

TÍTULO:	¿INSOLVENCIA FISCAL COMO ARDID DE LA EVASIÓN?
AUTOR/ES:	Emlek, Pablo L.
PUBLICACIÓN:	Temas de Derecho Penal y Procesal Penal
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2024

PABLO EMLEK<sup>(1)</sup>

## ¿INSOLVENCIA FISCAL COMO ARDID DE LA EVASIÓN?

### I - INTRODUCCIÓN

En la realidad comercial doméstica, vemos frecuentemente algunos cambios societarios que raramente implican verdaderas modificaciones en las estructuras empresariales y en los beneficiarios finales de las explotaciones - especialmente comerciales, aunque también industriales-.

De hecho, es extraño en nuestro medio “toparse” con alguna persona jurídica que tenga varias décadas y prácticamente han desaparecido aquellas sociedades centenarias, no solo producto de los cambios de tiempos y de formas de negocios.

Si bien es cierto que el reemplazo de antiguas empresas todopoderosas por otras más diversificadas y constituidas en redes es una realidad mundial, no es menos real que aquí se observan distintas sociedades que se reemplazan unas a otras, aunque mantienen **la misma unidad de control**; lo que no siempre se encuentra formalizado en los instrumentos de decisión del órgano societario.

Ante esta realidad, es frecuente que el Fisco se vea impedido de realizar sus créditos, por imposibilidad de pago de una persona jurídica que cede su explotación -o deja lugar en su actividad- a otra sociedad que ocupará la misma “posición”, aunque muchas veces con una increíble cantidad de puntos de contacto o relaciones entre ellas.

Así, el Fisco ve dificultada su función recaudatoria, dado que el contribuyente que realizó la actividad gravada, que hizo perfeccionar los hechos imposables, “deja de operar” con importantes deudas fiscales en su haber, producto de lo cual su camino a la quiebra resulta ineludible. Pero claro, ese eventual proceso falencial no tendrá perspectivas de recupero alguno ante la falta de activos de la sociedad que se observa casi irremediabilmente.

Por supuesto que existen vías para “correr el velo societario” y/o extender la responsabilidad solidariamente a los sujetos designados por la ley; sin embargo, esos procedimientos resultan extraordinarios no solo por su poca utilización, sino también porque -muchas veces por su desconocimiento- se suelen exigir más requisitos procesales que los establecidos legalmente (o de exigirlos con un ritualismo que los hace inviables). Incluso, en muchos casos, *también los responsables formales resultan personas interpuestas*, con la consecuente falta de toda solvencia.

En el presente, me he propuesto analizar si la conducta de un empresario (o empresa) que *planifica* la suplantación periódica de una sociedad por otra en la explotación de una determinada actividad productiva o comercial, las cuales declaran sus obligaciones tributarias y/o previsionales, pero **sistemáticamente no las pagan**, desvían sus ingresos para mantenerse al borde de la insolvencia y cuyos directivos -muchas veces- también resultan sujetos sin sustento económico, **resulta un comportamiento prohibido** por el ordenamiento y, en todo caso, en qué figura cabe encuadrarlo.

### II - EL TIPO PENAL DE EVASIÓN (TRIBUTARIA Y PREVISIONAL)

Fuera de las particularidades que diferencian al tipo del artículo 1 del artículo 5 -ambos del [Régimen Penal Tributario \(RPT\)](#), contenido en el [art. 279 de la L. 27430](#)-, ambas estructuras típicas poseen muchos rasgos concordantes, como surge sin mayor esfuerzo de sus textos:

*"Título I - Delitos Tributarios*

*Artículo 1 - Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, al Fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.*

*Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.*

*...Título II - Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social*

*Artículo 5 - Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al Fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes”.*

Ya tuve oportunidad de analizar los elementos del tipo básico de evasión al desmenuzar el tipo penal de evasión tributaria simple, aunque aquello se refiriera a una versión anterior a la redacción actual, pero que no ha cambiado en sus elementos sustanciales<sup>(2)</sup>:

"...El tipo penal 'sub examine' se compone de:

1. **Pena** con la que amenaza el ordenamiento ('Será reprimido con prisión de dos a seis años...'),
2. **Sujeto** a quien va dirigida la coacción punitiva ('...el obligado...'),
3. **Medios comisivos** ('...que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño...'),
4. Formas de ejecutar los medios comisivos, o modalidad comisiva ('...sea por acción o por omisión...'),
5. **Verbo típico** ('...evadiere total o parcialmente...'),
6. **Acción típica** (-evadiere- '...el pago de tributos...'),
7. **Sujeto afectado** ('...al Fisco nacional...'),
8. **Condición**, calificación o gravedad de la acción típica ("...siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año") [como se transcribe más arriba, este monto es actualmente de \$ 1.5 millones].

La principal diferencia entre la evasión tributaria y la previsional es que -obviamente- la primera se refiere a una conducta que dolosamente evita el pago de tributos, en tanto la otra lo hace respecto de aportes y/o contribuciones de la seguridad social. En este último caso, solo serán típicas las conductas que impliquen la evasión de más de 200 mil pesos por cada mes.

Esto nos muestra no solo un piso cuantitativo diferente, sino que en la evasión tributaria habrá un hecho por cada período anual, en tanto que en la previsional podrán existir tantos hechos punibles como meses en los cuales el comportamiento prohibido supere la condición objetiva de punibilidad.

En este punto, creo conveniente traer a cuento que se discute en doctrina sobre lo que yo llamo la exigencia de un *plus ardidoso* para configurar estos delitos; esta postura sostiene que no alcanzaría la presentación de una "declaración engañosa" o una "ocultación maliciosa" con el daño al erario superior al previsto en la norma para configurarse la figura típica, sino que aquellos **medios comisivos** deberían ir acompañados de un ardid o embuste que *permita engañar* al Fisco.

