

Los delitos tributarios frente a la eficacia de los programas de integridad.

Breve análisis sobre el caso Agropecuaria Las Heras S.A.¹

Mauro Durán

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Hechos del caso. 3. ¿Autonomía del delito de simulación dolosa de pago? 4. Programas de integridad: ¿pueden ser eficientes? 5. Conclusiones.

RESUMEN: Hablar de *compliance* como *cumplimiento normativo de la empresa* implica aludir a un conjunto de procedimientos y buenas prácticas adoptadas por las personas jurídicas para identificar, clasificar, gestionar y corregir los riesgos propios de su actividad, a fin de evitarlos o reducirlos. Así, el *compliance* penal es el conjunto de herramientas de carácter preventivo tendiente a evitar la infracción de carácter penal y las eventuales sanciones que generen responsabilidad a la empresa. La propuesta de este trabajo pasa por cruzar tales conceptos con el ámbito del Derecho penal tributario, en lo específicamente vinculado con el delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones realizada mediante el pago.

PALABRAS CLAVE: delitos económicos – delitos tributarios – *compliance* – programas de integridad – simulación dolosa de pago – responsabilidad penal de la persona jurídica – régimen penal tributario

¹ Causa N° CPE 635/2018 "Agropecuaria Las Heras S.A. S/ infracción ley 24.769". J.n.p.e. n° 11, sec. N° 21. Expediente n° cpe 635/2018/ca1. Orden n° 28.560. Sala "b". 1° de marzo 2019.

1. Introducción

En la presente labor, nos comprometemos a realizar un breve, aunque minucioso análisis jurídico y dogmático sobre los hechos que motivaron el pedido de instrucción en el caso Agropecuaria Las Heras SA. Se puntualizará sobre las semejanzas y oposiciones de los delitos de evasión fiscal simple o agravada y el delito de simulación dolosa de pago, y si este último, es efectivamente un delito autónomo o no. Desde ya, adelantamos que, analizaremos la figura de simulación dolosa de pago bajo el régimen de la Ley 24.769 (sancionada el 16/12/1996 y publicada en B.O el 15/01/1997). A pesar de ello, no obviaremos los cambios que el régimen de la Ley 27.430 (sancionada el 27/12/17 y publicada en B.O. el 29/12/17) hizo al respecto de la nomenclatura de este tipo penal: “simulación dolosa de cancelación de obligaciones”.

El argumento de ello es, básicamente, por dos cuestiones: en primer término, los hechos del caso se dieron en vigencia del régimen penal tributario anterior. En segundo lugar, aun en la actualidad, resulta complicado encontrar procesos en investigación bajo la nueva legislación, pues, el fisco continúa realizando denuncias por presuntos delitos fiscales o del régimen de la seguridad social que comenzaron a perpetrarse previo al año 2018, momento en que la nueva ley entró en vigor.

Por último, examinaremos los presupuestos que proponen los programas de integridad para prevención de delitos empresarios y cuan efectivos pueden ser frente a delitos fiscales o del régimen de la seguridad social.

2. Hechos del caso

Se realizó una denuncia en el fuero penal económico contra la empresa Agropecuaria Las Heras S.A. por una presunta evasión del Impuesto al Valor Agregado de los ejercicios fiscales 2013 y 2014 -que ascendería a la suma de \$1.319.513,69 por el período 2013 y a \$ 621.586,65 por el período 2014-. Además, se alegó que realizaron solicitudes de compensación utilizando el saldo a favor generado en declaraciones juradas presentadas que serían improcedentes, motivo por el cual, a criterio del Ministerio Público Fiscal debía ser imputado el delito de simulación dolosa de pago.

El requerimiento de instrucción presentado por el fiscal fue rechazado en la Cámara de Apelaciones por dos motivos: en primer término, se aplicó retroactivamente el artículo primero de la ley 27.430 que, entre otras cuestiones,

prevé como condición objetiva de punibilidad para la configuración del delito de evasión simple que se supere el umbral de \$1.500.000 por cada impuesto y por cada ejercicio anual, condición que en el hecho fáctico denunciado no se daba.

En segundo lugar, en cuanto a la presunción de una simulación dolosa de pago, se aplicó retroactivamente el art. 10 de mencionada normativa. La Cámara de Apelaciones del fuero entendió que la misma constituye una ley penal más benigna, en cuanto a que, el nuevo régimen penal tributario dispone como condición objetiva de punibilidad la superación del monto de \$500.000 para que se configure este tipo penal.

