

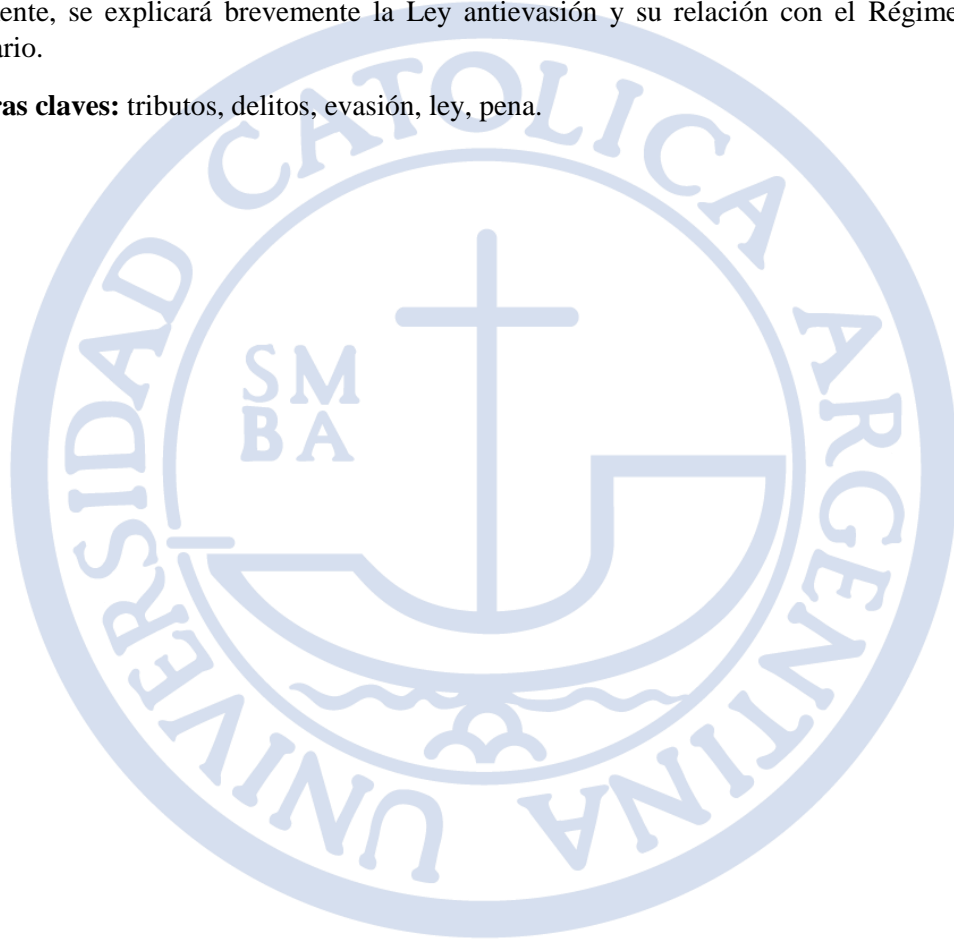
## Delitos Tributarios y Ley Antievasión

Por Irina Denise Netto<sup>1</sup>

**Resumen:** El objetivo de este artículo es dar a conocer el régimen penal tributario argentino desde sus inicios hasta la actualidad. Se abordarán los conceptos de los distintos delitos tributarios previstos en la ley y las penas que se aplican en cada uno de los casos. Por otro lado, se desarrollará la forma de extinción de la acción penal.

Finalmente, se explicará brevemente la Ley antievasión y su relación con el Régimen Penal Tributario.

**Palabras claves:** tributos, delitos, evasión, ley, pena.



---

<sup>1</sup> Estudiante de cuarto año de la carrera de Contador Público de la Facultad Teresa de Ávila, sede en Paraná de la Pontificia Universidad Católica Santa María de los Buenos Aires.

## **Régimen Penal Tributario – Ley 27430**

### **DELITOS TRIBUTARIOS**

#### **Contexto Histórico**

Hasta el año 1990, año en que se aprobó la Ley 23771, las sanciones por delitos tributarios no incluían la privación de la libertad como pena específica y clara en dicho ámbito. Las sanciones solían ser multas, intereses y las mismas se regían por las disposiciones generales del Código Penal u otras leyes no específicas para la materia.

Posteriormente, el 7 de febrero del año 1990 se sancionó la primera Ley Penal Tributaria en Argentina, la Ley 23771, que fue aprobada por el Congreso de la Nación como una ley complementaria del Código Penal.