Sintéticamente, no comparto esa *exigencia adicional*, por cuanto el legislador expresamente previó dos medios comisivos de llevar adelante la evasión fiscal: las declaraciones engañosas y las omisiones maliciosas, que son aquellas formas que con mayor frecuencia se presentan en los tribunales. Y -a mi entender-, además de esas dos formas habituales de evadir, **también previó** que el resultado pernicioso pueda ser conseguido por "...cualquier otro ardid o engaño...".

También abordé en el pasado esta cuestión<sup>(3)</sup>. En aquella oportunidad, luego de concluir que los dos medios expresamente previstos -y ahora digo- mantenidos en todas las modificaciones y reemplazos de la ley o RPT, las *declaraciones engañosas* y las *ocultaciones maliciosas*, no podían ser inidóneos para producir el delito fiscal, me preguntaba: "...¿para qué puso el legislador en el tipo penal, la expresión 'o cualquier otro ardid o engaño...'? y casi me centraría en interrogar ¿para qué puso la letra 'o' en la redacción de la norma punitiva? Pues la única respuesta coherente que me surge es la que ya anticipé: **para que no queden impunes 'otros medios' de cometer el ilícito fiscal** cuando exista el daño y la conducta disvaliosa sea realizada con dicha intención".

De esta forma, no habría ninguna justificación para exigir en forma adicional a la declaración mendaz o a la ocultación con malicia el desarrollo de ardid o engaño -yo diría, **otro más**-.

### III - EL TIPO PENAL DE INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA

La figura del actual [artículo 9 del RPT](#) tipifica como punible la conducta de *insolventarse* para no pagar las obligaciones fiscales.

"Artículo 9 - Insolvencia fiscal fraudulenta. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones".

La norma reitera la contenida en el [artículo 10 de la ley 24769](#), vigente hasta su derogación por el régimen nacido de la [ley 27430](#) y cuyo texto sufrió una modificación a partir de la [ley 26735](#) (2011), que amplió la protección penal a las haciendas locales; siendo que en el texto original de la norma de 1997 solo se refería a "*obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales*".

A su vez, ese artículo 10 venía de reemplazar al artículo 9 de la ley 23771, que con una redacción similar -pero no igual- preveía un rango de penas mucho más amplio: prisión de 2 meses a 6 años.<sup>(4)</sup>

En el análisis del texto de este tipo penal se pone de resalto la relación que debería existir entre los actos de disposición del patrimonio tendientes a reducir la capacidad de pago y el conocimiento de una deuda con el Organismo recaudador. Así, no encuadrarían en esta figura los casos en que una empresa se desprende de parte de su activo antes de conocer fehacientemente la existencia de la deuda fiscal o de un procedimiento de la Administración tributaria tendiente a efectivizar su cobro.

En este sentido, se ha descartado la configuración de este tipo penal si no existen elementos que prueben que el sujeto se insolventó y que lo hizo “después” de conocer las actuaciones administrativas que buscaban determinar y perseguir el cobro de las obligaciones fiscales.<sup>(5)</sup>

La redacción y su interpretación textual del tipo parecen darle la razón. La expresión “*habiendo tomado conocimiento*” es considerada como el factor que determina la **reacción al accionar del Fisco**. En otras palabras, esa hermenéutica de la norma (siguiendo su “textualidad”) lleva a concluir que esta figura persigue la conducta de aquel que, **después de enterarse** que el Fisco inició acciones tendientes a determinar o ejecutar su crédito, se desprende de sus bienes para impedir aquel accionar.

Por otro lado, uno se pregunta cuál fue la intención del legislador al establecer esa figura. Si nos quedamos en su denominación (“insolvencia fiscal fraudulenta”), no parece posible que la idea del legislador hubiera sido no perseguir una conducta sistemática y orquestadamente amañada hacia impedir la acción recaudadora del Fisco.

No obstante, no me escapa que en derecho penal rige el principio de legalidad estricta y su contracara, el de reserva de ley en su máxima expresión, merced al cual “*nada que no haya sido expresamente prohibido puede ser reprimido*”.

Entonces, volvamos al tipo penal. El mismo describe la conducta punible como aquel desapoderamiento que se hace *con motivo* de una inspección, determinación o acción de cobro por parte del Organismo recaudador con el objetivo de *frustrar en todo o en parte el cumplimiento de sus obligaciones fiscales*.

Siguiendo la idea de que son punibles aquellas conductas que buscan insolventar a un obligado para frustrar la cancelación de sus obligaciones con el Fisco, cabría preguntarse -más allá de la expresión que pone el acento en el anoticiamiento anterior de acciones por parte de la Administración- si no resulta de toda obviedad el conocimiento de las obligaciones fiscales que corresponde a cada contribuyente (en ese conocimiento se basa la obligación legal contenida en el art. 11, L. 11683, que impone la autoliquidación fiscal).

De esta forma, la acción con el mismo fin podría desarrollarse con anterioridad a que se inicie cualquier procedimiento administrativo o judicial. Así, toda disposición que impida concretar el crédito fiscal llevada a cabo con la intención precisamente de bloquear esa acción podría encuadrar en el artículo 9, salvo que el sujeto **desconociera sus obligaciones fiscales**. Esta última “razón” (o casi diríamos *excusa*), resulta francamente inverosímil frente a un sistema que desde hace décadas -al igual que en prácticamente todos los países del mundo- se basa en la autodeterminación de las obligaciones tributarias.

