

EL DERECHO PENAL

DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

DIRECTOR: CARLOS ALBERTO MAHIQUES

DOCTRINA

Amnistías fiscales: su impacto sobre la política criminal y el derecho penal, por Mariano Hernán Iglesias.

Imposición de pena en el sistema penal juvenil, por Florencia Auge.

JURISPRUDENCIA

PENA: Cómputo del cumplimiento de pena. **LEY:** Sucesión de leyes en el tiempo: ley penal más benigna; aplicación del art. 7º de la Ley 24.390, hoy derogado; retroactividad; principio "*non bis in idem*"; art. 2º del cód. penal (CS, mayo 3-2017).

RECURSOS: Recurso de casación: sentencia definitiva o equiparable a definitiva; juicio abreviado; violencia de género (CFed. Casación Penal, sala IV, diciembre 14-2016).

PENA: Privativas de la libertad: arresto domiciliario; razones de salud; rechazo; agravamiento de condición (CFed. Casación Penal, sala IV, diciembre 27-2016).

LIBERTAD PROVISIONAL: Excarcelación: concesión; flagrancia (CNCasación Crim. y Correc. Capital Federal, sala de feria, enero 20-2017).



EL DERECHO

CONTENIDO

DOCTRINA

<i>Amnistías fiscales: su impacto sobre la política criminal y el derecho penal</i> , por MARIANO HERNÁN IGLESIAS	5
<i>Imposición de pena en el sistema penal juvenil</i> , por FLORENCIA AUGE	14

JURISPRUDENCIA

PENA: Cómputo del cumplimiento de pena. LEY: Sucesión de leyes en el tiempo: ley penal más benigna; aplicación del art. 7° de la Ley 24.390, hoy derogado; retroactividad; principio " <i>non bis in idem</i> "; art. 2° del cód. penal (CS, mayo 3-2017) ...	47
RECURSOS: Recurso de casación: sentencia definitiva o equiparable a definitiva: juicio abreviado; violencia de género (CFed. Casación Penal, sala IV, diciembre 14-2016)	79
PENA: Privativas de la libertad: arresto domiciliario; razones de salud; rechazo; agravamiento de condición (CFed. Casación Penal, sala IV, diciembre 27-2016)	88
LIBERTAD PROVISIONAL: Excarcelación: concesión; flagrancia (CNCasación Crim. y Correc. Capital Federal, sala de feria, enero 20-2017)	96

DOCTRINA

AMNISTÍAS FISCALES: SU IMPACTO SOBRE LA POLÍTICA CRIMINAL Y EL DERECHO PENAL

MARIANO HERNÁN IGLESIAS*

Sumario: I. Introducción. – II. Análisis de la cuestión. – III. Conclusiones.

I. Introducción

La Ley 27.260, conocida como de “Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados” y “Régimen de Sinceramiento Fiscal”, aprobada el pasado 29 de junio del 2016, instituyó el quinto régimen de “amnistía fiscal” (o también “blanqueo de capitales”) desde la vuelta de la democracia a nuestro país.

Casi todos nuestros gobiernos, desde el año 1983 al presente, utilizaron esta medida como recurso para dar impulso a la actividad económica, aun en detrimento de un aspecto importante que plantea el instituto: la perspectiva moral y su legitimidad como política pública.

Pero no solo aquí, en la Argentina, se ha echado mano a este remedio: en todo el mundo suelen aplicarse blanqueos; países como Bélgica (2004), Alemania (2009), Australia (2009), Estados Unidos (2009), Italia (2009), Grecia (2010), Portugal (2010) y España (2012), entre otros, han impulsado amnistías para atender razones análogas a las que le asisten a nuestro país.

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en *EL DERECHO*: *Análisis descriptivo del nuevo Régimen Nacional de Regularización Impositiva, Promoción y Protección del Empleo Registrado y Exteriorización y Repatriación de Capitales*, por LUCÍA IBARRECHE, ED, 231-979; *Transparencia en el mercado de capitales y protección al inversor*, por RAFAEL D. VÁSQUEZ, ED, 236-687; *El decomiso de bienes en la ley de lavado de activos*, por MARÍA JOSEFINA MINATTA, EDPE, 12/2011-21; *El delito de lavado de activos provenientes de delitos tras la sanción de la nueva ley 26.683 modificatoria del Código Penal*, por SANTIAGO C. BIGNONE, ED, 243-925; *Sujetos obligados a informar. “Cuasi-funcionarios” en la prevención del delito de lavado de dinero*, por CARLOS M. GONZÁLEZ GUERRA y JORGE A. VALERGA ARÁOZ (h.), EDPE, 12/2011-5; *Una nación debe construirse a partir de leyes justas. El caso de la Ley de Exteriorización de Tenencia de Moneda Extranjera*, por PABLO A. PIROVANO, ED, 253-550; *En torno a la exteriorización (blanqueo) de dinero por sociedades (ley 26.860)*, por EFRAÍN HUGO RICHARD, ED, 253-541; *Consideraciones tributarias y penales respecto de la ley de blanqueo*, por GABRIELA INÉS TOZZINI, ED, 253-803; *El régimen de blanqueo, moratoria y reducción de impuestos*, por ALBERTO TARSITANO, ED Tributario, 268-925. Todos los artículos citados pueden consultarse en www.elderecho.com.ar.