La promulgación de esta ley representó un punto de inflexión, marcó un hito importante al establecer un marco legal específico para los delitos tributarios, ya que introdujo la posibilidad de privar de libertad tanto a personas físicas como a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados de personas jurídicas ante delitos de índole tributaria.

La ley penal tributaria resulta aplicable para casos de evasión fiscal, estableciendo determinados importes como umbral de punición para la aplicación de esta ley y dejando fuera de ella infracciones de menor cuantía o importancia para, así, no saturar a la justicia con casos insignificantes.

El propósito fundamental del régimen fue combatir la evasión fiscal, estableciendo un mecanismo más sólido para así garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Posteriormente, esta ley fue modificada por las Ley 25874 (Régimen Penal Tributario) el 22 de enero de 2004 y por la Ley 26735 (Régimen Penal Tributario) el 22 de diciembre de 2011.

Actualmente, se encuentra vigente la Ley 27430, sancionada el 29 de diciembre de 2017. En la misma se tipifican los delitos de evasión, aprovechamiento indebido de subsidios, apropiación indebida de tributos, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación de obligaciones, alteración dolosa de registros, entre otros.

## Tipos de delitos tributarios

Me parece de gran importancia conceptualizar los delitos nombrados anteriormente para un mejor entendimiento.

Según la RAE (Real Academia Española) cuando hablamos de *evasión* se hace referencia a “eludir o evitar con arte o astucia una dificultad prevista”<sup>2</sup>, que en materia impositiva se refiere a reducir la obligación tributaria, lo que, según el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta (2012)<sup>3</sup> en su documento “El delito de evasión tributaria”, sostiene que “dañaría a la hacienda pública al impedir la disponibilidad del tributo por parte del Estado para el cumplimiento de sus fines”.

La evasión fiscal, contiene dos elementos que deben presentarse simultáneamente para manifestar el daño:

- 1) El ardid o engaño.
- 2) El perjuicio patrimonial.

Dentro del régimen penal tributario actual, Ley 27430<sup>4</sup> tenemos 2 tipos de evasión:

- Según el artículo 1 de la Ley 27430 la *Evasión Simple* hace referencia a la omisión o declaración falsa mediante ocultaciones maliciosas o por cualquier otro ardid o engaño de datos relevantes en las declaraciones juradas o documentación tributaria que tiene por objetivo evitar *parcial o totalmente* el pago de los tributos al fisco.
- Según el artículo 2 de la Ley 27430 la *Evasión Agravada* hace referencia a maniobras fraudulentas más complejas o la realización de acciones destinadas a evitar el pago de tributos de manera más significativa y sistemática. Implica un comportamiento más deliberado y premeditado que la evasión simple.

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 27430, el *aprovechamiento indebido de subsidios* hace referencia a situaciones en las que el contribuyente o responsable fiscal recibe, aprovecha o utiliza subsidios, reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro beneficio tributario de manera deshonesto, ya sea proporcionando información falsa, ocultando datos relevantes o manipulando circunstancias para obtener beneficios a los que realmente no tiene derecho legítimo. Por ejemplo, falsificar documentos, ocultar información relevante para calificar o mantener un subsidio, etc.

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 27430 la *apropiación indebida de tributos* hace referencia a situaciones en las que el agente de retención o de percepción de tributos no depositare, total o parcialmente, dentro de los 30 días corridos desde el vencimiento del plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido.

De acuerdo con el artículo 8 de la Ley 27430 la *obtención fraudulenta de beneficios fiscales* hace referencia a situaciones en las que el contribuyente obtuviese un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperado o devolución tributaria, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño.

<sup>2</sup> Real Academia Española (s.f.). *Definición “evadir”*. <https://dle.rae.es/evadir>

<sup>3</sup> Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta (2012). *El delito de evasión tributaria. La evasión simple y la evasión agravada*. [EL DELITO DE EVASION TRIBUTARIA. LA EVASION SIMPLE Y LA EVASION AGRAVADA \(consejosalta.org.ar\)](http://ELDELITODEEVASIONTRIBUTARIA.LADEVASIONSIMPLEYLADEVASIONAGRAVADA(consejosalta.org.ar))

<sup>4</sup> Procedimiento fiscal y administrativo: versión 2.9 (pp.171-172) / compilación de Ricardo Antonio Parada; José Daniel Errecaborde. – 1ª ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar, 2023.