## IV - EMPRESAS EN QUIEBRA, EMPRESARIOS RICOS: UNA REALIDAD AUTÓCTONA

Nuestra realidad de cabotaje muestra frecuentemente estas situaciones. No es necesario un gran conocimiento ni una investigación detallada. A diario escuchamos o leemos sobre empresas que “cambian de nombre”, empleados que “cambian de empleador”, concesiones que “cambian de concesionario” y comercios que “cambian de dueño”, cuando el observador y los demás operadores siguen viendo las **mismas caras detrás del negocio**.

Este *gatopardismo*<sup>(6)</sup> societario, lamentablemente, dista mucho de ser algo aislado, sino que -dado su éxito en dificultar cualquier acción de responsabilidad o ejecutiva de cobro- se viene generalizando con el tiempo, especialmente en las grandes urbes del país.

Y claro, a mayor éxito en la elusión (o evasión) de sus obligaciones, mayor es la cantidad de empresarios que echan mano de estos artilugios que, en razón de verdad, no requieren de una gran “ingeniería”. A lo sumo, cuando el Fisco u otros acreedores aceleran las acciones sobre el sujeto *expuesto* (sociedad de fachada), se reemplaza a la misma con otra. A veces, tras alguna embestida para intentar hacer efectivos los créditos fiscales, las sucesiones de compañías se pueden acelerar en forma considerable, pero en la mayoría de los casos, quienes controlan la actividad continuarán haciéndolo a espaldas de sus obligaciones legales, que solo son cumplidas en sus aspectos formales.

Lamentablemente, ni los organismos públicos de control, ni las fuerzas de seguridad, ni la Justicia tienen por costumbre buscar al *beneficiario final*, aunque muchas veces todos lo *conocen o presumen*. Esto trae como consecuencia que exista un sinnúmero de sociedades “activadas”, pero sin actividad, otras “desactivadas” con frondosas cuentas por pagar y hasta contribuyentes individuales en esa misma situación falencial. Claro que, en un país con un nivel de pobreza cercano al 40%, esto no debiera llamar la atención, pero sí se debe considerar el caldo de cultivo que ello representa para personas que puedan ser “utilizadas” en sociedades “cáscara”.

Digamos que, por un lado, no es habitual que la Administración se ponga a buscar al verdadero “dueño del circo” - en los casos en que este aparece oculto-, dado que ello implica procedimientos algo más indirectos -aunque se los asimile a *complejos*-; y, por otro lado, esa falta de encarar tales procedimientos lleva a que también la Justicia lo trate como algo “fuera de lo normal”.

De esa forma, se presenta un círculo vicioso en el que, como raramente se busca al beneficiario real de la actividad gravada, no se conoce con claridad cómo hacerlo, lo que hace que aparezca como un procedimiento muy complejo, e incluso los propios funcionarios le exijan más recaudos que los propios de la ley; esto, como una forma de no modificar el *statu quo*. La baja cantidad de procesos llevados a la Justicia con esta idea hace que el poder jurisdiccional, por un lado, también desconozca detalladamente la mecánica, pero sobre todo, que encuentre que se le está presentando “algo extraordinario” (repito: “fuera de lo normal”... para no decir *fuera de la norma*).

Y esto, en un sistema de cobranza coactiva semitercerizado, también conspira contra que se “haga este esfuerzo”, pues siempre es más cómodo “ejecutar” al que tiene bienes que ponerse a ver quién es el que realmente ostenta el poder económico respecto de las obligaciones tributarias impagas. Lo cierto es que, seguramente, sería más lógico,



eficiente y productivo que esa averiguación se hiciera antes de llegar a la etapa de ejecución.

Por ello, en un contexto como el nuestro, no es posible que las Administraciones tributarias se desentiendan de esta realidad que tanto corroe las arcas fiscales y debilita finalmente -por extensión- la percepción del riesgo fiscal y su contracara: el cumplimiento voluntario.

Todo este cuadro nos lleva a encontrarnos con frecuencia en la realidad económica nacional, con centenares y miles de empresas en quiebra y otro tanto o mayor aún, directamente inactivas, pero con deuda, sin que siquiera haya una presentación falencial en la Justicia comercial. Pero frente a ellas, vemos que muchas de las personas que “manejaron” esas empresas resultan ser empresarios -digamos- *exitosos* o con nuevos emprendimientos, mencionados para distintas explotaciones y hasta en rubros diferentes, que parecen solo haber cosechado fortuna, reconocimiento y experiencia en su trayectoria empresarial.

## **V - LA “SUCESIÓN” DE EMPRESAS COMO FORMA DE TABICAR LA RESPONSABILIDAD (TRIBUTARIA, PREVISIONAL, LABORAL, COMERCIAL Y PENAL)**

La mejor forma de “no llamar la atención” es no concentrar importantes volúmenes de actividad, dinero, personal, bienes, empresas, etc. Es -tal vez- una forma del “*divide y reinarás*”; solo que aquí reinarás gracias a tu *cuasianonimato*, entendiendo por “reinarás” a sacar ventaja respecto del resto al no cumplir las obligaciones fiscales.

Esta técnica es tan vieja y efectiva que también se la ha utilizado -y sigue rindiendo sus frutos- como el primer eslabón del proceso de lavado de activos, conocido en la jerga como *pitufeo*.<sup>(7)</sup>

De alguna forma, no es más que una atomización de la actividad en cabeza de distintos “operadores”, ya sea a través de sociedades o de cualquier otra entidad que pudiera ser sujeto de las obligaciones fiscales, previsionales, laborales, etc.; o incluso hasta de distintas personas humanas, que reconocieran una misma conducción o control decisorio, tanto formal como de otro tipo.

