

El tributo evadido en el régimen
penal tributario

Juan Pablo Fridenberg


ediciones**Didot**

ÍNDICE

ABREVIATURAS	13
PRÓLOGO	15
CAPÍTULO I. LEGITIMACIÓN DEL DERECHO PENAL Y POLÍTICA PUNITIVA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	19
CAPÍTULO II. LA REPRESIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO EN LA REPÚBLICA ARGENTINA	35
1. La criminalización del ilícito tributario en la República Argentina	35
<i>a. Antecedentes</i>	35
<i>b. Estructura del Régimen Penal Tributario a partir de la ley 24.769</i>	38
<i>c. Reforma al régimen penal tributario mediante ley 26.735</i>	39
<i>d. Régimen penal tributario vigente. Título IX ley 27.430</i>	43
2. Sistema de represión del ilícito tributario en el Derecho argentino	49
3. Bien jurídico tutelado en el delito de evasión impositiva	62
<i>a. Tesis patrimonialistas</i>	68
<i>b. Tesis institucionalistas</i>	69
<i>c. Tesis funcionalistas</i>	70
<i>d. Tesis negatorias</i>	72
<i>e. Toma de posición</i>	73
CAPÍTULO III. EL MONTO EVADIDO EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO	81
1. Introducción	81
<i>Bolivia</i>	81
<i>Brasil</i>	82
<i>Chile</i>	82
<i>Colombia</i>	83
<i>Ecuador</i>	84
<i>Paraguay</i>	84
<i>Perú</i>	86
<i>Uruguay</i>	87
<i>Venezuela</i>	88
2. Función político criminal del monto evadido	89

3. El monto evadido en los art. 1 y 2 del Régimen Penal Tributario	95
<i>a. Tributo</i>	96
<i>b. Composición del monto evadido</i>	102
<i>c. Aspecto temporal: la anualidad</i>	105
c.i. Ejercicios fiscales irregulares	106
c.ii. Impuestos instantáneos o de liquidación inferior al año	109
c.iii. La anualidad y la sucesión de delitos de evasión en impuestos de ejercicio	112
4. Caracterización dogmática del monto evadido.....	115
5. Cuestiones procesales vinculadas a la determinación del monto evadido	124
<i>a. Extinción de la acción penal por cancelación de obligaciones tributarias</i>	124
a.i. Fundamentos. Naturaleza	125
a.ii. Requisitos	129
<i>b. El monto evadido en relación con las medidas de coerción dentro del proceso penal</i>	138
CAPÍTULO IV. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO ADMINISTRATIVO Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ...	
1. La determinación de la obligación tributaria	145
2. Naturaleza jurídica y efectos de la determinación tributaria	148
3. Formas de determinación de la obligación tributaria	154
4. Otras vías de liquidación del crédito tributario	165
<i>a. Art. 14 ley 11.683 (cómputo de conceptos improcedentes en favor del contribuyente)</i>	165
<i>b. Art. 15 ley 11.683 (boletas de depósito y comunicaciones de pago)</i>	167
<i>c. Art. 143 ley 11.683 (decaimiento de beneficios promocionales)</i>	167
<i>d. Art. 31 ley 11.683 (pago provisorio de impuestos vencidos)</i>	170
5. Régimen recursivo contra el acto determinativo.....	171
6. El Tribunal Fiscal de la Nación	173
CAPÍTULO V. LA DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO EVADIDO EN EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO	
1. Ley 27.430. Título IX. Título V “De los procedimientos administrativo y penal”	177
2. La denuncia penal tributaria.....	178

<i>a. Primer párrafo: determinación de oficio y denuncia penal</i>	180
a.i. Origen y fundamentos	181
a.ii. El rol de la determinación de oficio en el proceso penal	191
a.iii. Valor probatorio de la determinación administrativa	206
a.iv. La determinación de oficio sobre base presunta en el proceso penal. Art. 19 del Régimen Penal Tributario.....	214
<i>b. Segundo párrafo del art. 18 RPT</i>	241
b.i. Efectos de la prescripción de la acción determinativa en el proceso penal tributario	242
b.ii. Declaraciones juradas rectificativas y proceso penal.....	246
<i>c. Tercer párrafo: la decisión fundada</i>	250
<i>d. Cuarto párrafo: denuncia de terceros</i>	252
CAPÍTULO VI. VINCULACIONES JURISDICCIONALES	259
1. Introducción.....	259
2. Efectos de la sentencia penal en la determinación de la obligación tributaria	264
3. Efectos de la sentencia tributaria en el proceso penal.....	277
4. Sentencia tributaria y sus efectos en relación con la cosa juzgada penal.....	283
CAPÍTULO VII. DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO EVADIDO EN EL ÁMBITO SUBNACIONAL	287
1. Criminalización del ilícito tributario en el ámbito subnacional: antecedentes	287
2. Régimen penal tributario provincial: atribuciones constitucionales en materia legislativa	289
3. Legislación penal tributaria provincial anterior a la ley 27.430.....	294
4. Ley 27.430 y legislación provincial posterior a su entrada en vigencia	296
BIBLIOGRAFÍA	299

ABREVIATURAS

AAEF	Asociación Argentina de Estudios Fiscales
AA.VV.	Autores varios
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
B.O.PBA	Boletín Oficial de la Provincia de Buenos Aires
BORA	Boletín Oficial de la República Argentina
CABA	Ciudad Autónoma de Buenos Aires
CFABB	Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca
CFALP	Cámara Federal de Apelaciones de La Plata
CFAP	Cámara Federal de Apelaciones de Posadas
CFAR	Cámara Federal de Apelaciones de Rosario
CFASM	Cámara Federal de Apelaciones de San Martín
CFCP	Cámara Federal de Casación Penal
CNACAF	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal
CNAPE	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico
CNCP	Cámara Nacional de Casación Penal
CPPF	Código Procesal Penal Federal
CPPN	Código Procesal Penal de la Nación
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
Dec.	Decreto
Dec. Leg.	Decreto legislativo
DGI	Dirección General Impositiva
JPE	Juzgado Nacional en lo Penal Económico
JPT	Juzgado Nacional en lo Penal Tributario
LGT	Ley General Tributaria española
LPT	Ley Penal Tributaria
LPtT	Ley de Procedimiento Tributario 11.683

PET	Periódico Económico Tributario
PTN	Procuración del Tesoro de la Nación
RPT	Régimen Penal Tributario
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación

PRÓLOGO

Tengo el agrado de presentar y promover la lectura de *El tributo evadido en el régimen penal tributario*, obra del estimado amigo Juan Pablo Fridenberg.