De acuerdo con el artículo 9 de la Ley 27430 la *insolvencia fiscal fraudulenta* hace referencia a cuando un contribuyente o responsable fiscal, con el objetivo de evitar el pago de tributos, reduce el patrimonio de forma fraudulenta. Por ejemplo, a través de transferencias de bienes a terceros, simulación de deudas, etc.

De acuerdo con el artículo 10 de la Ley 27430 la *simulación dolosa de cancelación de obligaciones* hace referencia a la acción engañosa y deliberada de aparentar la extinción de una obligación fiscal sin que la misma haya sido realmente extinguida. Por ejemplo, emitiendo documentos falsos que representen transacciones ficticias para aparentar el pago de un tributo.

De acuerdo con el artículo 11 de la Ley 27430 la *alteración dolosa de registros* se refiere a la manipulación maliciosa de registros contables o documentación respaldatoria que tenga relación con la actividad fiscal del contribuyente o responsable, con la intención de ocultar ingresos o registrar gastos inexistentes para evadir tributos.

### **Penas definidas para los distintos tipos de delitos tributarios**

Dentro del actual régimen penal tributario, Ley 27430<sup>5</sup>, se disponen distintas penas para estos tipos de delitos que detallaré a continuación.

Según el artículo 1 de la Ley 27430, para el caso de la *evasión simple* será reprimido con prisión de 2 años a 6 años el obligado cuando el monto evadido excediere \$1.500.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual aun en los casos de tributos instantáneos o de períodos fiscales inferiores a 1 año.

Según el artículo 2 de la Ley 27430, cuando la *evasión* es *agravada* la pena será de 3 años y 6 meses a 9 años de prisión cuando en el caso anterior se compruebe que:

- a) El monto evadido supere la suma de \$15.000.000;
- b) Hubieran 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 supere la suma de \$2.000.000;
- c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales y el monto evadido superare la suma de \$2.000.000;
- d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto supere la suma de \$1.500.000.

Según el artículo 3 de la Ley 27430, para el caso del *aprovechamiento indebido de subsidios* el obligado será reprimido con prisión de 3 años y 6 meses a 9 años, siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de \$1.500.000 en un ejercicio anual.

Según el artículo 4 de la Ley 27430, para el caso de la *apropiación indebida de tributos* el agente de retención o percepción de tributos nacionales, provinciales o de CABA será reprimido con

---

<sup>5</sup> Procedimiento fiscal y administrativo: versión 2.9 (pp. 171-172) / compilación de Ricardo Antonio Parada; José Daniel Errecaborde. – 1ª ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar, 2023.

prisión de 2 a 6 años, cuando el monto de lo retenido o percibido supere la suma de \$100.000 por cada mes.

Según el artículo 8 de la Ley 27430, cuando el delito sea por la *obtención fraudulenta de beneficios fiscales* el obligado será reprimido con prisión de 1 a 6 años.

Según el artículo 9 de la Ley 27430, por el delito de *insolvencia fiscal fraudulenta* el obligado será reprimido con prisión de 2 a 6 años.

Según el artículo 10 de la Ley 27430, por la *simulación dolosa de cancelación de obligaciones* el obligado será reprimido con prisión de 2 a 6 años, ya sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado supere la suma de \$500.00 para cada ejercicio anual y la suma de \$100.00 por cada mes.

Según el artículo 11 de la Ley 27430, en el caso de la *alteración dolosa de registros* el obligado será reprimido con prisión de 2 a 6 años, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

#### Ahora bien, ¿cómo se extingue la acción penal tributaria?

Según el artículo 16 de la ley 27430, la acción penal tributaria se extingue si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los 30 días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula al contribuyente o responsable. Este beneficio de extinción se otorga por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

Si el pago de la obligación se hiciera en cuotas, el procedimiento se suspende hasta que se cancele la última cuota.

Otra forma de extinción es la prevista en el artículo 19 del mismo texto legal, que habilita al organismo recaudador a no formular la denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible del contribuyente dado que su comportamiento se debió a cuestiones de interpretación normativas o aspectos técnicos contables de liquidación. Este último aspecto debe estar respaldado por una decisión fundada con dictamen del servicio jurídico y por los funcionarios actuantes.

#### **Casos en los que se aplicó el régimen penal tributario.**

Si buscamos casos en los que se aplicó el régimen son muchos, como “Caso Oil Combustibles”, “Caso Skanska”, “Caso Ciccone”, entre otros, pero traigo a colación el “Caso Saccani”, que lo resumiré a continuación.