“[...] Por lo tanto, aun si con un criterio diferente al de este Tribunal, se considerase que los hechos investigados podrían encuadrar en las previsiones del art. 11 de la ley 24.769, de conformidad con lo establecido por los considerandos 5º, 7º y 8º de este pronunciamiento, el artículo 10 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430 resultaría aplicable al caso *sub examine* como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, por tratarse de una norma más beneficiosa para el imputado que la prevista por la ley vigente al momento del hecho, ya que esta última no preveía monto alguno como condición objetiva de punibilidad. Por lo tanto, si se tienen en cuenta los montos que la contribuyente habría pretendido cancelar mediante las compensaciones improcedentes (confr. la información plasmada a fs. 29 y 33 de la presente causa), tampoco se superaría la condición objetiva de punibilidad aludida por el párrafo anterior [...]”.²

Cabe agregar que el tribunal de primera instancia rechazó el requerimiento fiscal de imputación del delito de simulación dolosa de pago invocando la inexistencia de delito. El fundamento de la decisión se centró en que el *a quo* interpretó que la obligación tributaria habría sido cancelada por una compensación, motivo por el cual, interpretar el término “pago” como equivalente a compensación implica una interpretación prohibida por considerarse extensiva y analógica de la figura penal. Ergo, prolongar una interpretación más allá del tipo penal, según esta concepción, podría resultar violatorio del principio de legalidad receptado en el art. 18 de la Constitución Nacional. Como ya adelantamos, esta discusión doctrinaria fue zanjada con la sanción de la ley 27.430 (B.O. 29/12/17).

² Considerando n°15, Causa N° CPE 635/2018 "agropecuaria las heras s.a. s/ infracción ley 24.769". J.n.p.e. n°11, sec. N° 21. Expediente n° cpe 635/2018/ca1. Orden n° 28.560. Sala "b". 1° de marzo 2019.

3. ¿Autonomía del delito de simulación dolosa de pago?

Como resultado de investigación que motivó el desarrollo de este estudio, nos hemos encontrado con que doctrinarios especialistas en materia tributaria de la talla de Villegas,³ en general, han llegado a la conclusión de que el delito aquí analizado, goza de soberanía penal en el ordenamiento de nuestro país. Otros, en las antípodas, han creído que este delito “es un supuesto especial de evasión innecesariamente legislado”⁴.

A decir verdad, ninguna postura nos conformó por completo. Pues, entendimos que es un delito que requiere de una maniobra técnica muy específica, que debe estar orientada a simular, entendiendo en este caso a la simulación como una conducta destinada a aparentar el pago de obligaciones, cuyo objetivo es que el organismo de contralor considere cancelada la obligación. Ahora bien, creemos que, la clave para determinar su autonomía está en esto último que mencionamos: que el Fisco o el organismo recaudador correspondiente considere, ardid o engaño mediante, cancelada la deuda. Sin importar, hasta aquí, la idoneidad del medio engañoso, “se engaña para que no se siga adelante con la pretensión de cobro, causando el desistimiento ante la creencia errónea de que se ha percibido el pago”⁵.

En favor de la postura de Orce y Trovato, podemos decir que la simulación dolosa de pago puede constituir uno de los medios engañosos de los que habla el régimen penal tributario, con fines de evasión fiscal o previsional. No obstante, debe remarcarse que el espectro de conductas con relevancia penal, en este caso, son mucho más limitadas o específicas. Ya hemos dicho que lo que se busca en la simulación dolosa de pago es el despliegue de un ardid para que no se siga adelante con la pretensión de cobro, al contrario, en el delito de evasión el engaño desplegado va a versar sobre alguno de los elementos de la relación jurídica tributaria y sus elementos, como, por ejemplo, la base imponible, el sujeto obligado, la alícuota, etc.

En conclusión, la evasión gira en torno de la relación jurídica tributaria y sus elementos, por el contrario, la simulación dolosa de pago se proyecta sobre el resultado de esa relación jurídica tributaria. Pues, quien simula el pago, confirma la obligación tributaria ya determinada y liquidada, pero la conducta que lleva a cabo

³ VILLEGAS, Héctor Belisario, en Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9ª ed., Buenos Aires: Astrea, 2009.

⁴ ORCE, Guillermo y TROVATO, Gustavo Fabián, Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008, p. 178.