Se trata, con las mejoras provenientes de los elogiosos comentarios y las propuestas hechas por sus juzgadores en el acto de defensa (las doctoras Fabiana Haydee Schafrik y Catalina García Vizcaíno, y el doctor Fernando Córdoba), y las propias realizadas para adecuarla al formato libro, de la investigación presentada como tesis y con la que Juan Pablo obtuvo el título de Doctor de la Universidad de Buenos Aires, el 30 de abril de 2021.

Mi rol en esa consecución del título se retrotrajo a unos cuantos años antes de esa feliz finalización, y fue el de ser el formal director de la tesis. Pero, en verdad, hice más bien las veces de consejero en trámites burocráticos, presté la oreja a las inquietudes del autor y aprendí conjuntamente con él en ese proceso que fue en definitiva fácil y placentero. Lo fue, principalmente, por las características personales del autor de este libro, que a la enjundia y capacidad de trabajo sabe aunar la alegría frente al conocimiento y al mismo esfuerzo para adquirirlo. Su dedicación a este trabajo fue constante y, como se verá, por eso mismo exitosa.

El doctor Juan Pablo Fridenberg acredita una vasta formación profesional y académica, especializado en la materia que trata este libro. Su desempeño profesional en la Administración Federal de Ingresos Públicos lo ha encontrado en distintas funciones vinculadas al sistema de sanciones inherentes al ámbito tributario, tanto en el ámbito administrativo como penal. Se ha desempeñado como letrado en el rol de querellante en causas por infracción al Régimen Penal Tributario, como también denunciante, auxiliar de justicia, y juez administrativo, entre otras funciones.

En cuanto a su formación académica, tras su título de Abogado se ha posgraduado como Especialista y Magíster en Derecho Tributario (Universidad de Buenos Aires y Universidad de Barcelona, respectivamente), entre otros estudios de perfeccionamiento. Es reconocida su labor docente por más de una década en la materia “Derecho Penal Tributario”, en la Facultad de Derecho de la UBA, así como en los posgrados de distintas universidades públicas y privadas del país. Destaca su reciente designación en la UBA como Subdirector del Programa de Actualización y Profundización

en Derecho Penal Tributario, así como sus inquietudes para formar abogados del Estado, en la AFIP y en la Escuela del Cuerpo de Abogados y Abogadas del Estado de la Procuración del Tesoro.

También es de mencionar su constancia en la publicación de artículos de doctrina y comentarios a decisiones jurisprudenciales nacionales y extranjeras, así como sus antecedentes en la investigación jurídica, que se concretan en esta obra, que como dije es fruto de su trabajo para alcanzar el grado máximo de distinción académica.

Conozco a Juan Pablo no solamente en su faceta académica, sino también como abogado y funcionario en la mencionada AFIP. Función que me permitía verlo en forma periódica, y muchas veces terminábamos en paz esos encuentros precisamente al hablar de este trabajo y de sus hallazgos. Y es que nos veíamos en los tribunales del fuero penal económico, pero en veredas opuestas (él normalmente a cargo de las querellas, yo como defensor oficial). También esas habilidades personales que se destacan para escribir tan excelente libro y no padecer (espero), pero, sobre todo, sin hacer padecer al director y primer lector del trabajo, son las que lo califican como un muy serio investigador penal-tributario, así como un constante y hábil litigante.

En cualquier caso, son a esas capacidades a las que creo debe reconocerse el principal mérito en la elaboración de este importante trabajo. Importante para el conocimiento del derecho en la doctrina, como para poder aplicarlo en los tribunales, y preverlo por parte de los obligados, e incluso diseñar políticas en materia tributaria y penal.

Como se observará de la lectura de la propuesta en el libro: la investigación y juzgamiento del delito fiscal en el Régimen Penal Tributario argentino, requieren la comprobación de la cuantía de las obligaciones tributarias evadidas en el marco del proceso penal.

Esta delicada cuestión hace al código de fondo (a lo penal), pero en su concreta determinación aparece como rector en la materia el Código Procesal Penal de la Nación. Sin embargo, la determinación de la cuota tributaria encuentra un carril procesal específico en la normativa tributaria. Estamos ante la difícil y fundamental cuestión procesal de la “prueba”.

Juan Pablo en este libro, al tomar posición sobre las funciones político-criminales y la definición dogmática sobre la cuantía del tributo evadido, indaga en las diversas formas de integración de ambos sistemas, y profundiza el análisis del sistema diseñado por el legislador nacional y su contraste con ordenamientos comparados.

En el libro se encontrarán, en primer lugar, las distintas discusiones que la doctrina y la academia vienen planteando acerca de la conveniencia de

criminalizar el ilícito tributario, sus argumentos y los respectivos análisis correspondientes a la política punitiva en la materia.

De todos modos, Fridenberg expone que ese debate no ha tenido correlato en las modificaciones operadas en el Régimen Penal Tributario durante las últimas décadas; cuyo motor ha sido, fundamentalmente, la actualización de los requisitos cuantitativos previstos en las respectivas normas represivas, en razón de la pérdida de valor de la moneda nacional por la inflación.

A partir de ello, el autor describe y analiza el sistema sancionatorio de los ilícitos tributarios en Argentina y sus antecedentes (capítulo I); para luego desarrollar los aspectos político-criminales, dogmáticos y procesales involucrados en la fijación en abstracto de la cuantía del tributo evadido, y su concreta determinación (capítulo II).

El tercer capítulo se refiere a la determinación de la obligación tributaria en sus ámbitos originarios (administrativo y contencioso administrativo), su naturaleza y efectos, así como sus diversas manifestaciones en el derecho tributario argentino.

En el cuarto capítulo analiza exhaustivamente la determinación de la obligación tributaria evadida en el régimen penal tributario vigente en la República Argentina, mientras que, en el capítulo siguiente, se analiza e interpreta el modelo de integración jurisdiccional entre la determinación de la deuda tributaria y el proceso penal por delitos fiscales, identificado como paralelismo o separación de vías procesales.

