



Aplicación de la norma en el tiempo en materia penal tributaria

Comentario al proyecto de reforma al RPT

Por Mariano A. Ezeyza

Publicado originalmente en Revista Impuestos Práctica Profesional N° 208 (La Ley), 15 nov 2025.

Introducción

Mediante el presente trabajo pretendo efectuar algunos comentarios al proyecto de reforma al Régimen Penal Tributario (RPT³) que a la fecha cuenta con media sanción por la Cámara de Diputados de la Nación⁴.

Concretamente, centrare mi análisis en la adopción por parte del Legislador de la frase “al momento del hecho” para la cuantificación de los importes en Salario Mínimo Vital y Móvil (SMVM) que hacen a los ilícitos tributarios conforme la mecánica de cálculo prevista en el proyecto de ley.

La cuestión resulta de suma actualidad desde que el proyecto de encuentra en pleno trámite parlamentario y, de ser ratificada en el Congreso la redacción propuesta por la Cámara de Diputados, se abre el siguiente interrogante:

¿debe considerarse el valor de los SMVM vigente al momento de la sanción de la ley o su valor vigente “al momento del hecho” para las causas en trámite por delitos del RPT? La definición de este interrogante en uno u otro sentido le permitirá a los fiscos locales y al Ministerio Público Fiscal de cada Provincia, mediante criterios generales de actuación, optimizar el uso de sus recursos y concentrarse en la persecución penal solo en casos que ostenten una afectación significativa a las haciendas públicas locales.

Con la intención de invitar al debate, luego de efectuar una somera descripción del marco normativo, describiré la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en los casos en que ha tenido que analizar la viabilidad de la aplicación de principio de ley penal más benigna a modificaciones de normas extrapenales, ya que el valor del SMVM escogido como unidad fija de medida es fijado por el Poder Ejecutivo Nacional; y a casos relativos a la aplicación retroactiva de las modificaciones al RPT por variaciones de umbrales dinerarios fijos.

Asimismo, se analizara la interpretación que han dado los distintos Tribunales federales que han intervenido hasta el momento en casos de lavado de activos del art. 303 del Código Penal de la Nación (CPN) donde la reforma introducida por la ley 27.739, que ya lleva más de un año, adopta una redacción similar a la del proyecto de ley comentado al considerar típica la maniobra “(...) siempre que su valor supere la suma de ciento cincuenta (150) Salarios mínimos, vitales y móviles al momento de los hechos (...)”.

En función de dicha jurisprudencia, efectuaremos algunos comentarios en relación al acierto o desacierto del Legislador en su política criminal si lo que pretende es reducir la litigiosidad penal improductiva mediante el empeño de la frase “al momento del hecho” expuesta en el proyecto de reforma.

De la aplicación de la ley en el tiempo

Como adelante, previo a centrarme en el análisis concreto del objeto de este trabajo desarrollare brevemente una descripción del régimen normativo vigente en la Argentina.

Toda vez que se trata de una cuestión inherente al derecho de fondo, uniforme para todo el territorio de la nación argentina (conf. Art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional), la regulación sobre la eficacia temporal de las leyes la encontramos en el Código Civil y Comercial de la Nación⁵.

Así, conforme el art. 7 del CCyCN, la regla general es que, a partir de su entrada en vigor, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes; pero, sean o no de orden público, las leyes no tienen efecto retroactivo, salvo previsión expresa en contrario.

Aclara la norma que, la retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

Con acierto recuerda Spisso⁶ que, el principio de retroactividad de las leyes, en el orden nacional, es meramente legislativo y, por ende, no impide que el legislador pueda dictar leyes que lo deroguen⁷.

La facultad del legislador de dictar normas retroactivas en materia penal no es absoluta y encuentra su límite en el art. 18 de la Constitución Nacional⁸, ya que nadie puede ser condenado sino en virtud de una ley anterior al hecho del proceso.

Del principio de la ley penal más benigna

Este principio, si bien se lo podía inferir del principio de razonabilidad de las leyes (arts. 14, 28 y 33 de la CN)⁹, no se encontraba expresamente previsto en el texto de la Carta Magna hasta la incorporación a su texto en la reforma del año 1994, a través de la remisión efectuada por el art. 75 inc. 22 de la CN, de la Convención Americana de Derechos Humanos y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Así, el art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, reza:

“Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.” (lo subrayado nos pertenece)

Por su parte, el art. 15.1 del Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos, dispone:

“Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.” (lo subrayado nos pertenece)

Cabe destacar que estas normas cuya redacción es casi idéntica, si bien receptan la posibilidad de aplicar retroactivamente la ley penal más beneficiosa para el acusado, solo refieren expresamente a las “acciones u omisiones” previstas como delito al momento de dictarse sentencia y a las variaciones de las penas, por lo que no dejan del todo claro si cualquier modificación de la norma penal o extrapenal que beneficie al reo, como sucede con las modificaciones de los montos dinerarios, puede ser aplicada en forma retroactiva a una causa en trámite.