Muchas veces, la atomización de la actividad generadora de negocios no es solo “espacial”, es decir, en distintas entidades o personas por cada sucursal, local o localidad, sino que también se observa una distribución “temporal” de la actividad: como sucede cuando las actividades son realizadas por algún ente que, luego de un período más o menos limitado de tiempo, dejará lugar a un “sucesor”.

Así se ve frecuentemente en las grandes urbes nacionales y especialmente en algunas actividades, como, por ejemplo, el gremio gastronómico, conforme lo he mencionado al analizar la posibilidad de evadir por parte de un grupo económico (“*La estratificación de la responsabilidad formal en distintas sociedades: ¿un ardid presente y suficiente para la evasión previsional?*”).<sup>(8)</sup>

Esta sucesión en el tiempo de distintos sujetos explotando el mismo “negocio”, ya sea local, marca y hasta con los mismos empleados, es más habitual de lo que alguno creería. Y ello por la dificultad que ese sistema de “postas” genera para los organismos de control, muy inmersos en procedimientos formalistas. Estos, lamentablemente, incluso cuando buscan “ir tras el verdadero responsable”, no siempre son comprendidos y/o acompañados por la actuación de los jueces competentes -la mayoría de las veces, apegados a procesos aún más rígidos que los administrativos-.

Si a esto le agregamos que hoy en día casi la mitad de la población se encuentra bajo la línea de pobreza y un número cercano al 10% de la población está por debajo de la marca de indigencia, el “campo fértil” para los “prestanombres” es amplísimo.

Pero entiéndase bien, no estoy diciendo que esta metodología impida que el Fisco se haga de sus acreencias, ni que evite que la Justicia imponga los derechos y obligaciones consagrados en nuestra Nación a través de la Constitución, sino que estas maniobras obstruyen, obstaculizan esos fines de una forma que parece tener bastante éxito, tristemente.

El título de este apartado no pretende extender la responsabilidad patrimonial empresaria más allá de la limitada al ámbito de los negocios, pero sí que esa *separación de patrimonios* -como se conoce en ámbitos societarios- no sea la excusa para que empresarios inescrupulosos vacíen las arcas de las entidades comerciales o directamente mantengan a las mismas sumidas en el más absoluto *raquitismo*, cuando sus verdaderos responsables desvían ganancias y patrimonio hacia otros destinos.

Como lo insinué más arriba, no se trata de grandes y complejas investigaciones internacionales, ni de seguimientos, monitoreos u otras metodologías vistas en el cine o plataformas de video, sino -sencillamente- que los organismos de control procuren conocer al beneficiario final y que -en caso en que este no coincida con el responsable formal- se reúna la prueba para señalar al verdadero responsable; y que este método sea empleado con la asiduidad o frecuencia suficiente como para que la Justicia también los asimile con naturalidad.

La temática del conocimiento de los beneficiarios finales excede en mucho los aspectos exclusivamente tributarios por parte de las Administraciones tributarias, ya que se amplía al espectro de casi todos los delitos económicos por impactar en el lavado de capitales de aquellos cuyas identidades se ven prolija y minuciosamente ocultas por otras personas o empresas. Sin embargo, ya existen tanto a nivel internacional como también local -en respuesta a los primeros- numerosos esfuerzos e iniciativas para conocer a esos *verdaderos* beneficiarios económicos.

## **VI - PLANIFICACIÓN DE LA INSOLVENCIA FISCAL: ¿ES UN HECHO ATÍPICO?**

Como lo anticipé más arriba, ¿qué sucede si un sujeto (obligado fiscal) prepara, planifica y desarrolla una estructura societaria -por ejemplo, la sucesión de empresas mencionada antes- y realiza un manejo de fondos de forma tal que el Fisco no pudiese cobrar los tributos que se generaran por la actividad productiva o comercial empresarial, dada la sistemática insolvencia del contribuyente formal?

Por un lado, ya mencioné que una interpretación estricta negaría la configuración del tipo penal del artículo 9 del RPT, por cuanto la insolvencia no se produce como *resultado* -cronológicamente **posterior**- a la toma de conocimiento de una acción de cobro o determinación por parte del Fisco. Sin embargo, nadie podría decir que ese comportamiento no es una *insolvencia fiscal fraudulenta*, ni tampoco que el manejo de dinero por fuera de las sociedades o personas que formalmente resultan obligados tributarios, manteniéndolos insolventes, no tenga como **objetivo** o no estén motivados en **eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales**. Aquí es donde uno recuerda la frase "...habiendo tomado conocimiento de...".

Esto nos vuelve a poner frente al interrogante de si esa conducta, que en los hechos no es ni por asomo aislada y que no encontraría encuadre en el instituto del artículo 9 analizado, está prohibida o no por la norma penal y, en todo caso, si aquella se encuentra en el plexo del RPT o en otra parte del ordenamiento sancionatorio.

## VII - ¿EVADIR O EVITAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA?

Muchos estudiosos, especialmente del derecho tributario, han buscado diferenciar conceptos que no siempre muestran líneas claras que los distingan. Me refiero a la *evasión* y la *elusión* como dos grandes apotegmas, con sus satélites, agregados o subconjuntos, según quién los analice: fraude de ley, economía de opción, negocios jurídicos anómalos<sup>(9)</sup> y planificación fiscal (ya sea "agresiva" o a secas).