En el último capítulo, se brinda un panorama actualizado sobre la integración de la determinación de las obligaciones tributarias provinciales evadidas y el proceso penal respectivo, en los ordenamientos subnacionales.

En ese recorrido, el autor asume posiciones fundamentadas en cuestiones críticas tales como la conceptualización del bien jurídico tutelado, la función dogmática del monto evadido y la naturaleza jurídica y el rol procesal penal del acto determinativo. Define a la “Hacienda pública” como bien jurídico tutelado por la norma que reprime el delito de evasión impositiva, y la entiende como un concepto suficientemente complejo como para abarcar tanto sus acepciones estáticas (tesis patrimonial), como dinámicas (tesis funcionalista).

Dentro de la teoría del delito, argumenta sobre el encuadre del monto evadido en lo que se denominan condiciones objetivas de punibilidad, y exceptúa de ello al supuesto agravado del inc. a) del art. 2 del Régimen Penal Tributario, al que considera como elemento del tipo objetivo. Se analizan distintos elementos vinculados a los delitos de evasión, tanto

sustantivos como procesales, de derecho tributario así como penal, cuya integración se demuestra indispensable para la correcta interpretación y aplicación de la norma represiva.

Por su parte, luego de adherir a la tesis procesalista (o declarativa) del acto determinativo de la obligación tributaria, le asigna una función procesal penal estrictamente limitada a su valor probatorio, luego de tratar las distintas teorías sostenidas por la doctrina y la jurisprudencia nacional.

Es importante que se lea el trabajo en orden para llegar a las conclusiones, mediante las cuales el autor brinda respuesta a los múltiples interrogantes formulados previamente: esto es, que el monto evadido se determina dentro del proceso penal, y sirve a ello el acto determinativo y sus antecedentes como elementos de prueba, a valorarse de acuerdo con la regla de la sana crítica racional. Pero que no se lea esto como un spoiler, puesto que de nada sirve esa afirmación, sin los muy fundamentados argumentos de Juan Pablo, y las enjundiosas citas de lo que hace, bien y mal, la doctrina y la jurisprudencia en esa materia.

El libro me parece que es de obligada lectura para todos los interesados en las materias penal y tributaria pues profundiza en el análisis del Régimen Penal Tributario vigente en Argentina, pero lo contrasta con antecedentes históricos y ordenamientos comparados propios de países de la región como de otros que son puntos de referencia para nuestra tradición jurídica.

Vale poner de resalto que las numerosas referencias al derecho extranjero son constantemente acompañadas por citas jurisprudenciales o doctrinarias de tribunales y autores de origen, que brindan mayores fundamentos a esta herramienta comparativa. Por lo demás, la bibliografía general y específica, nacional y extranjera, brinda una completa cobertura a las múltiples temáticas que aparecen estrechamente vinculadas en la investigación, fundamentalmente de las áreas del derecho penal, tributario y administrativo.

De ese modo, como he dicho, el libro es de gran utilidad para abogados y contadores, para jueces y funcionarios judiciales, para legisladores y políticos, así como para los académicos que estudian el Derecho Penal Tributario, que cuentan ahora con una investigación jurídica ineludible que analiza en profundidad lo concerniente al tributo evadido, su naturaleza jurídica, la función político criminal y los aspectos procesales.

Gabriel Ignacio Anitua
UBA/UNPaz

CAPÍTULO I. LEGITIMACIÓN DEL DERECHO PENAL Y POLÍTICA PUNITIVA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

El primer problema político-criminal que conlleva la formulación de un régimen represivo del ilícito tributario es planteado con simpleza por Kuhlen, al preguntarse si el fraude fiscal merece y necesita pena¹.

Ello requiere establecer qué es el fraude fiscal, qué conflicto social importa, y si este debe ser resuelto por el derecho penal. Luego, determinar cuál, o cuáles son las penas necesarias, adecuadas, proporcionadas e idóneas en la materia.

Aun cuando la política de criminalización de los ilícitos tributarios ha sido uniforme en la mayoría de los países de la región en las últimas tres décadas², la academia continúa debatiendo sobre su conveniencia, y ha propuesto sanciones pecuniarias, u otras que resulten suficientemente desalentadoras de esta clase de conducta, nociva para las finanzas públicas.

Encontramos así distintos ejes de debate acerca de la viabilidad de criminalizar el ilícito fiscal³ o su conveniencia. Más concretamente, la procedencia de la conminación con penas privativas de la libertad a las personas humanas que cometan este tipo de infracciones.

¹ Kuhlen, Lothar, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2015, p. 129.

² Tarsitano apuntaba en el año 1994 que la totalidad de los países integrantes del Mercosur tenían ya en vigencia legislaciones represivas del ilícito tributario con penas privativas de la libertad. Tarsitano, Alberto, “Defraudación fiscal en el Mercosur. Su regulación en los derechos positivos de los países miembros y posibilidades de armonización”, *Doctrina tributaria Errepar*, t. XV, p. 551. Ver también, *El delito fiscal en América Latina*, informe elaborado por el Sector Fiscalidad del Programa Eurosocial (Comunidad Europea); 2010; disponible en: <http://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/4922/eldelitifiscalenamericalatina.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (última consulta 28/05/2019).

³ Como señalan Virgolini y Silvestroni, la crítica al punitivismo respecto del derecho penal económico es “un tanto dispersa y heterogénea”. Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano, *Derecho penal tributario*, 1º reimpr., Hammurabi, Buenos Aires, 2017, p. 42.

Como veremos, parte de estos debates constituyen réplicas, o particularizan en el derecho penal tributario similares argumentaciones referidas al derecho penal económico en general.

i) La doctrina crítica del fenómeno expansivo del derecho penal, caracterizado por una progresiva ampliación de los bienes jurídicos penales, señalan al derecho penal económico como integrante de un derecho penal desnaturalizado, de menor intensidad, o de segunda velocidad: "... la combinación de la introducción de nuevos objetos de protección con la anticipación de las fronteras de protección penal ha propiciado una transición rápida del modelo 'delito de lesión de bienes individuales' al modelo 'delitos de peligro de bienes supraindividuales', pasando por todas las modalidades intermedias"⁴.