* El autor es Abogado y Magister en Derecho Tributario, con especialización en Derecho Penal Tributario y es docente en la Facultad de Derecho y en la Facultad de Ciencias Económicas de la Pontificia Universidad Católica Argentina “Santa María de Los Buenos Aires”.

En un país como la Argentina, en el que la fuga de capitales –y su consecuente evasión tributaria– es tan marcada, resulta previsible que los gobiernos impulsen sistemas “legales” de blanqueo de activos con aspiraciones recaudatorias. Esta cuestión, sumada a las crisis económicas recurrentes y las necesidades de financiamiento de la economía doméstica, se postula como razón más que suficiente para justificar decisiones “pragmáticas” como la que aquí analizamos.

Paradójicamente, quienes otrora ocupaban el rol de oposición, a quienes utilizaron la figura de trato, criticando duramente esa política –especialmente la “amnistía” penal e infraccional de los evasores–, una vez devenidos en el gobierno defienden el instituto como el remedio para la coyuntura económica deteriorada; mientras que los que desoyeron esa críticas en su momento para aplicar el instituto hoy las hacen propias con idénticas intenciones que los críticos del pasado. Todos los que defienden la figura (al momento de aplicarla, claro está) sostienen que en esa ocasión la figura es no solo legal sino también legítima, por cuanto se diferencia de la anterior –en tal o cual cosa–, y porque será la última vez. Ahora bien, todas coinciden en un punto, son inviables sino se garantiza la amnistía administrativa y penal.

Esta herramienta es, sin dudas, una medida polémica, que contiene contradicciones internas entre la teoría económica, financiera y fiscal y la necesidad de los gobiernos –la coyuntura económica que refleja la realidad–; pero también en materia de política criminal y derecho penal. Amnistiar a un infractor fiscal, frente a quien cumple con sus obligaciones tributarias, haciéndolo pagar muchísimo menos que quien tributó en legal tiempo y forma y eximirlo de responsabilidad penal, amén de injusto e inmoral, deviene en un incentivo para futuros incumplimientos; total en algún momento aparecerá otro “blanqueo”.

Algunos especialistas calculan en US\$300.000 millones los capitales argentinos no declarados (y no faltan quienes especulan en que la cifra es de alrededor de US\$400.000 millones). De ser veraz esa cifra estamos ante un defalco al fisco nacional superior a los US\$100.000 millones (si estamos a las alícuotas tributarias generales vigentes y no a las especiales del régimen del blanqueo, menores que aquellas). Tengamos presente que esta suma –no percibida por el fisco en razón del ocultamiento de los factores generadores del hecho imponible–, según estimaciones del Producto Bruto Interno Nacional efectuadas por el Banco Mundial¹, representa aproximadamente un veinte por ciento (20 %) de dicho PBI, lo que significa que ese monto equivale al déficit fiscal argentino de cuatro (4) años, según valores actuales. Es decir, si Argentina hubiese percibido ese monto, podríamos mantener el nivel de gasto público actual (incluyendo los subsidios y todos los demás programas de inversión social) alcanzando déficit cero (0) por los próximos cuatro (4) años; lo cual todos los economistas indican como el principal problema a resolver de nuestra economía. Según las opiniones de los impulsores de este nuevo “blanqueo”, se esperaba recaudar entre US\$10.000 y US\$60.000 millones ¡Bastantes millones de razones como para no intentarlo!, aunque, lamentablemente es evidencia de la magnitud de la crisis económica que padecemos.

Al gobierno le alcanzaba, al momento de diseñar y aplicar el “blanqueo”, con recaudar una suma equivalente al déficit fiscal de medio año, o un año en el mejor de los casos, pese a las expectativas declaradas.

El éxito recaudatorio sin lugar a dudas superó las expectativas de propios y ajenos. Se logró el blanqueo de aproximadamente US\$116.800 millones (colocados en bienes y valores), lo que implica una recaudación fiscal extraordinaria de unos US\$10.000 millones aproximadamente, en concepto de multas y cargos sobre el monto “blanqueado”. Pero, además, el impacto se verá también en una mayor recaudación futura, ya que la declaración ha ensanchado la base imponible registrada por AFIP, ensanchando así dicha recaudación (especialmente en el impuesto a los bienes personales).

1. <http://www.bancomundial.org/es/country/argentina>.