Sin intención de sumarme a las profundas e inacabables disquisiciones sobre sus características diferenciales -sobre todo porque no es el objetivo del presente-, solo quisiera indicar que, en un extremo, hay una conducta prohibida por la ley -como es evadir tributos- y, en la otra vereda, un comportamiento que apela directamente a evitar que la obligación nazca. Se me dirá "chocolate por la noticia", ya que esta distinción de los extremos -y nunca mejor usado- "evita" la discusión de los *grises*. Pues bien, no es que pretenda "esquivar el bulto", sino que considero que todas las situaciones reales -y aún las más grises-, una vez conocida la esencia de los dos extremos antagónicos, **bien podrían emparentarse con uno u otro**, aún sin perder su cromático "gris".

En suma, habrá que analizar si la conducta buscó evitar pagar tributos acudiendo a alguna laguna normativa que impidiera el perfeccionamiento del hecho imponible o si, sencillamente, lo que se persiguió fue evadir la obligación tributaria, adornando o -en la situación más compleja- forzando situaciones que claramente están sujetas a la tributación.

Volviendo al caso hipotético (aunque muy real) planteado, y asumiendo que aquellas conductas no encontrarían encuadre en el [artículo 9 del RPT](#), ¿podríamos considerarlas algún tipo o subtipo de elusión -en tanto evitación del tributo-?

Veamos, la constitución de sociedades que "asumen" el rol de contribuyentes, pero que funcionan como verdaderas cáscaras, exteriorizando su actividad y declarando sus obligaciones tributarias, aunque sin bienes, ni siquiera cuentas bancarias de las que pudiera ejecutar con facilidad el Fisco, no parece en modo alguno la evitación de los hechos imposables. Entonces, no podemos hablar técnica o jurídicamente de elusión.

Esto nos lleva a pensar si hay una conducta evasora o se trata de una quiebra fraudulenta, en forma genérica.

## VIII - EL DELITO DE QUIEBRA FRAUDULENTA

Siguiendo el derrotero de que la conducta que venimos analizando -y que, reitero, no es algo aislado en nuestra realidad económica- no estaría alcanzada por la normativa represiva del [artículo 9 del RPT](#), cabría analizar si esta insolvencia no pertenece al género delictual de quiebra fraudulenta.

Para eso, analizaremos someramente el [Capítulo V \("Quebrados y otros deudores punibles"\) del Título VI \("Delitos contra la propiedad"\) del Código Penal \(CP\)](#) -Libro II-.

En primer término, el artículo 176 conmina con la misma pena que el delito de evasión simple o de insolvencia fiscal fraudulenta al *comerciante* quebrado que hubiera realizado distintas acciones en fraude a sus acreedores<sup>(10)</sup>. El primer obstáculo que nos encontramos es que en este caso el sujeto se encuentra **ceñido al "comerciante"**, motivo por el cual todo otro contribuyente u obligado que no tuviera este carácter y llevara a cabo maniobras como las mencionadas más arriba no podría ser encuadrado en esta norma.

Este delito claramente doloso también es "secundado" por otra figura culposa que reprime al *quebrado culpable*, pero con un rango de pena muy inferior (1 mes a 1 año), cuando el sujeto causara la quiebra por "...sus gastos excesivos..."<sup>(11)</sup>. También se establecen las mismas penas para los directivos, administradores, gerentes y fiscalizadores de las personas jurídicas que incurrieran en el tipo doloso o culposo.<sup>(12)</sup>

Si bien es cierto que la mayoría de los casos en que se puede apreciar la metodología de ocultamiento o deslinde de la responsabilidad comentada pueden ser comerciantes, ello no quita que contribuyentes industriales, productores, científicos o artistas pudieran utilizarla. Todos esos obligados se encontrarían fuera del rótulo de *comerciante*.

Sin embargo, el Código de fondo represivo también prevé los casos en que al estado falencial fraudulento llegue un *deudor no comerciante*, solo que, en estos casos, la pena en abstracto es inferior tanto en su mínimo como en su máximo (de 1 a 4 años de prisión).<sup>(13)</sup>

Frente a esta revisión, estaríamos en condiciones de afirmar que aquellos sujetos que llevaran a cabo las maniobras para evitar que el Fisco pueda hacerse del crédito fiscal que declararan entidades, sociedades "fantasma" o incluso "prestanombres" podrían ser imputados por el referido artículo 176 o por el artículo 179, ambos del CP.

No obstante, la diferenciación entre deudores comerciantes y no comerciantes parece "hacer cierto ruido", posiblemente porque las normas de este Título del Código sustantivo no están referidas a afectaciones de la Hacienda Pública.

En efecto, como lo adelanté, el Título engloba a distintos **delitos contra la propiedad**, en tanto que el RPT -ubicado en el art. 279 del mismo cuerpo legal- se refiere a "*Delitos contra la Administración Pública*" (Tít. XI). Como puede comprenderse, existe una evidente diferencia entre los bienes jurídicos protegidos y la forma en que los mismos pueden ser afectados, esto es lo que explica tales distinciones. Es decir, frente a casos distintos, respuestas del sistema penal disímiles.

Esta cuestión, que por otro lado podríamos circunscribir al *principio de especialidad*, por el cual las normas especiales desplazan a las generales, nos vuelve a llevar al RPT.

## IX - ¿LA INSOLVENCIA FISCAL COMO ARDID DE LA EVASIÓN?

Si descartamos que las maniobras referidas anteriormente puedan ser encuadradas en el artículo 9 -aunque una interpretación amplia basada en la *intentio legis* sí podría permitirlo-, nos vemos en la necesidad de analizar si esa conducta puede ser considerada *una forma de evasión fiscal* (tributaria o previsional).

Y aquí es donde retomo la línea que ya había trazado al comentar el fallo "García"<sup>(14)</sup>, con relación al tipo penal de evasión y, específicamente, a la expresión "...cualquier otro ardid o engaño..." en el mismo.