Se trata, según esta línea de opinión, de una transformación del derecho penal que tendería a la protección de *contextos* cada vez más genéricos, o como, interpreta Martínez-Bujan Pérez, "en que lo decisivo no es el riesgo concreto como riesgo en sí mismo relevante e imputable personalmente a un sujeto determinado, sino la visión macroeconómica o macrosocial, esto es las 'grandes cifras', reveladoras de un problema realmente 'estructural' o 'sistémico'. Así las cosas [señala este autor] el Derecho penal de las sociedades postindustriales vendría a asumir el modo de razonar propio del Derecho administrativo sancionador, según el cual no se requiere que la conducta específica, en sí misma concebida, sea relevantemente perturbadora de un bien jurídico, y por ello tampoco es necesario un análisis de lesividad en el caso concreto. En otras palabras, y expresado sintéticamente, a diferencia de lo que debe acontecer en el Derecho penal, el Derecho administrativo sancionador es el Derecho del daño acumulativo; de ahí, en fin, que Silva se muestre especialmente crítico con la construcción de los llamados 'delitos de acumulación', según la conocida tesis formulada por Kuhlen para los delitos contra el medio ambiente"⁵.

Silva Sánchez incluye a los delitos tributarios dentro de este derecho penal amplio y flexible, para el cual propone la aplicación de penas pecuniarias, o de privación de derechos distintos de la libertad, al argumentar en torno al principio de lesividad u ofensividad: "una sola defraudación tributaria, aunque sea de más de 15 millones de pesetas (caso español)

⁴ Silva Sánchez, Jesús M., *La expansión del derecho penal*, Civitas, Madrid, 1999, p. 121.

⁵ Martínez-Buján Pérez, Carlos, *Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del "Big Crunch" en la selección de bienes jurídico-penales (especial referencia al ámbito económico)*, Anuario da Facultade de Dereito da Universidades da Coruña, n° 7/2003, p. 959.

—que es lo que se juzga en el ámbito penal— no pone realmente en peligro relevante el bien jurídico, ya se entienda este en el sentido del patrimonio de la Hacienda pública, ya en el de las funciones de los tributos. Lo peligroso sería aquí el efecto sumativo. Luego entonces no es la conducta individual la lesiva, sino su acumulación y globalización. Desde perspectivas de lesividad concreta, no hay base para la intervención penal, aunque el significado global, sectorial del ‘género’ de conductas puede justificar claramente la intervención del Derecho administrativo (y eso, a partir de una defraudación de poca entidad, que, multiplicada por el número de los contribuyentes, podría ya empezar a tener un enorme significado: así, un fraude por contribuyente de diez mil pesetas, multiplicado por unos 25 millones de contribuyentes daría la enorme cifra global de 250.000 millones de pesetas). Lo que implica que, obviamente, el fraude de solo 10.000 pesetas deba ser estimado ilícito administrativo y sancionado... Pues bien, puede afirmarse que es una característica del Derecho penal de las sociedades postindustriales el asumir, en amplia medida, tal forma de razonar, la de la lesividad global derivada de acumulaciones o repeticiones, tradicionalmente propia de lo administrativo”⁶.

Virgolini y Silvestroni participan de estas críticas y las apropian al régimen penal tributario argentino⁷.

Se repasarán estos fundamentos al indagar sobre el bien jurídico tutelado por el derecho penal tributario, dado que el análisis sobre la lesividad del fraude fiscal no puede prescindir de una referencia precisa a ese respecto. Mientras tanto, la línea de pensamiento citada considera que las conductas individuales, irrelevantes por separado, pueden ser en su conjunto realmente lesivas, lo que nos impone una confrontación con el principio de proporcionalidad: “... la magnitud del problema global no puede nunca justificar la imposición de una pena grave a sujetos individuales, cuando las aportaciones de estos son por separado, nimias. El sector del ordenamiento que, por sus características, mejor se adapta a casos de esta configuración, es el Derecho administrativo. Si se pretende que el Derecho penal mantenga, por razones comunicativas, esa función que ya ha asumido y que en puridad no le corresponde, debe tenerse claro que no cabe integrarla en el Derecho penal nuclear de la pena privativa de libertad, sino, en todo caso, en un Derecho

⁶ Silva Sánchez, Jesús M., *La expansión del derecho penal*, *op. cit.*, p. 130.

⁷ Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano, *op. cit.*, p. 58.

penal de frontera, que al admitir hechos de esas características se mostraría como ampliamente flexibilizado, y que no podría imponer penas de prisión”⁸.

De ese modo, se plantea que el derecho penal tributario debería formar parte de un derecho penal de *segundo orden* (o *velocidad*), al que le estaría vedada la aplicación de sanciones privativas de la libertad, y admitir su permanencia dentro del derecho penal por razones estrictamente vinculadas a su rol simbólico, comunicativo y de eficiente gestor de riesgos y conflictos sociales⁹.

El debate emerge al confrontar estos argumentos con los que oponen quienes consideran indispensable en la materia la utilización de los instrumentos con mayor capacidad intimidatoria que ofrece el ordenamiento jurídico, su *última ratio*. Corcoy Bidasolo señala que “los ilícitos que la doctrina considera que no deben incluirse en el Derecho penal nuclear son conductas que solo pueden ser cometidas por quienes tienen poder y/o dinero. Solo los ciudadanos con capacidad económica y/o en situación de poder, pueden cometer delitos fiscales, delitos societarios, delitos contra el medio ambiente, delitos de corrupción... Criterio común, entre quienes defienden estas tesis, es que para estos delitos no es adecuada la aplicación de penas privativas de libertad, cuando es precisamente en estos casos cuando la única sanción que tiene eficacia preventiva es esta”¹⁰.

Es decir, que el delito tributario, con argumentos criminológicos enfrentados a quienes postulan su banalización, merecería las consecuencias sancionatorias más intensas.

⁸ Silva Sánchez, Jesús M., *La expansión del derecho penal*, op. cit., p. 134 (nota n° 320).

