sino simplemente modificar lo que anteriormente estaba permitido, como en el caso de suprimir una limitación de velocidad pero imponer una medida de seguridad no requerida previamente.

De este modo, Petracchi concluyó que, en el caso específico, la modificación legal implicó una "considerable ampliación de la esfera de libertad de comportamiento en el ámbito del tráfico exterior de divisas", lo que justificaría la aplicación retroactiva de la ley más benigna.

Posición mayoritaria en nuestra doctrina y jurisprudencia nacional

Como se trató anteriormente, en la doctrina se encuentran dos posiciones claramente opuestas en relación a quienes sostienen que los montos del tipo penal en los delitos tributarios se tratan de condiciones objetivas de punibilidad y quienes consideran que el monto previsto en la norma es un elemento del tipo penal. Este



debate tiene origen en la técnica legislativa que utilizó el Congreso Nacional al momento de redactar los tipos penales que conforman el régimen penal tributario.

La ley 24.587, modificatoria de la ley 23.771, determinó a los montos como condiciones objetivas de punibilidad al establecer en su art. 10 lo siguiente:

“Establécese como condición objetiva de punibilidad, a los efectos de la aplicación de esta ley, que el monto del impuesto, tributo, gravamen, retención, recurso de seguridad social, subsidio, o concepto de que se trate en cada caso sea igual o superior a...”.

Luego en la ley 24.769, el legislador nacional suprimió de la norma la denominada “condición objetiva de punibilidad” para posteriormente ser implementada nuevamente en el actual texto de la ley 27.430 que en el art. 1 del Régimen Penal Tributario (art. 279) dispone que:

“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 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.”

En este sentido, en el caso "Marrone, Ricardo Alfredo s/ evasión fiscal" la Cámara Federal de Casación Penal, el 25 de septiembre de 2018 se pronunció sobre este debate en el contexto de los delitos de evasión fiscal y cómo se deben aplicar las sanciones cuando el monto de la evasión está en juego. En particular, el



fallo aclara que los montos de evasión son, en realidad, condiciones objetivas de punibilidad, y no elementos que formen parte del tipo penal en sí.

Esto significa que la evasión se configura como un delito en cuanto se da el ocultamiento o la manipulación de la información tributaria, independientemente de que el monto evadido sea superior o inferior a los umbrales establecidos. Sin embargo, para que la conducta sea punible (es decir, que pueda recibir una sanción penal), debe superar el monto mínimo de evasión definido por la ley. Si no se supera dicho monto, no puede haber pena privativa de libertad ni las sanciones propias del delito penal.

Resoluciones generales de la Procuración General de la Nación

Desde su sanción en 1853, la Constitución Nacional de Argentina organizó el Poder Judicial Federal bajo la dirección de la Corte Suprema de Justicia. En su artículo 91, se estableció que la Corte estaría compuesta por nueve ministros y dos fiscales. Sin embargo, el Ministerio Público no estaba claramente definido como una entidad autónoma, sino más bien subordinada a la Corte Suprema.

En 1860, con la reforma constitucional, se eliminó cualquier mención específica sobre la composición exacta de la Corte Suprema y la integración del Ministerio Público dentro de la misma. Así, se desvinculó el Ministerio Público del Poder Judicial, un cambio que dejó al fiscal general (Procurador General) fuera de la estructura formal de la Corte Suprema, pero aún bajo la órbita del Ejecutivo en términos de designación. De este modo, el Ministerio Público comenzó a depender más del Poder Ejecutivo que del Poder Judicial, ya que el Procurador General de la Nación seguía siendo designado por el Presidente de la Nación con acuerdo del Senado.

En 1990, con la Ley 23.774, se produjo un cambio significativo. Esta ley modificó el artículo 1° de la Ley Orgánica del Ministerio Público y estableció que el Procurador General de la Nación ya no formaba parte de la Corte Suprema de Justicia. Esto implicaba que el Procurador pasaba a ser un actor independiente



dentro del sistema judicial, pero actuando ante la Corte y no como uno de sus miembros.

El Procurador General de la Nación pasó a ser nombrado por decreto del Presidente, sin la necesidad del acuerdo del Senado, lo que acentuó la dependencia política del Ejecutivo y, al mismo tiempo, generó críticas sobre la falta de estabilidad e independencia del cargo.

La reforma de 1994 significó una ruptura con el régimen anterior, reconociendo la autonomía funcional del Ministerio Público, que le otorga discrecionalidad en el ejercicio de sus funciones. De acuerdo con la nueva interpretación constitucional, el Procurador General de la Nación pasó a ser un organismo independiente del Ejecutivo y del Judicial, y se garantiza la estabilidad del cargo a través de su designación por el Senado, pero sin la posibilidad de ser removido por el Ejecutivo sin causa justificada.