*"Debo reconocer que siempre entendí aquella expresión de '...o cualquier otro...' como un tanto vacía o hasta diría exagerada, ya que no se me había ocurrido 'otro' medio de cometer el ilícito tributario, que los dos expresamente descriptos en la norma.*

*Ello, hasta que tuve conocimiento del fallo 'García' (lo que confirma que la realidad supera la imaginación). De su análisis, encontré completamente aplicable ese '...cualquier otro ardid o engaño...', y terminé de comprender íntegramente la intención del legislador, que con anterioridad solo avizoraba como una explicación razonada de la letra y espíritu de la norma.*

*Lamentablemente, el Tribunal que intervino en el juzgamiento del caso no entendió esto, y terminó absolviendo en el juicio oral a los imputados por una cuestión tan formal que -a mi criterio- rozaría lo insólito. En efecto, aunque no podría decir que recomiendo la lectura 'in extenso' del fallo -para no ganarme algún enemigo, dada su extrema longitud-<sup>(15)</sup>, creo poder sintetizar apretadamente dicha pieza indicando que el Tribunal Oral encontró que, aun cuando se hubiera determinado que la empresa que manejaba el principal imputado había evadido el pago de sus obligaciones tributarias, a través del desvío de la actividad económica en cabeza de otras sociedades, la falta de determinación de deuda tributaria en cabeza de la empresa 'usuaria' o digamos real, impedía tener por configurado el delito fiscal.*

*Ello por cuanto, previo a poder corroborarse la existencia de un ilícito tributario, debía existir una obligación tributaria evadida, y esta no había sido determinada por la AFIP para la contribuyente que verdaderamente desarrollara la actividad gravada<sup>(16)</sup>, mediante el procedimiento administrativo de rigor -aun cuando aquella no exteriorizara dicha operatoria, sino que manejara sus operaciones a través de otras empresas utilizadas al efecto-.*

*Con esto pareciera querer decirse: puede que el imputado haya evadido sus obligaciones tributarias, pero dado que el Organismo Fiscal no calculó las mismas responsabilizando por ellas a la sociedad que realmente generó la actividad -aun cuando se ocultara este hecho desviando la operatoria hacia otras sociedades-, no puede concluirse que la conducta del imputado se encuadrara en el tipo penal de evasión fiscal.*

*Como se adivinará, es aquí donde viene mi planteo. Luego que los jueces entendieron que se había configurado el daño al Fisco, que el imputado había obrado con el conocimiento e intención de hacerlo de esa forma, se plantearon como interrogante si la conducta de evasión tributaria podía ser desplegada por **quien no es 'el obligado' en los términos formales** de la legislación tributaria.*

*A mi entender, como lo quise deslizar más arriba, una cosa es el obligado en términos formales -es decir, el que exterioriza su actividad gravada- y otra bien distinta -**aunque por demás relevante**- el que realmente decide y maneja la actividad económica, desviándola premeditadamente hacia otro contribuyente formal, pero que fácticamente no reúne las características que lo señalarían como el **verdadero obligado**.*

*No quiero aquí abundar sobre el principio que rige el derecho administrativo en cuanto a la búsqueda de la realidad material, o el de realidad económica vigente en el derecho tributario, pero valga la sola mención de los mismos para desechar una interpretación excesivamente formalista de la situación, apartada de la verdadera cuestión fáctica.*

*En este sentido, parece de toda lógica que el Órgano Fiscal haya determinado la deuda tributaria en cabeza de las empresas por las que pasaba el dinero de la actividad, más allá que las mismas estuvieran siendo utilizadas como sujetos interpuestos en la relación con el Fisco. Y esto, porque eran aquellas empresas que manejaban el dinero, las únicas que evidenciaban las muestras de la actividad económica que se intentaba ocultar.*

*Llegado a este punto, y convencidos los jueces que uno de los imputados era el real responsable de cumplir con el Fisco<sup>(17)</sup>, cabría que se hubieran preguntado ¿cómo hizo esa persona para evadir sus obligaciones tributarias?, ¿lo hizo mediante la presentación de declaraciones engañosas?, ¿lo hizo a través de ocultaciones maliciosas?, o lo hizo de alguna otra forma?"<sup>(18)</sup>.*



Aunque fue criticado por su amplitud, viene a cuento recordar el tipo penal del artículo 1 de la primera ley penal tributaria 23771: "...o **valiéndose de cualquier otro** ardid o engaño, ocultare, modificare, **disimulare o no revelar la real** situación económica o patrimonial, con el objeto de **dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos**, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al Fisco, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado" (el destacado me pertenece).

Y es aquí donde cobra importancia aquella expresión, en principio inocua y hasta incomprendida, del "...o cualquier otro ardid o engaño...", que estaría abarcando esta especie de tercera modalidad comisiva del delito. Digo tercera, aunque en realidad debería decir *otra* -justamente *cualquier otra*- forma ardidosa o engañosa de **conseguir el resultado evasor**.

Esta interpretación también fue aplicada por el doctor López Biscayart -a cargo del ex Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1- al procesar por evasión tributaria, casualmente, al mismo grupo empresario con el mismo principal responsable que en la causa antes mencionada. Tal decisión fue convalidada por la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, al resolver sobre la apelación de la resolución de primer grado.