⁹ Esta línea de pensamiento presenta puntos de contacto con la expuesta por Hassemer, en cuanto propone la liberación del derecho penal de esa clase de conflictividad, al derivarla a un derecho de intervención, descrito como intermedio entre el derecho penal y el sancionatorio administrativo, del que predica que debiera tener las siguientes propiedades “aptitud para solucionar el problema antes de que se produzcan los daños (capacidad de prevención); disponibilidad no solo sobre los medios de actuación o su uso, sino también sobre los de control y dirección; cooperación de demarcaciones hasta ahora bastante separadas: Derecho administrativo, infracciones administrativas, Derecho de responsabilidad por daños derivados de hechos ilícitos, Derecho sanitario, Derecho de medicamentos, Derecho fiscal, Derecho del trabajo, cuyas garantías son aplicables a las posibilidades de actuación derivadas de este Derecho de intervención”; Cfr. Hassemer, Winfried, “Perspectivas del derecho penal futuro”, *Revista Penal*, n° 1/1998, pp. 37-42.

¹⁰ Corcoy Bidasolo, Mirentxu, *Compatibilidad entre un derecho penal mínimo y la protección de bienes jurídico-penales colectivos*, disponible en: <http://www.criticapenal.com.ar/wp-content/uploads/numero3/corcoy.pdf> (última consulta 18/10/2018).

En ese mismo sentido, Tiedemann daba cuenta de los efectos preventivos o intimidatorios de la pena privativa de la libertad, de ejecución efectiva, sobre los hombres de negocios, con argumentos empíricos emergentes de distintos trabajos de investigación¹¹. Bajo Fernández es coincidente en apuntalar a la pena privativa de libertad, como la más adecuada para el castigo de los delitos económicos, y da respuesta a las exigencias de proporcionalidad (con la gravedad del hecho y la culpabilidad) y a la necesidad de una prevención general. El autor concreta su propuesta, en coincidencia con Tiedemann, al recomendar las penas cortas privativas de libertad: "... son aquí de especial interés porque las dificultades que se le atribuyen para la función de resocialización carecen aquí de sentido, ya que el delincuente de las capas altas y medias de la sociedad no está normalmente necesitado de ello. Además, el cumplimiento de penas cortas produce un efecto íntimamente a nivel individual y social que no puede relegarse al olvido y, por último, el sistema de los días-multa no ha demostrado aun su eficacia. Por último, si hay algún delito en el que no está indicada la aplicación de la condena condicional es precisamente en los delitos económicos"¹².

ii) Otros planteamientos críticos de la aplicación de penas privativas de la libertad a los ilícitos fiscales son los que, montados sobre una dimensión sociológica del fraude fiscal, señalan que la carencia generalizada de una moral o conciencia tributaria en la sociedad impediría, a la luz los principios de subsidiariedad y fragmentariedad, apelar a la herramienta penal.

Ello nos conduce nuevamente a la visión crítica de Silva Sánchez sobre el papel del derecho penal como instrumento de pedagogía político-social, como mecanismo de socialización (de "civilización"), lo que el autor caracteriza como "una 'expansión *ad-absurdum*' de la otrora ultima ratio, además de inútil en buena medida, porque somete al Derecho penal a cargas que este no puede soportar"¹³.

¹¹ "Lo que sí quedó fuera de toda duda, fue el efecto preventivo de la pena privativa de libertad sin posibilidad de ser suspendida condicionalmente", y ratifica con ello otros estudios empíricos que permitieron comprobar "que las penas de multa no tienen un efecto de intimidación suficiente en los casos de delitos previstos por las leyes anti-trust"; Tiedemann, Klaus, *Poder económico y delito*, Ariel Derecho, Barcelona, 1985, pp. 160-161.

¹² Bajo Fernández, Miguel, "La delincuencia económica. Un enfoque criminológico y política criminal", en *Estudios penales*, libro Homenaje al Prof. Antón Onega, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1982, p. 614.

¹³ Silva Sánchez, Jesús M., *La expansión del derecho penal*, op. cit., p. 65.

En ese sentido, y sin ingresar en la validez ni en las causas de la premisa sociológica introducida¹⁴, vale citar como referencia institucional de esa línea de pensamiento a la Nota del Poder Ejecutivo nacional que acompaña el proyecto de ley de facto aprobada bajo el n° 21.344¹⁵, derogatoria del Régimen Penal Tributario puesto en vigencia en 1974 mediante ley 20.658.

Allí, la autoridad de facto expresaba que la legislación represiva en la materia debía estar reservada a comportamientos marginales, mientras que, en esa época, la evasión fiscal existía en magnitudes relevantes, incluso con caracteres crónicos; al tiempo de agregar que, previo a utilizar severos criterios fiscales, se hacía necesario una toma de conciencia por los responsables sobre la justicia del sistema tributario, buscar el saneamiento de los precios, la recuperación de la producción, la mejora del sector externo, una moneda sana; para concluir recalando que recién alcanzados dichos fines, y con una actividad intensa de la Administración fiscal en las tareas que le son específicas, podría pensarse sobre la posibilidad de aplicar un régimen como el de la ley 20.658, o de características similares: “Hasta tanto ello no ocurra, se estima prudente derogar esta ley”¹⁶.

¹⁴ Cfr. Borinsky, Mariano H., *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, Ediciones Didot, Buenos Aires, 2013, pp. 76-88. Estévez, Alejandro M. (coord.), Esper, Susana C., Pagliuca, Francisco y Velasco, Pedro I, *La ciudadanía fiscal: sus factores estructurantes; Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de Recursos de la Seguridad Social*, noviembre, 2008. En general, y también con referencias a la Rep. de Alemania, cfr. Kuhlen, Lothar, *op. cit.*, pp. 118 y siguientes.

¹⁵ BORA 12/07/1976.

¹⁶ Cit. por Casás, José O., “La criminalización de los ilícitos tributarios en la Argentina y en la doctrina latinoamericana”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, 2003 (julio-septiembre). Cfr. también Kaplan, Hugo E., período 1973-1976 - Capítulo XV, en AA.VV., *Historia de la tributación argentina (1810-2010)*. Homenaje de la AAEF a la Patria en su Bicentenario, García Belsunce, Horacio A. y Díaz, Vicente O. (directores), Buenos Aires, Errepar, 2010, p. 783. Es interesante contrastar cómo similar argumentación fue utilizada por el entonces presidente de la Comisión de Asuntos Penales y Regímenes Carcelarios, en el Debate Parlamentario previo a la sanción de la ley penal tributaria 24.769. El senador Quinzio expresaba que la nueva legislación apuntaba a “revertir el estado de decaimiento de la conciencia tributaria instalada desde hace mucho tiempo en nuestra sociedad”. Cfr. Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, 85° reunión, 2° sesión extraordinaria (continuación), del 19/12/1996, pp. 8349 y ss. Diputado Menem, *Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación*, p. 5635.