⁵ THOMAS, Ricardo G., Régimen penal tributario. Ley 24.769, Buenos Aires: Ad-Hoc, 1997, p. 93.

busca que no se siga adelante con la pretensión de cobro por parte del Fisco. Habrá que analizar los hechos en concreto y como se da el *iter criminis*, por ejemplo, si determinamos la obligación tributaria presentamos la correspondiente declaración, pero obviamos el pago hasta que el fisco nos intente ejecutar la deuda, momento en el cual, presentamos un comprobante de pago falsificado, el *iter criminis* de la evasión, a priori, estaría agotado. Entonces, es donde entra en juego la simulación. En definitiva, habrá que estudiar detenidamente los hechos concretos para entender que figura debe interpretarse e imputarse.

En consecuencia, nos encontramos ante una problemática de relación concursal si la simulación de pago versó sobre un anticipo o pago a cuenta como variable de liquidación de tributos, por ejemplo, de impuestos a las ganancias.

“En los casos en que la simulación se relaciona con el pago de anticipos (en los casos que es posible) si bien no se relaciona con los aspectos referidos anteriormente, se afecta/altera la obligación del pago de tributo pues se detrae del monto de aquella obligación aquello que se considera ya pagado; por lo tanto, con la omisión de pago posterior a este engaño se podría configurar la evasión. Estas situaciones deben resolverse como casos de unidad de ley”⁶.

A similar conclusión han llegado los Dres. Borinsky, Galván Greenway, Lopez Biscayart, y Turano:

“como excepción podría presentarse el caso de simulación de pago de anticipos que se hiciera valer al momento de la determinación y pago final del tributo, en este caso sí existiría una vinculación que se resolvería por las reglas del concurso aparente a favor de la figura de evasión”⁷.

Ahora bien, en el caso que trajimos a analizar, la presunción del delito de simulación dolosa de pago se dio a partir de que la empresa, intentó imputar los saldos a favor obtenidos por retenciones sufridas en periodos anteriores. En definitiva, la presunta maniobra denunciada era el incremento de las retenciones en las declaraciones juradas rectificativas presentadas por el contribuyente, que generaron un saldo de libre disponibilidad, resultante del pago del monto de la declaración jurada original, el cual, luego fue utilizado para re-imputarlo y cancelar obligaciones de la misma u otras naturalezas y periodos.

⁶ CATANIA, Alejandro Javier, Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769, 2ª ed., Buenos Aires: Del Puerto, 2007, p. 216

⁷ BORINSKY, Mariano Hernán; GALVÁN GREENWAY, Juan Pedro; LÓPEZ BISCAYART, Javier; TURANO, Pablo Nicolás, Régimen penal tributario y previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2012, p. 150.

Lo que nos preguntamos aquí, en plan de sacudir un poco el tablero de la dogmática jurídica penal es: ¿Qué sucede si al imputado se le prueba que falsificó retenciones (fiscales o previsionales)? Pues, los supuestos agentes de retenciones de Agropecuaria Las Heras nunca ingresaron ni informaron sobre las retenciones practicadas. Si esas retenciones las quisiera hacer valer al momento de la determinación y pago, previo o concomitante al vencimiento, por ejemplo, de contribuciones de la seguridad social ¿No estamos, también, ante una evasión previsional? ¿No hay un engaño dirigido a tergiversar elementos de la relación previsional para inducir el error del ente recaudador? Es confuso, y, además, la figura es compleja.

En los casos en los cuales se presentó tal supuesto de retenciones ficticias, la jurisprudencia entendió que

“Resulta necesario señalar que para la comisión del delito de evasión, tributaria o previsional, se realizan maniobras fraudulentas frente al fisco a los fines de establecer la magnitud o existencia de la obligación, de manera que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir el ardid idóneo tendiente a burlar el control del organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial, y, por ende, de la determinación de una fracción de la obligación tributaria. Ciertamente es que, como lo destaca la querrela, en el caso el fisco no impugnó la declaración jurada del contribuyente por la que declaró que por el período de octubre de 2009 adeudaba en concepto de capital por IVA la suma antedicha, sino que el reproche se efectúa por su conducta posterior realizada al momento de la liquidación impositiva, de pretender acreditar el pago de dicha obligación ya determinada, mediante su compensación, con certificados de retención del impuesto respectivo utilizados en forma fraudulenta.”⁸