Estas bondades del “blanqueo” no nos deben hacer perder de vista que existen todavía dos tercios (o tres cuartos) de capitales no declarados, si las especulaciones de capitales argentinos en esa situación eran las citadas precedentemente (US\$300.000 o 400.000 millones).

Pero no solo dos tercios (o tres cuartos) de los capitales no declarados permanecen ocultos al fisco nacional, lo que equivale a decir que la magnitud de la evasión fiscal sigue siendo enorme, sino que la fuga de capitales continúa inalterable en un ciclo de fuerte expansión de la deuda pública externa; fuga que aun estando declarada y permitiendo la consecuente recaudación tributaria, impide reducir el déficit fiscal, precisamente el argumento presupuesto para echar mano a los “blanqueos” o amnistías fiscales. Es decir, el “blanqueo” no soluciona la causa que le da fundamento –político–; así, difícil es no especular en que en el mediano plazo deba recurrirse nuevamente a un nuevo “blanqueo”.

Ante la política de suba de tasa de interés que lleva adelante el Banco Central de la República Argentina (BCRA) –retroalimentando la apreciación cambiaria– y las expectativas de depreciación y devaluación, se genera la fuga de capitales. En 2016 esa fuga de capitales fue de US\$15.000 millones, no tan alejada a la de US\$21.000 millones de 2011 (año del “cepo” cambiario).

Para peor, el gasto asociado al “blanqueo” no solo es una partida creciente, que evidencia aumentar y no disminuir, sino que es la de mayor peso relativo dentro de la estructura de gastos de la nación (aproximadamente 40 % del presupuesto de gastos de la nación): las jubilaciones. En términos interanuales el blanqueo potencia una dinámica fiscal explosiva, porque el flujo del blanqueo es transitorio (¿lo será, o tendremos un sexto “blanqueo” a pesar de que este fue “el último”?) pero el gasto y el déficit asociados son permanentes. Es decir, se impulsó el “blanqueo” para mejorar los ingresos de los jubilados, pero ¿si se deja de recaudar, se dejarán de pagar las jubilaciones?

En definitiva, el éxito del “blanqueo”, ante la situación económica actual, es efímero. El “blanqueo” no es otra cosa que una promesa de mayor voracidad recaudatoria a futuro.

Ahora bien, si desde lo económico financiero el “blanqueo” –por más exitoso que haya sido– presenta interrogantes sobre sus reales beneficios, veamos la cuestión desde una óptica jurídica.

Dejando de lado los aspectos económicos –que constituyen el verdadero fundamento de la amnistía fiscal aún en detrimento de la perspectiva moral y legítima de la medida–, se sostiene, esta vez y como atenuante de la polémica, que, gracias al cada vez más difícil contexto –nacional e internacional– para el ocultamiento de bienes como consecuencia de la capacidad tecnológica –al servicio de la inteligencia financiera de los organismos de control– y los regímenes internacionales de intercambio de información, será casi imposible ocultar los bienes al Estado. Una vez más, como ya dijimos, se promociona la cuestión argumentando que esta es la última oportunidad, ya que no habrá otra... ¿no habrá otra? ¿Y si se necesitarán nuevamente miles de millones de “excusas coyunturales”, como probablemente ocurra en un mediano o corto plazo según dijimos precedentemente, en relación al déficit fiscal irresuelto?

Los cinco blanqueos instituidos en nuestro país, desde 1983 a la fecha, fundaron su legitimidad postulando que: “... a partir de ahora nunca más se podrá salir impune de la cultura de la evasión...”; a los cuatro primeros blanqueos les sucedió otro. Esta amenaza, incumplida como se advierte con meridiana claridad, a lo único que apela es, en palabras de Pérez Royo, al “terror penal” para aumentar la recaudación, más no para corregir la cultura de la evasión. Reincidencia asegurada por lecciones no aprendidas.

La finalidad de este nuevo “blanqueo”, como adelantamos, fue –lógicamente– la obtención de ingresos “genuinos” para el fisco nacional. Así se dispuso, mediante la Ley 27.260, permitir a los contribuyentes regularizar su situación fiscal a un muy bajo costo (mucho menor, se reitera, del que debieron afrontar quienes contribuyeron en legal tiempo y forma) y sin ser pasibles de sanciones administrativas (intereses punitivos y multas) y/o penales.

Todas las personas humanas o jurídicas (y las sucesiones indivisas) que poseían bienes no declarados denunciaron ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) la tenencia de estos, y los que abonaron un impuesto especial (cuya alícuota osciló entre el 0 % y el 10 %

del valor de los bienes no declarados –dependiendo de la opción prevista en la norma que haya elegido el contribuyente–) antes del 1° de mayo de 2017 quedaron exentos de las sanciones administrativas y penales que les correspondieren.