El Ministerio Público adquirió un papel más destacado en el control de la legalidad y la protección de los intereses sociales y derechos humanos. Esta reforma garantiza que el Ministerio Público pueda actuar sin interferencias externas, basándose únicamente en la interpretación que haga de las normas legales y constitucionales y en la valoración de los hechos y las pruebas que disponga. La función del Ministerio Público se convirtió, así, en un poder autónomo dentro del aparato estatal, con la capacidad de actuar de manera libre y sin presiones políticas.

De aquí surgen las instrucciones generales, que son documentos mediante los cuales el titular del Ministerio Público, es decir el Procurador General de la Nación, establece directrices para los diferentes representantes del organismo, orientándolos sobre la política criminal que debe ser seguida en su accionar.

En el caso específico, ante las modificaciones introducidas por la Ley 26.735 a la antigua Ley Penal Tributaria (Ley 24.769), el entonces Procurador General de la Nación, Esteban Righi, emitió la Resolución PGN N° 5/12, mediante la cual dio una instrucción general a todos los fiscales con competencia en materia penal, ordenándoles que se opusieran a la aplicación retroactiva de dicha reforma.



Esto se debía a que se sostenía que la modificación de los montos que fijan los límites de punibilidad generaba una expectativa de impunidad entre los imputados por delitos de la Ley Penal Tributaria cometidos antes de la reforma. Estos imputados, aunque habían evadido montos superiores a los mínimos establecidos en el régimen anterior, no superaban los nuevos umbrales establecidos por la reforma, lo que, en caso de aplicarse de forma retroactiva, resultaría más beneficioso para ellos al hacerlos quedar fuera del ámbito penal.

En relación con la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Palero", el entonces Procurador General de la Nación, Esteban Righi, expresó una crítica a la interpretación que algunos fiscales y operadores jurídicos hicieron de este precedente.

En el caso "Palero Jorge Carlos s/recurso de casación", la Corte Suprema aplicó retroactivamente la modificación introducida por la Ley 26.063, que modificó el artículo 9 de la Ley Penal Tributaria, aumentando el monto mínimo de cinco mil pesos a diez mil pesos como umbral para que el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social fuera punible.

En particular, Esteban Righi advirtió que este precedente no debía entenderse como un derecho a la retroactividad de cualquier ley que elevara los montos de punibilidad para los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria, como se intentó sostener en el contexto de la Ley 26.735. Según el Procurador, la lectura del fallo "Palero" había dado lugar a una expectativa errónea de impunidad entre los imputados por delitos cometidos antes de la reforma, en aquellos casos en los que los montos evadidos superaban los umbrales establecidos en el régimen anterior, pero no alcanzaban los nuevos montos establecidos por la reforma.

Por lo tanto, el Procurador General de la Nación consideró que no debía aplicarse de forma automática la retroactividad de la ley, sino que se debía atender al principio de irretroactividad de las leyes penales más gravosas y a los principios constitucionales en juego, argumentando que el derecho penal no debe interpretarse de manera que beneficie de forma indiscriminada a los imputados por hechos cometidos bajo una normativa anterior.



En el caso “*Soler, Diego s/ recurso de casación*”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo la oportunidad de analizar una condena por evasión fiscal impuesta a Diego Soler, quien fue sentenciado por el Tribunal Oral Federal de Bahía Blanca a una pena de tres años y seis meses de prisión por evasión impositiva simple y agravada. El fallo involucra la interpretación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna en el contexto de la aplicación de nuevas normas que actualizaban las sanciones monetarias en función de la inflación. En este sentido, el caso es relevante porque se planteó si las sanciones por evasión fiscal debían ajustarse a la nueva normativa que aumentaba las sumas de dinero como parte de una actualización monetaria para contrarrestar la depreciación de la moneda, sin que dicha actualización constituya una norma más gravosa.

La Procuración General de la Nación, en línea con el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, sostiene que no se deben aplicar normas que aumenten las sanciones solo por un propósito de actualización monetaria, ya que, en tales casos, se estaría aplicando retroactivamente una norma más severa que afectaría desfavorablemente al imputado. Esta postura implica que los fiscales tienen la obligación de impugnar aquellos fallos judiciales que contravengan este principio, especialmente cuando se aplica una norma que, aunque responda a la inflación, puede resultar más gravosa para el imputado en comparación con la ley vigente en el momento del hecho.