En tal sentido, no solo se presenta la problemática para diferenciarlo del delito de evasión fiscal o previsional, sino que también, hubo magistrados que decidieron declararse incompetentes en razón de la materia y consideraron que la causa debía tramitarse en un tribunal penal ordinario por tratarse del delito tipificado como fraude en perjuicio de alguna administración pública,

Respecto a ello, nos parece pertinente traer aquí un pronunciamiento judicial que afirmó que,

“en los casos en los que se habría presentado declaraciones juradas rectificativas, introduciendo certificados de retenciones falsos y generando

⁸ “SZCZECH, Néstor Iván y otros s/recurso de casación” Cámara Federal de Casación Penal - sala IV 12012962/2012/3/cfc1. Voto del Dr. Gustavo M. Hornos, 22/12/2015.

saldos a favor que fueron utilizados para pagar otras obligaciones (apartado “b” del dictamen fiscal mencionado), no se configuraría un supuesto de simulación dolosa de pago en los términos del art. 11 de la ley 24.769 - modificada por la ley 26.735-. En tal sentido indica que aun cuando la compensación es una forma de extinguir una obligación tributaria, no pueden ampliarse los alcances del tipo penal en cuestión. Añade que no resultaría posible, al menos sin forzar en exceso la letra de la ley, concluir que el legislador al emplear el término “pago” le haya otorgado un alcance genérico que abarque además cualquier otra forma posible de extinción de las obligaciones. Sostiene que ampliar ese alcance implicaría un menoscabo al principio de legalidad en materia, penal. Sobre este punto concluye que la maniobra que se investiga resulta ajena al ámbito de competencia material del tribunal a su cargo, ya que cabría calificarla en los términos del artículo 174, inc. 5°, del Código Penal”.⁹

A renglón seguido, el magistrado declaró la falta de mérito de la empresa y sus representantes, pues entendió de igual forma el interrogante anteriormente mencionado, y en virtud de ello sostuvo que

“los casos en los cuales se computaron certificados falsos en las declaraciones juradas originales de SUSS (apartado “a” del dictamen fiscal citado) si bien no podría configurar el delito de simulación dolosa de pago, toda vez que los contribuyentes no abonaron las contribuciones, los hechos en cuestión sí podrían encuadrar en el delito de evasión previsional del artículo 7 de la ley 24.769, siempre y cuando se hubiera superado el límite cuantitativo previsto en la ley penal tributaria al respecto”.¹⁰

En forma coincidente al criterio esgrimido por el juez, entendemos que el fiscal realizó una mala interpretación de los hechos fácticos e incurrió en error al imputar la simulación dolosa de pago, ya que debería haber calificado el delito como evasión previsional, siempre que superase la condición objetiva de punibilidad establecida.

Por último, antes de extinguir el punto de análisis actual, no resulta menos importante todo el debate que se ha dado en doctrina y en la jurisprudencia que fue

⁹ “CONSULTORES ASOCIADOS ECOTRANS S.A. Y OTROS S/ INFRACCION LEY 24.769.” CPE 577/2015/9.

2 de mayo de 2019. Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 9, Secretaría N° 17, Sala “A”. CPE 577/2015/9/CA9, Orden N° 32.133.

¹⁰ La maniobra denunciada por el Fiscal intentaba demostrar la tesis de que la simulación fue orientada a disminuir de manera significativa el saldo a pagar de Contribuciones a la Seguridad Social y Contribuciones a la Obra Social de sus declaraciones juradas de Seguridad Social. Dichas disminuciones las llevarían a cabo incorporando en las mencionadas Declaraciones Juradas de SUSS, certificados de retención falsos, declarando de esta manera, retenciones que nunca habrían sufrido para computarlas como pagos a cuenta de sus saldos a ingresar en concepto de contribuciones

citada sobre los alcances del término “pago”. Consideramos que, no es cuestión de controversia en nuestro examen, pues adherimos a la tesis de quienes han considerado que debía interpretarse en sentido amplio este término. De todas formas, la discusión ha quedado zanjada con la nueva nomenclatura que el art. 279 de la Ley 27.730 (B.O. 29/12/17) ya que en su artículo 10° se ha re-calificado como simulación dolosa de cancelación de obligaciones, de manera tal, que no deben quedar dudas de los actos o conductas el tipo penal en cuestión intenta abarcar.

