UMSA

Delitos tributarios y previsionales

Régimen Penal Tributario · Ley 27.430, título IX · Montos según ley 27.799

Mg. Octavio A. Musacchio

Qué es un tributo

Prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para cubrir el gasto público.

TRES ESPECIES, SEGÚN QUÉ ACTIVIDAD ESTATAL ESTÉ DETRÁS

IMPUESTO

Ninguna. El hecho imponible es ajeno a toda actividad estatal referida al contribuyente.

IVA, ganancias

TASA

Un servicio estatal divisible que se presta al obligado.

ABL, tasa de justicia

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Un beneficio derivado de una obra o actividad estatal.

Contribución de mejoras. Aportes y contribuciones a la seguridad social

La relación jurídico-tributaria

Vínculo obligacional que nace de la ley, no de un acuerdo.

Sujeto activo

El Estado, acreedor

Sujeto pasivo

Contribuyente por deuda propia (art. 5, ley 11.683) y responsable por deuda ajena (art. 6)

Objeto

La prestación tributaria

Causa

El hecho imponible. Verificado el hecho, nace la obligación

DOS CONSECUENCIAS PARA TODA LA CLASE

1. **Sin obligación tributaria previa no hay nada que evadir.**
2. **El autor del delito es el sujeto pasivo de esta relación. Por eso es delito especial propio.**

Las dos maneras de no pagarle al Estado

MENTIR

El obligado esconde la deuda. Hay ardid, engaño, ocultación. El fisco no sabe que le deben.

EVASIÓN

arts. 1°, 2°, 5° y 6°

QUEDARSE CON PLATA AJENA

El obligado retuvo dinero que nunca fue suyo, lo declaró, el fisco lo sabe, y no lo deposita. No hay engaño.

APROPIACIÓN INDEBIDA

arts. 4° y 7°

¿Hubo engaño, o hubo dinero ajeno que no se depositó?

Evasión frente a apropiación indebida

	EVASIÓN · arts. 1°, 2°, 5° y 6°	APROPIACIÓN INDEBIDA · arts. 4° y 7°
Qué hace el autor	Oculta o disfraza la deuda	Reconoce la deuda y no la paga
¿Hace falta ardid?	Sí. Es elemento del tipo	No. El tipo no lo exige
De quién es el dinero	Del propio obligado	De un tercero, ya retenido o percibido
¿El fisco sabe de la deuda?	No, o la conoce mal	Sí, está declarada
Sujeto activo	El obligado (delito especial propio)	El agente de retención o percepción, o el empleador
Unidad de cómputo	Por ejercicio anual (art. 1°) o por mes (art. 5°)	Por mes
Consumación	Al vencer el plazo de pago	A los 30 días corridos de vencido el plazo
¿Extinción por pago (art. 16)?	SÍ	NO

ART. 1° - EVASIÓN TRIBUTARIA SIMPLE

Las cinco piezas

Pieza	Qué exige el art. 1°	Clave
SUJETO	El obligado	Delito especial propio. El contador que asesora no es autor, a lo sumo partícipe
CONDUCTA	Evadir total o parcialmente el pago	Delito de resultado. Si hubo ardid pero se pagó, no hay evasión
MEDIO	Ardid o engaño, por acción u omisión	El no pago liso y llano, sin ocultamiento, no es delito: es deuda
UMBRAL	Más de $100.000.000 por tributo y por ejercicio anual	Condición objetiva de punibilidad: no integra el tipo objetivo, no necesita ser conocido por el autor
SUBJETIVO	Dolo	No hay evasión culposa. El error y la diferencia de criterio quedan fuera

El umbral no se suma

Se computa POR CADA TRIBUTO y POR CADA EJERCICIO ANUAL. En tributos locales, además, por cada jurisdicción.

EJERCICIO 2026 DE UNA S.A.

IVA evadido

$60.000.000

Ganancias evadido

$70.000.000

¿Hay delito?