En el contexto del caso Soler, si el tribunal hubiese aplicado una sanción basada en una norma actualizada exclusivamente por la inflación, sin considerar la retroactividad de la ley penal más benigna, se estaría vulnerando este principio constitucional. Por lo tanto, el fiscal tendría el deber de interponer el recurso de casación para impugnar la sentencia. La implicancia principal de este caso es que refuerza la necesidad de que las modificaciones legales que implican un aumento de las sanciones, basadas en criterios de actualización monetaria, sean cuidadosamente analizadas para no contravenir el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, asegurando que las leyes no perjudiquen a aquellos que cometieron el hecho bajo un marco normativo más favorable.



La Resolución PGN N° 1467/2014, firmada por la entonces Procuradora General de la Nación Alejandra M. Gils Carbó, ofreció directrices claras sobre cómo aplicar la ley 27.430 en materia de delitos aduaneros y tributarios. Esta resolución hizo hincapié en la necesidad de actualizar los criterios de imputación para las conductas que antes no eran consideradas penalmente relevantes, alineando la persecución de delitos con los nuevos límites monetarios establecidos.

En 2018, la Resolución PGN N° 18/18 profundizó en esta línea, estableciendo nuevas pautas para la tipificación de delitos en función de los ajustes en los montos punibles y el fortalecimiento del control sobre delitos como el contrabando y la evasión fiscal. Este enfoque se mantuvo en posteriores resoluciones, como la PGN N° 33/20, que también consideraron factores como la digitalización de los procesos judiciales y el uso de nuevas tecnologías para la detección de delitos fiscales.

Estas reformas y resoluciones reflejan un esfuerzo por adaptar el derecho penal a las necesidades actuales de la economía, pero también han reavivado el debate sobre la retroactividad de la ley penal más benigna, especialmente cuando las reformas implican ajustes monetarios que tienen el objetivo de compensar la depreciación de la moneda. Este principio establece que si una nueva ley penal es más benigna que la anterior, su aplicación debe ser retroactiva, lo que genera controversia cuando se actualizan los umbrales para la punibilidad de las conductas.

En este sentido, la reforma generada por la ley 27.430 ha sido vista como un paralelismo con la Ley 26.735 sancionada en 2011, ya que ambas actualizan los límites económicos establecidos para las conductas punibles, reabriendo la discusión sobre la aplicación retroactiva de la ley más favorable al imputado

Fallo “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769”

El fallo “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769” , dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 28 de octubre de 2021, marcó un cambio de criterio en la interpretación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna en materia tributaria.



El caso se originó a partir de una imputación por evasión tributaria agravada, contemplada en la Ley 24.769. Durante el transcurso del proceso, entró en vigencia la Ley 27.430, que elevó los montos mínimos para que una evasión sea considerada delito. Dado que los montos imputados a los acusados no superaban el nuevo umbral, estos solicitaron que se aplicará el principio de retroactividad de la ley penal más benigna y se declarará extinguida la acción penal. Sin embargo, los tribunales inferiores rechazaron la petición bajo el argumento de que las leyes tributarias tienen un carácter mixto, con componentes tanto penales como administrativos, y que la intención del legislador no era otorgar efectos retroactivos a las modificaciones en los umbrales de punibilidad.

La Corte Suprema, en un giro respecto de su postura en casos anteriores, resolvió a favor de los imputados. Fundamentó su decisión en que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, establecido en el artículo 2 del Código Penal, es de aplicación general y no puede ser restringido en el ámbito del derecho penal tributario. Destacó que cualquier norma más benigna en materia de punibilidad debe aplicarse de manera inmediata, sin que sea necesario que el legislador lo disponga expresamente.

Otro aspecto central del fallo fue la reafirmación de la naturaleza penal de la ley tributaria. La Corte sostuvo que, si bien el derecho penal tributario presenta elementos administrativos, no puede excluirse de las garantías fundamentales del derecho penal, entre ellas la irretroactividad de la ley más grave y la retroactividad de la más benigna. En este punto, se apartó de su postura en el caso “Olariaga” (2019) , en el que había sostenido que las modificaciones en los umbrales de punibilidad no debían aplicarse retroactivamente. En cambio, retomó el criterio adoptado en “Palero” (2007) y “Cristalux” (2004) , que reconocían la aplicación automática de la ley penal más benigna en materia tributaria.

Este fallo consolidó el principio de que las modificaciones en los montos mínimos de punibilidad en delitos tributarios deben aplicarse retroactivamente, garantizando así la vigencia del principio de legalidad y reforzando la seguridad jurídica en el ámbito penal.