4. Programas de integridad: ¿pueden ser eficientes?

La ley 27.401 (B.O. 01/12/17) en modificación del Código Penal y Código Procesal de la Nación, dispuso un nuevo régimen de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas privadas. En el artículo primero, estableció taxativamente el objeto y alcance de la normativa¹¹.

Sin perjuicio de lo dispuesto en mencionado cuerpo legal, el Régimen Penal Tributario modificado por la ley 27.430 (B.O. 29/12/17) en su Art. 13 abre la posibilidad de responsabilizar penalmente a la persona jurídica. Allí se estipula que los delitos establecidos por el sistema podrán ser imputados “...a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz”.

Ahora bien, los programas de integridad determinados por el artículo 9, 22 y 23 de la Ley 27.401 procuran prevenir la comisión de delitos por personas jurídicas, y a su vez, son un presupuesto esencial para la eximición de pena y responsabilidad administrativa de la persona jurídica¹². Es por ello, que el interrogante que aquí nos planteamos es si son realmente eficaces para prevenir el delito fiscal. Desde nuestra perspectiva, en cuanto a los delitos previstos por el Régimen penal Tributario, que se destacan por ser delitos especiales al recaer su imputación en cabeza del obligado (por ejemplo, la evasión tributaria o previsional) entendemos que un

¹¹ a) Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional, previstos por los artículos 258 y 258 bis del Código Penal; b) Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, previstas por el artículo 265 del Código Penal; c) Concusión, prevista por el artículo 268 del Código Penal; d) Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, previsto por los artículos 268 (1) y (2) del Código Penal; e) Balances e informes falsos agravados, previsto por el artículo 300 bis del Código Penal.

¹² Los otros dos presupuestos son: denunciar el delito cometido y devolver el beneficio indebidamente obtenido.

programa de integridad no sería eficiente para evitar una evasión. Guarda cierta lógica, que estos tipos penales no fueran previstos en la enumeración taxativa del art. 1º de la normativa que regula la responsabilidad penal de la persona jurídica. Habrá que analizar si en un caso concreto, además del acaecimiento de un delito tributario, se detecta un cohecho por un soborno a un funcionario del Fisco, si este programa de integridad entra en juego o no. En verdad, un delito económico de la talla de la evasión fiscal, es una conducta más bien orgánico - empresarial.

Pues, si se trata de una persona jurídica es difícil encontrar un beneficio personal, por ejemplo, del director de contabilidad de la empresa. Más bien, el provecho va a ser en favor del ente ideal. En definitiva, la eficacia de un programa de integridad, en este caso concreto, fracasaría en el intento de prevenir el delito, cuando quien lleva adelante la conducta reprochable es el mismo que debía investigar y cumplir con el sistema de prevención.

A priori, lo mismo va a suceder con los delitos tributarios comunes. Se estima que el tipo penal al decirnos “el que...” no está indicando, claramente, que el delito lo puede llevar adelante cualquier persona. Ahora bien, analicemos la figura de la simulación dolosa de pago: todo el análisis anterior, sería en vano si no llegamos a la conclusión de que es una maniobra técnica, que requiere intervención profesional. No es cualquier estrategia, sino aquella que advierte el conocimiento amplio y previo de quien la lleva a cabo.

En resumidas cuentas, siendo minuciosos con el análisis de las conductas empresariales, si hay una decisión orgánica de simular dolosamente el pago de tributos o cargas sociales, la solución para entender la efectividad de un sistema de prevención será la misma que para el delito de evasión. Pero veamos un caso hipotético: quien es encargado de llevar la contabilidad de la empresa, produce comprobantes ficticios de retenciones sufridas, emite comprobantes de pago de impuestos también falsos, que los presenta en forma debida al directorio de la empresa, y no solo eso, sino que los utiliza para, también, engañar al ente fiscal. En el caso, además, sucede que el director del departamento de contabilidad se apodera del dinero que estaba destinado para soportar esas cargas tributarias o previsionales. En este caso ¿No es eficiente un programa de integridad? ¿Si la empresa detecta la maniobra no podrá eximirse de la pena y de la responsabilidad administrativa?