**Caso Saccani, Virginio Luis y otros<sup>6</sup>:** En este caso, se acusó a Virginio Luis Saccani y Paula Virginia Saccani de evadir impuestos sobre las ganancias correspondientes al año 1999. El Tribunal decidió cerrar el caso, sobreseyéndolos, argumentando que el monto evadido no

---

<sup>6</sup> Sistema Argentino de Información Jurídica (2018). *Caso Saccani, Virginio Luis y otros/ recurso de casación*. [SAIJ - Saccani, Virginio Luis y otro s/ recurso de casación](#)



alcanzaba el nuevo límite establecido por una ley más reciente, la Ley 27430, para considerarse un delito de evasión simple.

La parte que acusaba, representada por la AFIP-DGI, apeló esta decisión al considerar que el tribunal no interpretó correctamente la nueva ley y que la conducta seguía siendo punible.

La Cámara de Casación Penal examinó la situación y concluyó que, con la nueva ley en vigencia, el monto mínimo para considerar la evasión simple como un delito aumentó a un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000) y la cantidad evadida por los acusados fue de seiscientos setenta y siete mil ochocientos setenta y un pesos con sesenta y cinco centavos (\$677.871,65), es decir, que no superaba este nuevo umbral.

Por lo tanto, el tribunal superior rechazó el recurso de apelación y confirmó la decisión de sobreseimiento del tribunal inferior. Esto significaba que, según la ley más reciente, la conducta ya no se consideraba un delito de evasión simple y, por lo tanto, no era punible.

Es importante destacar que el fallo se basó también en el principio de aplicación de la ley más benigna.

Ahora bien, **¿por qué elegí este caso?**

Creo que teniendo en cuenta la situación económica que atraviesa Argentina históricamente con respecto a la inflación es muy importante la actualización de la normativa relacionada a los montos mínimos punibles, dado que los valores monetarios pierden su poder adquisitivo con el tiempo.

La primera modificación fue la sanción de la ley 26735 con elevación de los montos impuestos en la ley 24769 donde se reemplazó el valor de \$100.000 a \$400.000 para ser considerado evasión simple.

La Ley 27430 representó, nuevamente, una actualización en la legislación tributaria, incrementando los montos mínimos para considerar punible la evasión fiscal.

En el fallo, la Cámara de Casación Penal tuvo en cuenta esta modificación legislativa y su relación con el contexto económico del país. Reconoció que la actualización en los límites para considerar la evasión fiscal como delito fue necesaria para mantener la equidad y adecuar la ley a la situación económica, evitando que conductas que podrían no ser consideradas graves en un contexto inflacionario se penalicen injustamente.

### **LEY ANTIEVASIÓN - 25345<sup>7</sup>**

La Ley antievasión se publicó en noviembre del año 2000, año que me parece es importante tener en cuenta, ya que, en ese momento, no estaban desarrollados todos los medios de pago electrónicos que actualmente existen.

Esta norma tenía por objetivo lograr la transparencia fiscal, prevenir la evasión, mejorar la trazabilidad financiera y de esta manera tener un mejor control de las operaciones. Sin embargo, hoy en día, considero que su aplicación no es de gran importancia, ya que, por las nuevas metodologías de pago electrónicas, la utilización del efectivo es mínima o casi nula.

---

<sup>7</sup> Procedimiento fiscal y administrativo: versión 2.9 (pp. 177-178) / compilación de Ricardo Antonio Parada; José Daniel Errecaborde. – 1ª ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar, 2023.

Igualmente procedo a desarrollar el contenido de la norma, para que justamente se pueda ver que su aplicación se ha reducido porque el objeto por el cual se creó en su momento actualmente no tiene la misma significancia.

La ley 25345, en su parte pertinente, está compuesta por dos capítulos:

El Capítulo I de la ley 25345 establece *limitaciones a las transacciones en efectivo*:

La ley 25345 establece en su *artículo 1* que los pagos totales o parciales superiores a \$1.000 deben realizarse mediante métodos específicos, como depósitos bancarios, transferencias, cheques, tarjetas de crédito, factura de crédito u otros métodos autorizados por el Poder Ejecutivo. Se exceptúan ciertos pagos a entidades financieras o realizados ante un juez. De lo contrario, la ley establece que dichos pagos no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros.

Por otro lado, dispone en su *segundo artículo* que los pagos que no cumplan con estas condiciones no podrán ser considerados para deducciones fiscales u otros efectos tributarios, incluso si se demuestra la veracidad de las operaciones.