Este planteo recurre a fundamentos similares a aquellos que, al partir de la consideración del ilícito tributario como un *delito de caballeros* (*kaveliersdelikt*), entienden inoportuna su punición, en atención a su amplia difusión, incluso entre ciudadanos que suelen ser habituales cumplidores de sus normas de conducta¹⁷.

Vinculado a similares razones éticas, pero con eje en el otro extremo de la relación jurídica tributaria, la Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario para América Latina¹⁸ también se expidió en sentido contrario a la aplicación de penas privativas de la libertad para los ilícitos tributarios, en el año 1967.

En la exposición de motivos del Título III (Infracciones y Sanciones), se expresaba que “La razón más importante a juicio de la Comisión para no recomendar las penas privativas de libertad deriva de los caracteres políticos y administrativos de los fiscos latinoamericanos. En tales aspectos existen riesgos innegables en que el sistema no funcione eficazmente, incluso pueda ocultar móviles de discriminación entre los contribuyentes por razones políticas, o deje de aplicarse a los infractores”.

Es decir, se invocan dudas sobre la transparencia y equidad en la utilización de la herramienta criminal dentro de la materia fiscal y se toma especialmente en cuenta el rol protagónico que adquieren las agencias recaudadoras como habituales portadores de la *notitia criminis*, tanto como eventual acusador particular en causas penales tributarias, entre otras funciones que el sistema penal tributario les reserva.

Si bien la preocupación expresada por la Comisión es atendible¹⁹, lo mismo podría predicarse, cincuenta años después, de otros binomios de bienes jurídico-penales colectivos y agencias de la administración que los representan, tal como sucede en los delitos vinculados al comercio exterior y la Dirección General de Aduanas; el delito de lavado de activos y la Unidad de Información Financiera (ley 25.246 y sus modificaciones);

¹⁷ Cfr. Kuhlen, Lothar, *op. cit.*, p. 138.

¹⁸ La Comisión estuvo conformada por tributaristas latinoamericanos de la talla de Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Ramón Valdez Costa (Uruguay) y Rubens Gomes de Sousa (Brasil), dentro del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo.

¹⁹ Cfr. Haldenwang, Christian, *Taxation, social cohesion and fiscal decentralization in Latin America*, Discussion Paper 1/2008, Deutsches Institut für Entwicklungspolitik, Bonn.

los delitos contra la Administración Pública y la Oficina Anticorrupción; ilícitos cuya criminalización no se pone en discusión.

iii) Otras líneas de análisis cuestionan la aplicación de penas privativas de la libertad para este ámbito de la delincuencia, al argumentar que resulta innecesaria, o hasta inviable la resocialización del delincuente económico. En consecuencia, proponen la aplicación de sanciones pecuniarias, con amplia tradición en la materia.

Beristaín sintetiza y grafica la opinión de cierto sector de la criminología en el siguiente párrafo: "... la cárcel nunca repersonalizará al delincuente de cuello blanco porque este no puede nacer de nuevo. Se portará muy bien dentro de la prisión, pero en cuanto salga a la calle, en cuanto se siente en su despacho y en cuanto disponga del talonario y de amigos inteligentes e influyentes, volverá a aprovecharse y delinquir"²⁰. El autor, si bien cuestiona este fundamento, termina por expresar que los jueces y legisladores deberían aplicar la pena de multa (en su modalidad días multa), más que la privativa de libertad²¹.

A centrarnos en los delitos tributarios, asiste razón a Beristain en cuanto a que, dentro del género, la modalidad de días-multa es la que más se adecua a los fines de la pena, en tanto permitiría que las sanciones se

²⁰ Beristain, Antonio, "Eficacia de las sanciones penales frente a la delincuencia económica", en *Eutanasia: dignidad y muerte (y otros trabajos)*, Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 48.

²¹ La pena de multa puede regularse según distintas versiones, a saber:

a) sistema de la suma total, constituida por una suma concreta, absoluta, o que puede incluso determinarse dentro de una escala penal, tal como ocurre en el Código Penal argentino (v. gr. arts. 21, 22 bis CP).

b) sistema de día/multa, en el cual la sanción es impuesta en dos fases, una atendiendo a la gravedad del injusto y la culpabilidad (número de días/multa), mientras que la determinación del monto de cada día debe vincularse a la capacidad económica del penado.

c) sistema de multa proporcional, establece la sanción pecuniaria en tantas veces el daño causado. Es habitual en el ámbito de las sanciones tributarias, como lo demuestra el texto de los art. 45, 46 y 48 de la ley 11.683. Esta modalidad es favorecida para ilícitos que generan importantes beneficios económicos, directos e indirectos, cuya recuperación pueda resultar de difícil consecución por otros medios (v. gr. narcotráfico). Sin embargo, su coordinación constitucional con el decomiso puede resultar objetable a la luz del *ne bis in idem*. Cfr. Martínez-Buján Pérez, Carlos, "La regulación de la pena de multa en el Código penal español de 1995", en *Estudios penales y criminológicos*, n° XX, Servizo de Publicacións da Universidade de Santiago de Compostela, 1997, p. 251.

adapten no solo a la gravedad de la conducta, sino también a la capacidad económica del destinatario²².

Aun así, existen sólidos argumentos en contra de la conveniencia de este tipo de sanción. En especial, su falta de consistencia preventivo general, especial y retributiva, en atención a las posibilidades de previsión y atenuación del sancionado por medio de la contabilidad, e incluso la repercusión de la porción de multa en clientes y consumidores²³.

iv) Virgolini y Silvestroni desarrollan un interesante argumento crítico sobre la criminalización de la evasión tributaria, en un régimen penal que consideran dedicado a resolver conflictos vinculados a obligaciones de dar sumas de dinero, es decir, el pago de una deuda, que constituye la naturaleza esencial de la conducta debida. Señalan que “la invocación de una función pública estatal de liquidar impuestos que se transfieren a los particulares (mediante el sistema de autoliquidación...) no hace más que disfrazar la esencia del delito, que es el no pago de una deuda, a pesar de que alrededor de ese no pago de una deuda giren obligaciones formales que el particular devenido en contribuyente debe absolver”²⁴. De ese modo, cuestionan la constitucionalidad de un régimen que concreta una combinación de la prisión por deudas, con la justificación aparente del castigo por desobediencia a los deberes impuestos por el Estado.