La principal defensa de H. R. G. pasaba por indicar que nunca había pertenecido a Administradora Ring SA, una de las empresas cuestionadas como interpuesta entre la actividad gravada de la otra empresa del grupo (Estrella Satelital SA) y el Fisco. Así, en una lógica que compartió la Cámara y replicó en su resolución, se dijo:

"...5°) Que, por las constancias obrantes en los autos principales se ha podido determinar que los responsables de **ESTRELLAS SATELITAL SA habrían evadido sistemáticamente el pago del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias mediante la implementación de una maniobra consistente en la creación de otra sociedad**, Administradora Ring SA, que no obstante habría sido creada con la finalidad aparente de administrar los bienes de aquella, funcionaba **al solo efecto de desviar**, por medio de un entramado contable y bancario, **los ingresos que percibía ESTRELLAS SATELITAL SA por la explotación comercial que desarrollaba, impidiendo de manera fraudulenta el cobro por parte del Fisco** de los montos que en concepto de impuestos debía ingresar la contribuyente" <sup>(19)</sup>. (los resaltados no pertenecen al original).

Asimismo, los camaristas también acompañaron el criterio del juez de instrucción en cuanto a que:

"...la **maniobra** para la configuración **del ardid típico** previsto en el artículo 1 de la ley 24769, habría consistido en la **desviación de las utilidades de Estrellas Satelital SA a Administradora Ring SRL**. Utilidades que, en condiciones ordinarias, debieron haber ingresado y permanecido en el patrimonio de Estrellas Satelital SA y erigirse, como es natural, en prenda común de los acreedores. Se recuerda que se trataba de las utilidades producto de la actividad comercial que Estrellas Satelital SA explotaba. Sin embargo, **mediante esa desviación, se habría logrado tornar imposible el cobro, por parte del Fisco, de las acreencias liquidadas en las declaraciones juradas presentadas**. Es decir: mediante la **preconstitución fraudulenta de una suerte de estado de insolvencia se habría logrado, finalmente, evadir el pago**" (el destacado me pertenece).

Incluso, en otra parte de la resolución, al contestar un planteo referido a la evasión de sucesivos periodos del IVA y del impuesto a las ganancias, y su implicancia en el cómputo de la prescripción para alguno de los hechos investigados, el doctor Nicanor Repetto (en minoría) entendió: "12°) Que, las circunstancias específicas del legajo propician interpretar que se trata de una única maniobra delictiva. La defraudación tributaria en perjuicio del Fisco Nacional presenta similitudes que determinan una compleja perpetración; las condiciones de tiempo, modo y persona interviniente permiten concatenar los hechos denunciados, de modo tal que se les considere como un 'delito continuado', llevado a cabo por la reiterada voluntad ilícita de quien intervino en él". <sup>(20)</sup>

## X - CONCLUSIONES

A lo largo del presente analizamos una conducta hipotéticamente imaginada, aunque, como ya lo mencioné, con muchos ejemplos reales, tendiente a imposibilitar que el Fisco realice sus créditos tributarios y previsionales.

Ello exhibiendo formalmente la organización societaria y comercial de su actividad, así como el cumplimiento también exclusivamente formal de sus obligaciones, pero evitando toda acumulación de patrimonio, e incluso desviando los movimientos de dinero operativo, a partir del cual pudiera realizar el Fisco sus acreencias.

Así, analizamos si esa conducta podría ser encuadrada en el delito denominado de "insolvencia fiscal fraudulenta", concluyendo que una interpretación literal y estricta del [artículo 9 del RPT](#) no lo admitiría, por cuanto la expresión "...habiendo tomado conocimiento del inicio de..." sujetaría los actos que produjeron o agravaron la insolvencia por parte del sujeto e impondría que el estado falencial sea sobreviniente, y no permanente, como el caso planteado. Así, lo ha resuelto alguna jurisprudencia mencionada.

Por otro lado, también discutimos la posibilidad de que aquellas conductas pudieran ser abarcadas por el delito de quiebra fraudulenta genérica, previsto en los [artículos 176 y siguientes del CP](#), aunque la insalvable diferenciación entre comerciantes y no comerciantes nos hizo ver lo inconveniente de aplicar aquella figura. Eso, además, sustentado en el principio de especialidad que vetaría esa aplicación.

Por ello, luego de una temprana disección del tipo penal de evasión simple, volvimos sobre la expresión inserta en el mismo, "...o cualquier otro ardid o engaño...", para preguntarnos si no serían esos comportamientos, precisamente, **otra de las modalidades** de comisión del delito evasor que *quiso prever* el legislador.

La **reiteración** -al grado de insistencia- del legislador en **incluir esa expresión en el tipo penal en todas las leyes penales tributarias** y en el actual RPT me convencen de esa última posibilidad.