En el *artículo 4, 5 y 6* de la Ley 25345 se establecen requisitos de registro donde se pide, entre otros puntos, la identificación otorgada por la Administración Federal de Ingresos Públicos o la Administración Nacional de la Seguridad Social.

Además, en los *artículos 8, 9, 10 y 11* de la Ley 25345 se establece que un cheque cancelatorio emitido por el Banco Central, en las condiciones que fije la reglamentación, constituye por sí mismo un medio de cancelación de obligaciones financieras. Este cheque produce los efectos del pago desde el momento en que se hace tradición del mismo al acreedor.

El Capítulo II de la Ley 25345 hace referencia a los *sistemas de medición de producción primaria*:

Los *artículos 12 y 13* de la Ley 25345 refieren a la obligación de incorporar sistemas de medición y control de producción en plantas industriales de faenamiento y molienda, además de facultar a las autoridades correspondientes a establecer estos sistemas para otras etapas de producción y especies. Las autoridades de aplicación serán la AFIP y la SAGPyA, que deben establecer normativas y procedimientos para obtener información para fines fiscales y estadísticos.

## **Conclusiones**

### **Con respecto al Régimen Penal Tributario:**

- Es dable destacar que para que se configure alguno de los delitos previstos en la ley penal tributaria, la Administración Federal de Ingresos Públicos debe verificar, en un análisis previo, la definición de la obligación tributaria, es decir, la configuración del hecho imponible en base a la normativa impositiva vigente (ley de impuesto a las ganancias, ley de impuesto al valor agregado, etc.).  
No puede haber evasión si no hay una obligación tributaria previa.
- Al establecer, nuestra ley penal tributaria, importes de evasión como límites de punibilidad, con el proceso inflacionario argentino los importes van quedando desactualizados con el transcurso del tiempo, por lo que, con cada modificación de la misma o nuevo cuerpo normativo, los mismos se van actualizando.  
Sin embargo, mi opinión personal, es que, en la actualidad, los montos mínimos previstos en la ley 27430, por el motivo citado, hacen que queden bajo la órbita del proceso penal evasiones que no son de gran envergadura, ya que, por ejemplo, en grandes empresas un monto de \$1.500.000 es fácilmente alcanzado debido al volumen de sus transacciones financieras y operaciones habituales.

**Con respecto a la Ley Antievasión:**

- En relación con la Ley Antievasión me parece que una normativa de esta índole, teniendo en cuenta el contexto de nuestro país, es esencial para lograr la transparencia fiscal, prevenir la evasión (o al menos disminuir los casos en los que se produce), mejorar la rastreabilidad financiera, controlar los movimientos financieros y fomentar una cultura financiera formal. Sin embargo, creo que ha quedado un poco obsoleta por los nuevos medios de pago electrónicos.

**Con respecto a ambas normativas:**

- Luego de haber estudiado en profundidad la Ley 27430 y 25345, puedo decir que tienen un punto en común, que es combatir la evasión, lograr una mejor trazabilidad y transparencia financiera. Si bien, la ley 27430 tipifica y sanciona los delitos tributarios, también busca disminuir la evasión y asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, a través de penas concretas. Por otro lado, la Ley 25345 al limitar las operaciones en efectivo y establecer ciertos sistemas de control busca reducir las prácticas fraudulentas, mejorar la trazabilidad financiera y, así, contribuir también a la prevención de la evasión fiscal.

**Bibliografía**

- Real Academia Española (s.f.). *Definición “evadir”*. <https://dle.rae.es/evadir>
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta (2012). *El delito de evasión tributaria. La evasión simple y la evasión agravada*. [EL DELITO DE EVASION TRIBUTARIA. LA EVASION SIMPLE Y LA EVASION AGRAVADA \(consejosalta.org.ar\)](http://www.consejosalta.org.ar)
- *Procedimiento fiscal y administrativo: versión 2.9 / compilación de Ricardo Antonio Parada; José Daniel Errecaborde. – 1ª ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar, 2023.*
  - o *Ley 25345 (parte pertinente).*
  - o *Ley 2730 (Régimen Penal Tributario)*
- Sistema Argentino de Información Jurídica (2018). Caso Saccani, Virginio Luis y otros/ recurso de casación. [SAIJ - Saccani, Virginio Luis y otros s/ recurso de casación](http://www.saij.gov.ar)