La situación es distinta frente a la redacción del art. 2 del Código Penal de la Nación¹⁰, ya que su texto si hace una referencia expresa a la aplicación, de pleno derecho, de cualquier modificación legal más beneficiosa al acusado, sin importar si la misma es relativa a los hechos previstos como delito o a la pena prevista para los mismos.

Lo expuesto evidencia que la regulación de principio de ley penal más benigna posee una regulación más amplia a nivel legal en el Código Penal de la Nación que la que tiene en el texto constitucional por lo que, cuando la modificación normativa no haga referencia a la pena o al hecho disvalioso, habrá que analizar esa modificación a la luz de los principios de razonabilidad, especialidad y al orden de prelación normativa (art. 31 de la CN) para ver si pueden beneficiar al reo mediante su aplicación retroactiva. Es decir, primero habrá que ver si la modificación se da en la norma penal propiamente dicha o si se da en la norma extrapenal¹¹, y en este último supuesto si la misma se realiza a través de una ley o en una reglamentación del Poder Ejecutivo. Ello es así, porque si el rango de la norma que establece la modificación es superior al de la norma que lo mantenía vinculado al proceso penal, la misma se tornaría aplicable retroactivamente por el principio de jerarquía constitucional de leyes.

Por otro lado, tampoco se puede concluir que cualquier modificación legal hace viable la aplicación automática del principio de ley penal más benigna, ya que al estar previsto en la parte general del CPN, la previsión del art. 4 del mismo cuerpo legal nos establece que el mismo será de aplicación a los regímenes especiales, como la ley penal tributaria, cuando no exista previsión expresa en contrario¹².

Teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente, a continuación, procederemos a analizar los principales antecedentes jurisprudenciales a nivel federal.

Antecedentes sobre la aplicación del principio de ley penal más benigna

La discusión sobre la eficacia temporal de las normas y la posibilidad de aplicar retroactivamente las modificaciones a las normas penales o extrapenales en materia penal económica por el principio de ley penal más benigna no es novedosa en nuestro país como tampoco lo es en lo que respecta estrictamente a la materia penal tributaria, ya que los diferentes regímenes punitivos se han modificado en reiteradas ocasiones a nivel nacional por diversas leyes.

En el campo del Derecho Penal pareciera no haber duda alguna acerca de la aplicación del art. 2 del CPN a los hechos anteriores al dictado de una ley. Enseña Damarco¹³ que “....el principio de la ley penal más benigna está sustentado por el principio de justicia. Si se desincrimina un hecho como delito, no es justo que quien está cumpliendo una condena por la comisión de ese hecho deba cumplir la pena tal como le ha sido aplicada. Lo justo es que quede inmediatamente en libertad. Ello así, porque si se modifica la valoración social respecto del hecho no resulta justo tratar de distinta manera a quien realizó el hecho antes y a quienes lo realizan ahora. El mismo razonamiento debe formularse respecto de los demás supuestos de leyes más benignas. En definitiva, el principio de justicia requiere que en las mismas circunstancias el tratamiento jurídico conceda la misma solución.”

No obstante ello, durante mucho tiempo en los tribunales federales se discutió si el referido principio se aplica cuando la norma que se modifica es un decreto del poder ejecutivo o una Comunicación del Banco Central de la República Argentina, ya que las mismas no pueden ser consideradas leyes propiamente dichas, pues estas solo emanan del Poder Legislativo.

En dicha discusión cobró suma relevancia la reforma de la Constitución Nacional operada en el año 1994, a partir de la cual muchas posturas jurisprudenciales de la CSJN se fueron modificando y en particular, respecto de la ley más benigna, ya que la Corte Suprema de Justicia de la Nación modificó su criterio en el Fallo “Cristalux”¹⁴ en el que hace un interesante distingo entre las leyes penales en blanco temporales y no temporales, y dejó de lado la postura que venía sosteniendo en “Ayerza”¹⁵, “Argenflora”¹⁶ y otros, con interesantes argumentos.