**Notas:**

- (1) Contador público. Licenciado en Administración y abogado (UBA). Funcionario público de la AFIP. Jefe por concurso del área operativa de Prevención de Lavado de Dinero y docente en la Facultad de Derecho
- (2) Emlek, Pablo: "La inidoneidad del ardid de los medios comisivos, en el delito tributario (primera parte)" - LL - Periódico Económico Tributario - Año XIX - Nº 477 - octubre/2011 - pág. 6
- (3) "...Cualquier otro ardid o engaño..." (Ensayo sobre la interpretación de esta locución en la Ley Penal Tributaria) o 'Crónica de una muerte anunciada'" - LL - Periódico Económico Tributario (PET) - Nº 520 (agosto/2013) y 521 (septiembre/2013)
- (4) "Artículo 9 - *Será reprimido con prisión de seis meses a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial provocare la insolvencia patrimonial propia o ajena en los casos de mandato o representación, para imposibilitar el cobro de tributos u obligaciones previsionales, con los organismos nacionales de seguridad social, conforme a lo previsto en el art. 3*" (el referido art. 3 reprimía la evasión previsional)
- (5) "Viterbori, Sergio A. y Mori, Daniela C. s/infr. art. 10 Ley 24.769" - Cám. Fed. La Plata - Sala II - 4/2/2014: "...*tampoco se comprobó que dichas cesiones fueron realizadas con fecha posterior a la iniciación de acciones contra la firma Corporación del Plata SRL con el supuesto fin de insolventarse*"
- (6) Expresión utilizada para hacer referencia a que "Todo cambia para que nada cambie" e incluso en nuestro país -y desde un costado más futbolero- es similar al "todo pasa..." (pero en realidad no pasa nada) del mandamás del fútbol nacional por décadas
- (7) Con referencia a la incontable cantidad de pequeños gnomo azules de los dibujitos animados, insignificantes (o imperceptibles) individualmente, pero relevantes en su conjunto
- (8) Se trata del ap. VII del artículo: "¿Puede evadir un grupo económico?" - Ed. Rubinzal-Culzoni - Revista de Derecho Penal Económico - 2020-2 - pág. 99
- (9) En palabras de Braccia, Mariano: "Elusión tributaria: aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica. Introducción a la trascendencia penal tributaria de los negocios jurídicos anómalos" - Cuadernos del Instituto AFIP - Bs. As. - 2009
- (10) "Artículo 176 - *Será reprimido, como quebrado fraudulento, con prisión de dos a seis años e inhabilitación especial de tres a diez años, el comerciante declarado en quiebra que, en fraude de sus acreedores, hubiere incurrido en algunos de los hechos siguientes:*  
1º *Simular o suponer deudas, enajenaciones, gastos o pérdidas;*  
2º *No justificar la salida o existencia de bienes que debiera tener; substraer u ocultar alguna cosa que correspondiere a la masa;*  
3º *Conceder ventajas indebidas a cualquier acreedor*"
- (11) "Artículo 177 - *Será reprimido, como quebrado culpable, con prisión de un mes a un año e inhabilitación especial de dos a cinco años, el comerciante que hubiere causado su propia quiebra y perjudicado a sus acreedores, por sus gastos excesivos con relación al capital y al número de personas de su familia, especulaciones ruinosas, juego, abandono de sus negocios o cualquier otro acto de negligencia o imprudencia manifiesta*"
- (12) "Artículo 178 - *Cuando se tratare de la quiebra de una sociedad comercial o de una persona jurídica que ejerza el comercio, o se hubiere abierto el procedimiento de liquidación sin quiebra de un banco u otra entidad financiera, todo director, síndico, administrador, miembro de la comisión fiscalizadora o gerente de la sociedad o establecimiento fallido o del banco o entidad financiera en liquidación sin quiebra, o contador o tenedor de libros de los mismos, que hubiere cooperado a la ejecución de alguno de los actos a que se refieren los artículos anteriores, será reprimido con la pena de la quiebra fraudulenta o culpable, en su caso. Con la misma pena será reprimido el miembro del consejo de administración o directivo, síndico, miembro de la junta fiscalizadora o de vigilancia, o gerente, tratándose de una sociedad cooperativa o mutual*"
- (13) "Artículo 179 - *Será reprimido con prisión de uno a cuatro años, el deudor no comerciante concursado civilmente que, para defraudar a sus acreedores, hubiere cometido o cometiére alguno de los actos mencionados en el artículo 176. Será reprimido con prisión de seis meses a tres años, el que durante el curso de un proceso o después de una sentencia condenatoria, maliciosamente destruyere, inutilizare, dañare, ocultare o hiciere desaparecer bienes de su patrimonio o fraudulentamente disminuyere su valor, y de esta manera frustrare, en todo o en parte, el cumplimiento de las correspondientes obligaciones civiles*"
- (14) Sentencia en las Causas Nº 1250, "García, Héctor Ricardo y otros s/infr. Ley 24.769" y Nº 1267 y 1707, "García, Héctor Ricardo s/infr. Ley 24.769" - Trib. Oral Penal Econ. Nº 2 - Rta. 30/5/2012
- (15) La resolución consta de 554 páginas
- (16) En el caso, las empresas utilizadas en forma interpuesta eran Servintsa, Roppic, Estrella Producciones, Estrella Satelital y Editorial Sarmiento, o directamente el Grupo Crónica, como lo refirió el fiscal general de juicio
- (17) La responsabilidad y decisión de Héctor Ricardo García en todos los hechos ventilados en el juicio parece alejada de toda duda, conforme el consid. Nº 287 de la sentencia:  
"Que en atención a lo manifestado en párrafos anteriores por este Tribunal se descarta en todo sentido la presencia de un grupo económico, sino más bien de **un solo empresario que dividió las actividades de su giro comercial bajo la conformación de personas jurídicas con abuso de formas societarias**. De esta manera **escondió su real capacidad económica** ya sea **con el fin de defraudar a sus acreedores, entre ellos el Fisco**, y/o a sus propios empleados pagando menores cargas sociales o bien desviando fondos en provecho propio o, en el mejor de los casos, para evitar la parálisis de la actividad del diario Crónica por la falta de todo crédito" (el resaltado no pertenece al original)
- (18) Fragmento del trabajo publicado en los PET 520 y 521, ob. cit. en nota 3
- (19) Del auto de mérito del JNP Trib. Nº 1, de fecha 29/10/2014
- (20) Citas correspondientes a "Incidente de apelación Estrella Satelital SA y otros s/inf. Ley 24.769" - JNP Econ. Nº 9 - Causa Nº 818/2009, resuelto el 5/2/2016; también replicadas en la resolución sobre los procesamientos por apropiación indebida de los aportes de seguridad social (art. 9, LPT), del 13/10/2017, de la misma Sala