ART. 2° - EVASIÓN TRIBUTARIA AGRAVADA · 3 AÑOS Y 6 MESES A 9 AÑOS

Agravar por cantidad o por modo

Inciso	Qué agrega respecto del art. 1°	Umbral	Clave
a) CANTIDAD	Nada. Sólo la magnitud del monto evadido	$1.000.000.000	Única agravante puramente cuantitativa
b) MODO	Personas o entidades interpuestas, estructuras, fideicomisos, jurisdicciones no cooperantes	$200.000.000	La interposición debe ser PARA ocultar al verdadero obligado
c) MODO	Uso fraudulento de exenciones, desgravaciones y otros beneficios fiscales	$200.000.000	No confundir con el art. 3°: allí el beneficio se percibe, aquí se usa para evadir
d) MODO	Facturas u otros documentos ideológica o materialmente falsos	$100.000.000	La ley habla de PERJUICIO por ese concepto, no de monto evadido

La figura simple del art. 1° exige $100.000.000. Las agravantes por MODO exigen menos monto que la agravante por CANTIDAD.

ANTES DE ENTRAR EN EL PREVISIONAL

Qué es un aporte y qué es una contribución

Las dos son recursos de la seguridad social: financian jubilaciones, obra social, PAMI y asignaciones familiares. Pero salen de bolsillos distintos.

APORTE

Lo paga el TRABAJADOR

Sale de su sueldo bruto. El empleador se lo descuenta del recibo, lo retiene y lo deposita en su nombre.

CONTRIBUCIÓN

La paga el EMPLEADOR

Es un costo propio de la empresa, adicional al sueldo. No se le descuenta a nadie.

El empleador paga sus contribuciones con plata propia, y deposita los aportes con plata ajena

ART. 5° - EVASIÓN PREVISIONAL SIMPLE

Qué cambia en el previsional

Todo lo demás es igual al art. 1°: misma conducta, mismo medio, misma pena.

	Art. 1° - tributaria	Art. 5° - previsional
Qué se evade	Tributos nacionales, provinciales o de CABA	Aportes o contribuciones a la seguridad social
Quién puede ser autor	El obligado tributario	El empleador y el trabajador autónomo
Bien jurídico	La hacienda pública	Los recursos de la seguridad social
Unidad de cómputo	Por tributo y por ejercicio anual	POR CADA MES
Umbral	$100.000.000	$7.000.000

Doce meses de evasión previsional no son un delito: son doce, en concurso real

ART. 6° - EVASIÓN PREVISIONAL AGRAVADA

La agravante que no existe

Por monto

inc. a) · $35.000.000 por mes

Personas interpuestas

inc. b) · $14.000.000 por mes

Beneficios fiscales

inc. c) · $14.000.000 por mes

No hay agravante por facturas apócrifas

La evasión previsional no se arma con facturas de proveedores, sino con empleo no registrado o mal registrado.

Las agravantes están pensadas sobre las modalidades reales de cada fraude, no copiadas mecánicamente de un artículo al otro.

ARTS. 4° Y 7° - APROPIACIÓN INDEBIDA

Retener y no depositar

El agente de retención no le sacó nada al Estado: el Estado le delegó la función de retener parte de un pago que él le hacía a un tercero. No es fraude, es abuso de confianza (modelo del art. 173 inc. 2 CP).

	Art. 4° - Tributos	Art. 7° - Seguridad social
Sujeto activo	El agente de retención o percepción de tributos	El empleador. Y el agente de retención o percepción de recursos de la seguridad social
Qué no deposita	El tributo retenido o percibido	Los aportes retenidos a sus dependientes
Plazo	30 días corridos de vencido el plazo de ingreso	30 días corridos de vencido el plazo de ingreso
Umbral	$10.000.000 por cada mes	$3.500.000 por cada mes
¿Extinción por pago?	NO	NO

NO RETENER no es delito. RETENER Y NO DEPOSITAR, sí.

Sólo aportes, nunca contribuciones

El art. 7° habla sólo de APORTES. ¿Por qué no menciona las contribuciones?