En este sentido y a partir de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Cristalux” y lo sostenido con posterioridad en “Docuprint”¹⁷, se puede afirmar que ya no interesaría tanto analizar si nos encontramos frente a modificaciones introducidas por leyes propiamente dichas o de modificaciones introducidas vía reglamentaria en el caso de las leyes penales en blanco, sino que lo que habrá que analizar si la modificación complementaria del tipo penal en blanco que se reputa más beneficiosa implica un cambio en la valoración social del hecho que afecta el núcleo del injusto penal.

Como bien señala Spisso¹⁸ “En el tema se impone establecer un distingo. Si la modificación más favorable al reo importa tan solo un cambio de circunstancias, esto es, de un elemento factico, no procede la aplicación retroactiva. Al contrario, si la modificación obedece a un cambio en la valoración jurídica, o sea, a un factor axiológico, procede la retroactividad de la norma extrapenal más favorable.” Así, aun cuando si estemos frente a leyes penales en blanco como lo es la ley penal tributaria, la ley penal cambiaría y no se podría hablar de ley penal más benigna en sentido estricto,

las modificaciones de la norma extrapenal -las normas reglamentarias, Decretos del PEN y Comunicaciones del BCRA- que complementan el tipo penal, si no implican una simple modificación de plazos o montos, sino que reflejan un cambio de valoración social sobre el hecho disvalioso que afecta el núcleo sustancial del injusto penal, podrán ser consideradas leyes más benignas a los efectos de la aplicación de este principio.

Esta línea jurisprudencial resulta medular porque ha sido ratificada recientemente por la CSJN en los precedentes Vidal¹⁹ y Caravetta²⁰, para delitos tributarios y aduaneros respectivamente.

Unidades de medida en lugar de montos fijos

Como adelanto al inicio de este trabajo, el 20/8/25 la Cámara de Diputados de la Nación dio media sanción a un proyecto de ley que introduce importantes reformas al Régimen Penal Tributario.

La iniciativa, que ahora pasa al Senado para su tratamiento, busca actualizar los montos mínimos para configurar los ilícitos fiscales, ajustándolos valores económicos actuales.

El documento aprobado, si bien se alinea con la intención expuesta en el mensaje de elevación de proyecto originalmente presentado por el Poder Ejecutivo Nacional (PEN)²¹ que pretendía “(...)generar un sistema penal tributario más justo y eficiente, centrado en sancionar de manera proporcional y focalizada aquellas conductas que ocasionan un perjuicio real a la hacienda pública y a los sistemas de previsión social(...)” y “(...)optimizar el uso de los recursos estatales al concentrar el poder punitivo en los casos de evasión significativa y reducir la litigiosidad penal improductiva(...)”, se aparta de su texto original.

El principal cambio que propone es la eliminación de los montos nominales en pesos para los delitos fiscales y su sustitución por unidades fijas de medida.

Al respecto, la adopción del Salario Mínimo Vital y Móvil como referencia de actualización, busca que los umbrales de los delitos tributarios se actualicen de forma automática, evitando que la inflación los vuelva obsoletos poco después de ser sancionados.

Con el valor del SMVM vigente, los nuevos umbrales se establecen de la siguiente manera.

La evasión simple será delito cuando el monto evadido supere los 345 SMVM por tributo y ejercicio anual, si es impositiva; o de 46 SMVM por mes, si es de recursos de la seguridad social.

Para la evasión agravada, se eleva el umbral a 3.450 SMVM para la impositiva y a 230 SMVM para la de recursos de la seguridad social, con agravantes específicos en ambos casos como el uso de sociedades interpuestas, beneficios fiscales indebidos o facturas apócrifas (para este último caso el importe se mantiene en 345 SMVM).

La reforma también aborda la figura de la simulación dolosa de pago de obligaciones, estableciendo un umbral de 115 SMVM por ejercicio para los tributos y de 23 SMVM por mes para las figuras de apropiación indebida de tributos y de seguridad social, en línea con el nuevo esquema de actualización.

La adopción de unidades fijas no es novedosa ya que en la última reforma al Régimen Penal Tributario ya se estipulaba una actualización en función de unidades fijas denominadas UVT²², pero nunca llegó a aplicarse porque la ley estipulaba que antes del 15 de septiembre de 2018 el PEN debía elaborar y remitir al Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios de RPT, lo cual nunca se materializó.

Si bien la adopción del SMVM como unidad de medida fija pareciera acertada, si lo que se pretende es mantener actualizados los umbrales cuantitativos para configurar un ilícito tributario en una economía inflacionaria, considero que arroja ciertas dudas en cuanto a su efectividad para optimizar el uso de los recursos estatales al concentrar el poder punitivo en los casos de evasión significativa, porque la norma proyectada también prevé que dichos valores deberán ser calculados “al momento del hecho” por tributo y ejercicio anual o por cada mes, según se trate de los delitos previstos en los Títulos I, II y III de este Régimen Penal Tributario.