Sin embargo, los mismos autores luego encauzan su visión crítica, al considerar que una adecuada construcción del bien jurídico tutelado (asumiendo una tesis patrimonialista) y a partir del resguardo a los principios de fragmentariedad, razonabilidad, lesividad y última ratio, permitiría cimentar un derecho penal tributario alternativo²⁵.

De la síntesis de las posiciones críticas sobre la criminalización del ilícito tributario sintéticamente reseñadas, surgen notables divergencias en relación con la mejor solución punitiva que este merece.

²² Beristain, Antonio, “Eficacia de las sanciones penales frente a la delincuencia económica”, en *Eutanasia: dignidad y muerte (y otros trabajos)*, Depalma, Buenos Aires, 1991, pp. 35-60.

²³ También es cierto que Tiedemann ha dado respuesta a esas críticas y considera que habitualmente las condiciones de mercado impiden traslados arbitrarios a precios, aunque ello dependerá del tipo de mercado, condiciones de competencia, entre otros factores. Cfr. Tiedemann, Klaus, *Poder económico y delito*, op. cit., pp. 169-170.

²⁴ Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano, op. cit., p. 97.

²⁵ Ídem, pp. 113-121.

Por un lado, citábamos autores que, con sustento en estudios empíricos y teóricos señalan a las penas privativas de la libertad efectivas, breves (menos de seis meses), pero sin posibilidades de ejecución condicional, que atienden a su efecto intimidatorio y, en especial, a la falta de necesidad de resocialización de los sujetos que cometen este tipo de delitos²⁶.

Por otra parte, mencionábamos argumentos en favor de las sanciones pecuniarias u otras restricciones de derechos por encima de las privativas de la libertad.

Ambas penas, combinadas, expresan la consecuencia jurídico-sancionatoria más difundida en la actualidad, dado que el proceso de criminalización del ilícito fiscal implicó que las penas privativas de la libertad se adicione a las sanciones pecuniarias, tradicionales en la materia.

Ahora bien, especial referencia merece la tendencia político-sancionatoria vislumbrada en países como Francia y Estados Unidos, entre otros, que introduce a las sanciones denominadas *colaterales* al elenco de consecuencias jurídicas por ilícitos tributarios. Podemos clasificarlas como una tercera vía, alternativa o conjunta a las tradicionales.

Se trata de sanciones accesorias, cuyo fundamento reside en la correspondencia entre las ventajas que ofrece el impuesto al ciudadano (y que legitiman su propia existencia), y las desventajas que apareja su incumplimiento, que permitiría la reacción de la totalidad de los ámbitos del ordenamiento jurídico. Ejemplo de ello es el art. 1750 del Código General de Impuestos (Francia), o la *Delinquent Tax payer Accountability Act*, del estado de California (EE. UU.), que disponen la denegatoria de la licencia de conducir o su renovación, para contribuyentes de riesgo fiscal, entre otros ejemplos de similares características.

Rosembuj explica que las sanciones colaterales “primero, rescinden o deniegan un beneficio o privilegio público del contribuyente, en lugar de pago en dinero a la Administración; segundo, son sanciones aplicadas por una Administración diferente a la tributaria; tercero, son adicionales a la sanción pecuniaria que resulta de la infracción fiscal”, al ejemplificar entre ellas la denegación de pasaporte o renovación en

²⁶ De Vicente Martínez, Rosario, “Las sanciones penales en el ámbito de la delincuencia económica”, en Arroyo Zapatero, Luis (director), *Estudios de criminología*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1999, pp. 217-250. Tiedemann, Klaus, “La criminalidad económica como objeto de investigación”, *Cuadernos de Política Criminal*, n° 19/1983, pp. 171-184. Bajo Fernández, Miguel, “La delincuencia económica. Un enfoque criminológico y política criminal”, en *Estudios penales*, *op. cit.*, pp. 588-615.

caso de infracción tributaria grave, denegación de contratos o empleo público a empresas o personas de declarada conciencia lesiva en materia de cumplimiento de sus obligaciones fiscales; y la denegación de carnet de conducción o renovación a los contribuyentes de riesgo fiscal, pérdida de capacidad para solicitar préstamos hipotecarios subsidiados por agencias estatales, entre otros²⁷.

Blank considera que las sanciones fiscales colaterales pueden promover el cumplimiento tributario voluntario de modo más efectivo que las sanciones pecuniarias y argumenta sobre la base de aspectos del comportamiento y de la toma de decisiones, más allá de otras razones económicas, por las que recomienda las sanciones fiscales colaterales como una atractiva herramienta jurídica tendiente a mejorar el cumplimiento de los contribuyentes. En ese sentido, explica que las sanciones tributarias colaterales pueden tener mayor impacto que otras sanciones tradicionales, especialmente para los contribuyentes individuales; y pueden provocar sentimientos de reciprocidad o temor al estigma del incumplimiento tributario²⁸.

Dicho todo ello, sorprende que desde 1990, y luego del dictado de ocho leyes en materia penal tributaria²⁹ (omitimos contabilizar moratorias y blanqueos, con impacto en la cuestión), mediante las cuales el legislador hubo de intervenir reiteradamente en diversos aspectos de su parte especial, disposiciones generales, y procedimentales; se haya prestado tan poca atención al aspecto punitivo.

Desde la sanción de la ley 24.769, las escalas penales permanecieron prácticamente inalteradas hasta hoy, y la única novedad de relevancia

²⁷ “Las sanciones colaterales establecen vínculos explícitos entre el pago del impuesto y los beneficios y servicios concretos del gobierno... fortaleciendo la percepción pública que el dólar fiscal sirve para financiar verdaderamente beneficios y servicios”. Rosembuj, Tulio R., *Tax Morale*, El Fisco, Barcelona, 2016, p. 251.