APORTES

Son del trabajador. Se descuentan de su sueldo. El empleador sólo los retiene y los deposita.

Sí puede haber art. 7°

CONTRIBUCIONES

Son dinero propio del empleador. Nunca pasaron por manos de nadie más.

Nunca hay art. 7°

Nadie se apropia de lo que ya es suyo

VIGENTES DESDE EL 02/01/2026 - LEY 27.799

Umbrales y penas

Figura	Artículo	Umbral	Se cuenta	Pena
Evasión tributaria simple	art. 1°	$100.000.000	por tributo y ejercicio	2 a 6
Evasión tributaria agravada	art. 2° a)	$1.000.000.000	por tributo y ejercicio	3,6 a 9
	art. 2° b) y c)	$200.000.000	por tributo y ejercicio	3,6 a 9
	art. 2° d)	$100.000.000	perjuicio por ese concepto	3,6 a 9
Apropiación indebida de tributos	art. 4°	$10.000.000	por cada mes	2 a 6
Evasión previsional simple	art. 5°	$7.000.000	por cada mes	2 a 6
Evasión previsional agravada	art. 6° a)	$35.000.000	por cada mes	3,6 a 9
	art. 6° b) y c)	$14.000.000	por cada mes	3,6 a 9
Apropiación indebida de rec. seg. social	art. 7°	$3.500.000	por cada mes	2 a 6

Los montos se ajustan anualmente por UVA a partir del 1° de enero de 2027. Lo que hay que aprender no son las cifras, sino el criterio de cómputo.

ARTS. 13 Y 14 - RESPONSABILIDAD

Dos artículos, dos destinatarios

	Art. 13 - Personas humanas	Art. 14 - La persona jurídica
Qué resuelve	A quién se le aplica la pena de prisión cuando el hecho se cometió por medio de un ente	Qué sanciones se le imponen al ente mismo
A quién alcanza	Directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados	A la entidad, conjunta o alternativamente
Requisito	Que hubiesen INTERVENIDO EN EL HECHO PUNIBLE	Que el hecho se haya realizado en nombre, con la intervención o en beneficio del ente

El cargo no basta. El art. 13 no dice que responda todo el directorio: hay que probar la intervención concreta.

ART. 14 - SANCIONES AL ENTE

Qué le pasa a la empresa

Sanciones

- Multa de 2 a 10 veces la deuda verificada
- Suspensión de actividades, hasta 5 años
- Suspensión para contratar con el Estado, hasta 5 años
- Cancelación de la personería
- Pérdida de beneficios estatales
- Publicación de la sentencia

Para graduar, el juez mira

- El incumplimiento de reglas y procedimientos internos
- La omisión de vigilancia sobre autores y partícipes
- La extensión del daño y el monto involucrado
- El tamaño, la naturaleza y la capacidad económica del ente

La ley 27.401 no se aplica a los delitos tributarios: no integran su catálogo

El compliance no entra por la ventana de la 27.401, sino por la de la graduación de la pena del art. 14.

Caso integrador

Una S.A. con cierre el 31/12/2026

- Declaró la mitad de su nómina todo el año. Evasión previsional: $9.000.000 por mes.
- Retuvo los aportes de los empleados registrados: $4.000.000 en octubre, no depositados. Pasaron 40 días.
- Evadió $60.000.000 de IVA y $70.000.000 de ganancias del ejercicio.
- Todo lo decidió el gerente de administración, con conocimiento del presidente. Hay dos directores suplentes que nunca fueron a una reunión.

¿Qué figuras? ¿Cuántos hechos?
¿Quiénes responden? ¿Qué le pasa a la sociedad?

La paradoja del art. 16

El art. 16 permite extinguir la acción penal pagando. Pero sólo en los arts. 1°, 2°, 3°, 5° y 6°.

El que mintió para no pagar

Puede pagar y extinguir la acción penal.

El empleador que declaró todo

Retuvo los aportes y no los depositó porque se quedó sin caja. No tiene esa salida: los arts. 4° y 7° quedaron afuera.

¿Es razonable?