¿Debe considerarse el valor de los SMVM vigente al momento de la sanción de la ley o su valor vigente “al momento del hecho” para las causas en trámite por delitos del RPT?

El interrogante planteado generó una profusa discusión en ocasión de la sanción de la ley 27.739²³ que terminó modificando el tipo penal de lavado de activos al cambiar la metodología de cálculo del importe considerado típico para las maniobras del art. 303 del CPN²⁴ que pasó del monto fijo de 300.000 pesos argentinos (que venía sin actualizarse desde el año 2011) a la suma equivalente a 150 SMVM. Ya cuando la norma obtuvo media sanción por parte de la Cámara de Diputados de la Nación, la misma fue objeto de análisis por parte del Observatorio de derecho penal tributario de la Universidad de Buenos Aires (ODPT UBA) de donde, en lo que aquí interesa, se pueden sacar dos conclusiones²⁵.

La primera, en línea con la jurisprudencia de la CSJN ya reseñada, es que las modificaciones de los importes ya sean fijos o mediante unidades de medida en SMVM, resultan pasibles de ser consideradas ley penal más benigna.

La segunda, es que el valor de los SMVM para el cálculo del importe a aplicar retroactivamente para las causas por delitos de lavado en trámite es el vigente momento de la sanción la ley.

Sobre estas bases incluso podría sostenerse que resulta inconstitucional la pretensión del Legislador de instaurar un tipo penal retroactivo y que la mecánica de cálculo propuesta por la norma, salvo en los casos que su aplicación coloque en una situación más ventajosa al acusado, solo podría aplicarse a hechos posteriores a su entrada en vigor.

Ya con la vigencia de la ley 27.739 algunos Tribunales federales tuvieron la oportunidad de expedirse sobre la cuestión y, frente a planteos defensores en ese sentido, si bien aceptaron la aplicación del principio de ley penal más benigna por las variaciones de los montos, interpretaron

que el valor de los SMVM a aplicar a las causas de lavado de activos en trámite era el vigente al momento de los hechos en línea con el texto legal²⁶.

Si bien al día de la fecha no existe fallo de CSJN en relación con las modificaciones señaladas del art. 303 del CPN que pueda arrojar certeza sobre la prevalencia de un criterio u otro, toda vez que el proyecto de reforma al RPT adopta una formula basada en SMVM e impone su aplicación “al momento del hecho”, considero oportuno efectuar las siguientes reflexiones.

Al día de la fecha existe un consenso casi uniforme en la doctrina y jurisprudencia respecto de que las modificaciones de los montos dinerarios por ley o mediante la remisión a una resolución del PEN (como en el caso de los SMVM), ya sean considerados elemento del tipo o denominadas condiciones objetivas de punibilidad, son pasibles de ser considerados ley penal más benigna y se admite su aplicación retroactiva a las causas en trámite.

Partiendo de esa base y siendo que el proyecto de ley cuenta solo con media sanción, resultaría enriquecedor que el Congreso (en este caso, la Cámara de Senadores) revise la redacción de la norma actual del proyecto de reforma del RPT en función de la interpretación que ha tenido el texto idéntico en materia de lavado de activos, ya que es altamente probable que las mismas discusiones señaladas precedentemente se reediten en las causas en trámite por delitos fiscales.

En efecto, si lo que se pretende es reducir la litigiosidad penal improductiva y destinar los recursos estatales a perseguir evasiones significativas, esta política criminal de deliñe el Congreso Nacional receptando jurisprudencia que la CSJN ha mantenido uniformemente por más de tres décadas, podrá también ser reflejada en criterios generales de actuación del Ministerio Publico Fiscal de la jurisdicción que corresponda, para que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires puedan asignar sus recursos de manera más eficiente en la persecución de la criminalidad fiscal y brindar reglas claras que brinden mayor seguridad jurídica.