Frente al primer interrogante, en este caso podemos responder en forma afirmativa que un programa de integridad será efectivo para prevenir la maniobra simulada o,

al menos, para advertirla rápidamente. No hay dudas que hay un enriquecimiento ilícito, pero también tendrá que responder por la conducta repudiada por el Régimen Penal Tributario ¿La empresa podrá oponer la existencia del programa para eximirse de responsabilidad penal por el delito de simulación dolosa? Para evitar que le sea imputada la culpa in vigilando, la empresa tendrá la ardua tarea de probar la responsabilidad de la persona que llevó adelante la conducta, para lo cual, el programa de integridad en su faz de investigación, deberá aprovecharse para demostrar que la persona jurídica no obtuvo un provecho de la maniobra, ni tuvo participación activa en la comisión del injusto penal.

5. Conclusión

Como reflexiones finales, no es menor que mencionemos que el bien jurídico tutelado por el régimen penal económico, no es nada menos que la hacienda pública en sentido dinámico. Esto impacta en forma directa con la actividad financiera del Estado, que como premisa tiene hacer efectiva o dar realidad a la Constitución Nacional, tanto como garantizar el funcionamiento de las instituciones democráticas, como también dar certeza empírica al conjunto de derechos fundamentales previstos constitucional y convencionalmente.

No menos importante es que, nuestro Estado, está comprometido internacionalmente frente a la comunidad toda por el conjunto Derechos Humanos, que hacen a la dignidad del mismo: el acceso a una salud de calidad, a la educación pública, a una vivienda digna, a condiciones sociales y culturales decentes, etc. Todo ello, sin los recursos que el Estado en su faz recaudatoria obtiene de los tributos no podría verse reflejado en la realidad diaria. Por ello, consideramos de suma importancia el bien jurídico que se protege al castigar penalmente las conductas de que defraudan al Fisco. Radicalmente, nos podemos colocar en la posición de que un delito de defraudación tributaria, no es más que un delito contra la efectiva y eficaz concreción de los Derechos Fundamentales que debe garantizar el Estado a través de sus órganos democráticos.

Es cierto que los programas de integridad, entre sus finalidades buscan reducir los riesgos. No es menor que sea uno de los requisitos para que los privados contraten con el Estado, pero si este último está contratando con una empresa evasora, ¿no queda obsoleto todo programa de integridad o prevención para el caso de estas conductas? Esto nos lleva a un interrogante mucho más genérico: el derecho penal

económico en Argentina, ¿es una herramienta eficiente para proteger el bien jurídico “hacienda pública en sentido dinámico”?

El derecho penal es un sistema de ultima ratio, que llega cuando todo el ordenamiento ha fallado. Supongamos que tenemos una sociedad comercial constituida exclusivamente para defraudar al Fisco nacional, provincial o municipal. Analizado desde el derecho societario, como también desde el derecho civil, lo que detectamos es una sociedad, a priori, con objeto lícito pero que lleva a cabo una actividad ilícita. Esto, desde el punto de vista del art. 19 de la Ley general de Sociedades tiene como consecuencia inmediata la disolución y liquidación del ente. También, para tomar otro ejemplo, puede ocurrir el supuesto previsto en el art. 34, esto es, la prohibición de la figura del socio aparente, presta nombre o socio oculto, es decir, que quien obtiene el beneficio económico por la conducta delictiva se escude detrás de un socio ficticio. La ley prohíbe rotundamente la actuación societaria a un socio aparente, si ello efectivamente sucede, la prohibición y el sistema societario en su totalidad ha fracasado. Desde el punto de vista del derecho civil, puede ser calificado como una simulación, nada más y nada menos, que la constitución de derechos a personas interpuestas. Claramente, si la sociedad lleva adelante su finalidad delictiva, todo el anterior ordenamiento ha sido violado y es donde debe entrar en juego el derecho penal económico.

En conclusión, si nos queremos aproximar a una pronta respuesta sobre lo que nos interrogamos, el derecho penal tampoco ha podido disuadir la comisión de delitos contra el orden económico, por lo tanto, ha caído en una infructífera protección del bien jurídico tutelado. No es menor el dato de que se trata de un fuero que detecta una baja tasa de sentencias condenatorias, por el año 2013 las estadísticas reflejaban una tasa de condena del 2% sobre el total de causas iniciadas.¹³

A raíz de lo expuesto entendemos que, el análisis debe estar dirigido a lo sociológico, a la idiosincrasia de la sociedad argentina en su conjunto, aunque también, a todo el engranaje judicial que investiga y pena las conductas reprochables.

¹³ BORINSKY, Mariano H., “Fraude fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico”, editorial Didot. Buenos Aires, 2013, p. 68.