²⁸ El autor plantea que si se le preguntara a la mayoría de las personas qué les sucedería si no pagaran sus impuestos, probablemente responderían con uno o más de los siguientes argumentos: inspecciones, sanciones fiscales o incluso prisión. Sin embargo, existe una serie de sanciones adicionales, administradas por agencias distintas a la autoridad fiscal. A diferencia de las sanciones fiscales tradicionales, que requieren que los contribuyentes incumplidores paguen dinero a la autoridad fiscal, las sanciones fiscales colaterales implican para los contribuyentes incumplidores la pérdida de un beneficio o un servicio gubernamental no necesariamente monetario. Blank señala que en su país, se están utilizando cada vez más agencias no tributarias para implementar sanciones tributarias colaterales para combatir el incumplimiento tributario. Cfr. Blank, Joshua, “Collateral Compliance”, *University of Pennsylvania Law Review*, 3/2014, p. 728.

²⁹ Leyes 23.771, 23.871, 24.587, 24.769, 25.874, 26.063, 26.735, 27.430.

obedeció a la incorporación de la responsabilidad penal tributaria de los entes de existencia ideal y el elenco de sanciones respectivo.

Esta observación requiere atención, si se tiene en cuenta la asimetría entre la elevada pretensión punitiva que en abstracto demuestra nuestro régimen penal tributario y la escasa aplicación efectiva de dichas penas.

Los siguientes cuadros estadísticos ilustran lo expuesto, que en buena medida se extiende a todo el entorno latinoamericano.

*Cuadro 1: Sanciones administrativas y sentencias condenatorias por delitos tributarios en el año 2010 en América Latina*³⁰

	Número de Sanciones emitidas	Importe (porcentaje respecto de la recaudación a cargo del Organismo)	Número de sentencias condenatorias por delitos	Importe (porcentaje respecto de la recaudación a cargo del Organismo)
Argentina (AFIP)	20.323	0,021	12	0,003
Bolivia (SIN)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Brasil (RFB)	23.754	9,632	n.d.	n.d.
Chile (SII)	29.717	0,050	113	0,050
Colombia (DIAN)	10.318	0,637	310	0,013
Costa Rica (DGT)*	3.678	0,268	0	0,000
Ecuador (SRI)	16.486	n.d.	n.d.	n.d.
El Salvador (DGII)	762	0,013	3	0,069
Guatemala (SAT)	745	0,006	12	0,207
Honduras (DEI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
México (SAT)	n.d.	n.d.	310	0,075
Nicaragua (DGI)	1.773	0,029	0	0,000
Panamá (DGI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Paraguay (SET)	1.625	1,935	n.d.	n.d.
Perú (SUNAT)	311.201	2,678	4	n.d.
Rep. Dominicana	2.986	0,257	0	0,000
Uruguay (DGI)	n.d.	n.d.	9	0,072

³⁰ Fuente: *Estado de la administración tributaria en América Latina: 2006-2010*, Banco Interamericano de Desarrollo, Centro Regional de Asistencia Técnica para Centroamérica, Panamá y República Dominicana, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013, p. 46.

Cuadro 2: Sentencias por delitos tributarios en países de América Latina (2006 a 2010)³¹

	2006	2007	2008	2009	2010
Argentina (AFIP)	36	39	38	7	12
Bolivia (SIN)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Brasil (RFB)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Chile (SII)	20	33	79	240	113
Colombia (DIAN)	388	353	386	316	310
Costa Rica (DGT)*	0	0	0	0	0
Ecuador (SRI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
El Salvador (DGII)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	3
Guatemala (SAT)	n.d.	4	8	7	12
Honduras (DEI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
México (SAT)	448	423	338	414	310
Nicaragua (DGI)	0	0	0	0	0
Panamá (DGI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Paraguay (SET)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Perú (SU-NAT)	10	19	37	5	4
Rep. Dominicana	0	0	0	0	0
Uruguay (DGI)	n.d.	n.d.	n.d.	9	9

³¹ Fuente: *Estado de la administración tributaria en América Latina: 2006-2010*, Banco Interamericano de Desarrollo, Centro Regional de Asistencia Técnica para Centroamérica, Panamá y República Dominicana, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013, p. 445.

La tendencia se mantiene en la actualidad, tal como surge del cuadro estadístico referido a la República Argentina, sobre la cantidad de denuncias por delitos tributarios y previsionales interpuestas por año, y los montos globales implicados.

*Cuadro 3*³²

Año	Denuncias	Monto involucrado (mill. de \$)
2015	759	6.703
2016	1196	5.260
2017	1207	5.725
2018	1098	7.361

Seguidamente, se expone la cantidad de sentencias condenatorias dictadas en los últimos años y las suspensiones de juicio a prueba concedidas en procesos por delitos tributarios.

*Cuadro 4*³³

Año	Sentencias condenatorias	Suspensiones de juicio a prueba
2015	5 (2 en juicio abrev.)	13
2016	5 (4 en juicio abrev.)	10
2017	8 (6 en juicio abrev.)	12
2018	11 (4 en juicio abrev.)	8

En este marco, debe señalarse que son reiteradas las sentencias donde los tribunales competentes han cuestionado la constitucionalidad de los montos mínimos y máximos de las penas, entre otros fundamentos, por violatorias del principio de proporcionalidad³⁴.

³² Fuente: Administración Federal de Ingresos Públicos. Información obtenida al amparo de la ley 27.275, de Acceso a la Información Pública.

³³ *Ibidem*.

³⁴ V. gr. Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 1, *in re* “Provisiero, Teresa s/inf. ley 24.769”, del 14/07/2016; Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 2, *in re* “Camelli, Luís Alberto s/inf. ley 24769”, del 04/11/2016; Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 3, *in re* “Blanco, Carlos A. y otros s/inf. ley 24.769”, del 15/05/2018, entre otros.

En conclusión, el plano abstracto de las normas evidencia una pretensión punitiva sostenida en el tiempo para la ilicitud tributaria mientras que, a la vez, la teoría jurídica y la práctica judicial han puesto en duda sus virtudes, sin que encontremos evidencias de que dichos cuestionamientos fueran analizados y considerados por legisladores y prelegisladores durante los repetidos procesos de reforma legislativa que se han producido en la materia en nuestro país.

Justamente, el principal motor de las últimas modificaciones del Régimen Penal Tributario ha sido la actualización de los umbrales cuantitativos previstos en los delitos tributarios y previsionales más importantes, debido a los contextos económicos, principalmente vinculados a la inflación y la pérdida de valor de la moneda nacional, tema al cual dedicamos buena parte de las páginas que siguen.