Notas

3. El Régimen Penal Tributario vigente se encuentra en el art. 279 de la ley 27.430.
4. Expediente CD 15/2025.
5. Ley N° 26.994. En adelante, CCyCN.
6. SPISSO, Rodolfo R., “Derecho constitucional tributario”, 5ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 287.
7. CSJN, Fallos 117:30, 50 y 228; 129:423; 140:38, 155:293, entre otros.
8. El art. 18 de la CN, en lo que aquí interesa, reza: “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa.(...)”
9. Ello así, toda vez que resultaría irrazonable punir un hecho o una conducta que la sociedad ya no considera disvaliosa al momento de juzgarlo.
10. El art. 2 del CPN, reza: “Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.” (lo subrayado nos pertenece)
11. Recordemos que la mayoría de los delitos de la ley penal tributaria o del derecho penal económico en general, son de las denominadas “leyes penales en blanco”. Las leyes penales en blanco son disposiciones penales cuyo precepto es incompleto o variable, ya que debe ser completado con otras disposiciones legales (por ejemplo, en el Código Fiscal de

la CABA se establece el plazo a partir del cual comienza a correr el término para ingresar los tributos retenidos o percibidos a los que hace referencia el delito de apropiación indebida de tributos), decretos y/o reglamentos a los cuales queda remitida la ley penal (un ejemplo de ello sería cuando AGIP dicta resoluciones que complementan los requisitos para tener configurada la exención prevista en el Código Fiscal para la actividad industrial en el impuesto sobre los ingresos brutos). Estas leyes, decretos o reglamentos son los que, en el fondo, fijan el alcance de la ilicitud sancionada en la ley penal.

12. El art. 4 del CPN, establece: "Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario."
13. DAMARCO, Jorge Héctor, "La retroactividad de la ley penal más benigna y el tratamiento aduanero y fiscal de la mercadería en materia de infracciones aduaneras", Revista "Jurisprudencia y Legislación", tomo VII, N° 12352, págs. 483/489.
14. CSJN, "Cristalux S.A.", sentencia del 11/04/06.
15. CSJN, "Ayerza, Diego L.", sentencia del 16/04/98.
16. CSJN, "Argenflora S.C.A.", sentencia del 6/05/97.
17. CSJN, "Docuprint S.A.", D. 385. XLIV, sentencia del 28/07/2009.
18. SPISSO, Rodolfo R., "Derecho constitucional tributario", 5ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 558.
19. CSJN, Fallos 344:3156, "Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769", sentencia de fecha 28 de octubre de 2021.
20. CSJN, FMZ 035097/2016/TO01/CS001 "Principal en Tribunal Oral TO01 DENUNCIADO: CARAVETTA, JUAN IGNACIO Y OTROS s/ CONTRABANDO", sentencia del 3 de mayo de 2023
21. Mensaje de elevación Nro. NO-2025-60927243-APN-VGE#JGM.
22. El art. 302 de la ley 27.430 creo la "(...) Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar (...) los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario."
23. La ley 27.739 fue sancionada el 15 de marzo de 2024.
24. En lo que aquí interesa el art. 303 del CPN quedo redactado de la siguiente forma "(...)Será reprimido con prisión de tres (3) a diez (10) años y multa de dos (2) a diez (10) veces del monto de la operación, el que convirtiere, transfiere, administrare, vendiere, gravare, adquiriere, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes u otros activos provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito, y siempre que su valor supere la suma de ciento cincuenta (150) Salarios mínimos, vitales y móviles al momento de los hechos, sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí(...)" (lo subrayado me pertenece)
25. <https://www.derecho.uba.ar/institucional/observatorio-derecho-penal-tributario/pronunciamientos.php>
26. Algunos casos donde se falló en ese sentido son: Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3: Incidente de Prescripción de la Acción Penal FSM 11883/2014/TO1/7, formado en la causa FSM 11883/2014/TO1 caratulada "SCHUTT, RICARDO NILS Y OTROS S/INF. ART. 303 DEL CP", 3 de mayo de 2024; Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Mendoza Nro. 1, en autos N° FMZ 13942/2014/TO1, caratulados "Compulsa en autos FMZ 18283/2013 'Fiscal c/ SOLE, Sebastián M. y o/s' s/ av. Inf. Art. 303 CP", 8 de abril de 2024; Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Córdoba Nro. 1, Expte Nro. 39955 / 2019 caratulado: Incidente No 12 - QUERELLANTE: UNIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA IMPUTADO: SCHORNIG, MICAELA s/INCIDENTE DE FALTA DE ACCION, 15 de mayo de 2024; y Juzgado Federal nro. 1 de Córdoba, Expte Nro. 100016 / 2018 caratulado: Legajo No 18 - QUERELLANTE: UNIDAD DE INFORMACION FINANCIERA Y OTROS IMPUTADO: DELGADO, JUAN CARLOS Y OTROS s/LEGAJO DE INVESTIGACION, 16 de mayo de 2024.

Contenido de carácter general e informativo. No constituye una opinión profesional sobre un caso particular.