Fallo “Galetti, Carlos Antonio y otros s/recurso de casación”

El fallo "Galetti", dictado por la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, abordó la cuestión de la aplicación retroactiva de la Ley 27.430, que modificó los montos mínimos para la punibilidad en delitos relacionados con la apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Este caso generó un importante debate jurídico en torno al principio de retroactividad de la ley penal más benigna y fue objeto de revisión por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que estableció un precedente clave para futuros fallos.

Carlos Antonio Galetti, Gerardo Alberto Ingaramo y Nicolás Eduardo Imaz fueron acusados de apropiarse indebidamente de recursos de la seguridad social entre diciembre de 2004 y septiembre de 2005. En el momento de los hechos, la legislación vigente establecía determinados montos mínimos de punibilidad para estos delitos. Sin embargo, con la sanción de la Ley 27.430 en 2017, dichos montos fueron incrementados, lo que generó la discusión sobre si la nueva normativa debía aplicarse retroactivamente en favor de los imputados.

El Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fe resolvió aplicar retroactivamente la Ley 27.430, al considerar que la elevación de los montos mínimos de punibilidad constituía una norma más benigna para los imputados. En consecuencia, declaró extinguida la acción penal y dictó su sobreseimiento.

La Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, por mayoría, revocó el sobreseimiento dictado por el tribunal de juicio. Los jueces Juan Carlos Mahiques y Eduardo Riggi argumentaron que la modificación de los montos mínimos no respondía a una reevaluación de la gravedad del delito, sino a razones de política económica. Por lo tanto, consideraron que no debía aplicarse retroactivamente la nueva ley, ya que no se trataba de una despenalización ni de una reducción de la sanción penal en términos estrictamente jurídicos.

Esta interpretación restrictiva del principio de retroactividad de la ley penal más benigna generó controversia, ya que establecía una diferenciación entre leyes penales de fondo y aquellas que, si bien modifican los criterios de punibilidad, lo hacen en función de cambios económicos.



La Corte Suprema de Justicia de la Nación tomó intervención en el caso y resolvió en sentido contrario a la decisión de la Cámara de Casación. En su fallo, el máximo tribunal sostuvo que las modificaciones introducidas por la Ley 27.430, al elevar los montos mínimos de punibilidad, reflejaban una nueva valoración legislativa sobre la gravedad de las conductas sancionadas. En este sentido, la Corte consideró que correspondía aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, conforme lo establece el artículo 2 del Código Penal argentino y la jurisprudencia constitucional e internacional en la materia.

La Corte Suprema enfatizó que el principio de legalidad y el principio de favorabilidad son pilares fundamentales del derecho penal, por lo que, cuando una ley posterior resulta más favorable al imputado, debe aplicarse retroactivamente. De este modo, ratificó que las disposiciones que elevan los umbrales de punibilidad deben interpretarse en favor del acusado, consolidando así un criterio garantista en la materia.

El fallo de la Corte Suprema en el caso "Galletti" establece un precedente relevante para futuros casos en los que se debata la aplicación retroactiva de leyes penales más benignas. En particular, sienta una posición clara sobre la obligatoriedad de aplicar retroactivamente aquellas reformas legislativas que modifiquen los umbrales de punibilidad, siempre que resulten más favorables a los imputados.

Esta decisión refuerza el principio de seguridad jurídica y el respeto por los derechos fundamentales en el ámbito penal, asegurando que los cambios legislativos que impliquen una disminución de la punibilidad beneficien a las personas sometidas a proceso. Asimismo, marca un límite a interpretaciones restrictivas que pretendan excluir del ámbito de aplicación del principio de retroactividad a aquellas normas que, si bien surgen de políticas económicas, afectan directamente la configuración de los delitos y las penas.

u.



Conclusión

Considerando lo expuesto hasta aquí, parece necesario afirmar que los delitos tributarios en nuestro país deben contar con un mecanismo eficaz y dinámico para determinar los montos de punibilidad, ajustado a la realidad económica que, en muchos casos, supera el marco jurídico establecido. Aceptar esta realidad implica reconocer la situación inflacionaria constante que atraviesa el país y, a través de ello, buscar una solución o, al menos, intentarlo, para contar con un sistema tributario más justo y eficiente. En este sentido, es fundamental tener en cuenta que la situación económica no muestra señales de mejora a corto plazo.

Por ello, la Unidad de Valor Tributario (UVT) se presenta como una herramienta útil para zanjar los debates legislativos sobre las reformas necesarias en relación con los montos establecidos en pesos en la legislación tributaria. Esta tarea no sería posible sin un compromiso responsable por parte del Poder Ejecutivo, quien debería determinar el equivalente de los montos previstos en el régimen penal tributario en términos de UVT.

Asimismo, la adopción de la UVT para expresar los montos dinerarios previstos en la ley tributaria contribuiría a clarificar la situación y evitaría la controversia sobre la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, cerrando de esta forma el debate sobre la adaptación de las sanciones a la realidad económica del país.

De igual modo permitiría una mayor estabilidad en la determinación de las sanciones y contribuciones tributarias, al desvincular los montos de punibilidad de las fluctuaciones de la moneda nacional. Esto garantizaría que las sanciones no pierdan su efectividad o proporción con el tiempo, incluso en contextos de alta inflación, y ofrecería un marco más dinámico y flexible frente a las modificaciones económicas, brindando también mayor certeza jurídica tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.



Bibliografía

Álvarez Echagüe, JM, Ludueña, GE, & Cricco, AJ (sf). Ley penal más benigna: ¿La CSJN le puso punto final a la discusión con el fallo “Vidal”? *Revista de Economía* . <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/revista-deconomi/articulos/Ed-0014-N07-ALVAREZ-ECHAGUE.pdf>

Creus, C. (1996). *Teoría General del Delito* . Editorial Ediar.

Fedullo, E. (sf). La aplicación retroactiva de la ley 26.735. *Revista Derecho Penal* . Rubinzal-Culzoni.

Lorenzetti, RL (2009). *Derecho Tributario* . Editorial LEXIS Nexis.

Marconi, Nueva Jersey y Marconi, AC (2018). Comentario al fallo Galletti de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal: Una particular, y afortunadamente minoritaria, mirada de la aplicación de la ley penal más benigna. *IMP - Práctica Profesional, 2018(XXXIV)* , 57. <https://www.saij.gob.ar/norberto-marconi-comentario-al-fallo-galetti...>

Niño, CS (1984). *Derecho penal: Parte general* . Editorial Astrea.

Núñez, AJ (2020). *Teoría General del Derecho Tributario* . Editorial Universidad.

Spisso, R. (2006). *Derecho Constitucional Tributario* (6ª ed.). Abeledo Perrot.

Zaffaroni, ER (1998). *Derecho Penal. Parte General* . Editorial Ediar.

Zaffaroni, ER (2006). *Manual de Derecho Penal. Parte General*. Sociedad Anónima Editora.

Zaffaroni, ER (2007). *Derecho Penal. Parte General* .

Zaffaroni, ER (2008). *Derecho Penal. Parte General* . Editorial Ediar.

Zaffaroni, ER (2018). *Derecho Penal. Parte General* (6ª ed.). Editorial Ediar.

Normativa

Código Penal Argentino

Constitución de la Nación Argentina . (1994). *Con reforma de 1994* . <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/constitucion-nacional>

Ley 24.587 . (1995). Modificación de la Ley 23.771.



Ley 24.769 . (1997). Régimen Penal Tributario. *Boletín Oficial de la República Argentina* .

Ley 27.430 . (2017). Reforma tributaria. *Boletín Oficial de la República Argentina* .

Proyecto de Ley Actualización Montos Mínimos Ley Penal Tributaria . (2024). Expediente: 3689-D-2024. Trámite Parlamentario N.º 90. Cámara de Diputados de la Nación.
<https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2024/PDF2024/TP2024/3689-D-2024.pdf>

Resolución PGN N.º 5/12 . (2012). Procuración General de la Nación.

Resolución PGN N° 1467/2014. (2014). Procuración General de la Nación.

Jurisprudencia

Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones – Argenflora Sociedad de Hecho s/ infracción a la Ley 19.359. (1997). Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Cristalux SA s/ley 24.144. (2006). Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Galetti, Carlos Antonio y otros s/recurso de casación. (2018). Cámara Federal de Casación Penal.

Soler, E. y otros s/ evasión. (2015). Cámara Federal de Casación Penal .

Bunge y Born SA s/ evasión. (2017). Cámara Federal de Casación Penal .

La Anónima SA s/ evasión. (2019). Cámara Federal de Casación Penal .

Uceda, JL s/ evasión. (2021). Cámara Federal de Casación Penal .

Marrone, RA s/ evasión fiscal. (1999). Cámara Federal de Casación Penal .



Ayerza, DL s/ agresión al régimen cambiario. (1998). Cámara Federal de Casación Penal .

Palero, M. s/ delito de acción pública. Cámara Federal de Casación Penal .

Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769. (2021). Corte Suprema de Justicia de la Nación.