La exención de sanciones penales alcanzó no solo a los delitos tributarios (impositivos y de la seguridad social), sino también a los delitos cambiarios y aduaneros.

Justo es decir que, a diferencia de otras amnistías, en esta no pudieron beneficiarse con el instituto aquellos sujetos titulares de bienes provenientes de actividades ilícitas susceptibles de ser encuadradas en el art. 6° de la Ley 25.246 (narcotráfico, prostitución infantil, trata, corrupción, terrorismo). ¿Acaso la evasión fiscal, el contrabando y las infracciones cambiarias no lo son –amén de no encuadrar en la norma citada–? En rigor de verdad, ninguna amnistía anterior alentaba el blanqueo de capitales provenientes de la criminalidad, pero existían vacíos legales que no garantizaban su exclusión. En esta ocasión, el rechazo legal es expreso, y garantiza una casi nula posibilidad de éxito a estas empresas ilícitas.

Por otro lado, los imputados por el delito de lavado de dinero pueden acogerse al beneficio; pero si posteriormente fuesen procesados perderán este. Esto implicaría que, además del procesamiento por “lavado”, de verificarse las condiciones objetivas de punibilidad de los tipos penales de la ley penal tributaria también queden –de hecho– confesos de los delitos tributarios. No resultaría confiable para quienes estén imputados por lavado de activos de origen delictivo acogerse al beneficio si el procesamiento es suficiente para perder los beneficios y más.

Por último, la ley comentada previó exclusiones subjetivas del régimen de sinceramiento fiscal (ciertos funcionarios públicos o asimilables a tales, parientes de estos –cónyuge, padres e hijos– condenados por delitos tributarios y algunos otros delitos, etc.). Lamentablemente, el Poder Ejecutivo Nacional, mediante un decreto, “reglamentó” esta cuestión, haciendo admisiones que el propio legislador buscó dejar fuera del régimen. Tratándose de cuestiones tributarias con impacto en cuestiones penales, este decreto se presenta, cuanto menos, de discutida constitucionalidad. Ello, amén de que al promocionarse la sanción de la ley se pregonaba que esas exclusiones subjetivas serían inquebrantables, lo cual lleva la discusión –una vez más– al terreno de la moralidad y la legitimidad del instituto.

Así las cosas, cualquier persona que pudiera ser penalmente responsable de los delitos tipificados en el régimen penal tributario, aduanero y/o cambiario vinculados a hechos imponibles, generadores de obligaciones tributarias, no informados oportunamente al fisco (inclusive los condenados sin condena firme) podrán desligarse de la acción penal con solo presentarse ante la AFIP y declarar su situación económica pagando el impuesto especial (el cual, reiteramos una vez más, es muy inferior al que afrontaron quienes cumplieron con la ley). Esto, en la práctica es –lisa y llanamente– una derogación de las sanciones administrativas y de los delitos tributarios, cambiarios y aduaneros vinculados. ¿El fin –económico financiero coyuntural– justifica los medios?

II. Análisis de la cuestión

Amén de las cuestiones económicas financieras y administrativas, que livianamente se han mencionado, entraremos en el análisis de cuestiones de política criminal –tributaria– y derecho penal –tributario– que ponen en crisis la legitimidad de la política de uso de las amnistías fiscales con fines económicos (recaudatorios); y que, además, profundizan el debate sobre la legitimidad de la política criminal y los instrumentos de la dogmática penal. Debate que por –cierto– parecía superado luego del período crítico, pero que, en realidad, gracias a los aportes de la “criminología crítica” –que nos enfrentó a los déficits a superar, reafirmando así la legitimidad penal–, y a la cada vez más compleja realidad social, representa una discusión plenamente vigente con exigencias de mayor envergadura.

Cuando hablamos de legitimación de un acto o de una política pública estamos hablando de justificación, es decir, de una aceptación de carácter general, universal, de aquellos. Esa aceptación, claro está, se encuentra estrechamente vinculada a los fines perseguidos por lo que se pretende justificar, de los valores que representa, en relación a un determinado grupo social.

La sociedad legitimará, justificará, no solo lo que es "formalmente" legal sino, además, lo que se ajusta (protegiendo, fortaleciendo) a los valores compartidos por el todo social. Ahí es donde aparece la idea de racionalidad inherente a toda política, incluida –por supuesto– la política criminal. Verificándose la legalidad "formal" en concurrencia con la racionalidad en relación al grupo de valores sostenido por el todo social, se produce la justificación (aceptación) y consecuentemente aparece la obediencia y respeto a lo establecido.

Dice MAHIQUES² que: "(...) Cualquier política pública –como la política penal– debe calibrar, al dictar las normas que regulan intereses y conductas, la oportunidad –y la necesidad– de evitar un conflicto entre la 'legalidad' de aquéllas y los valores presentes en una sociedad y en una circunstancia histórica determinadas. Si la gran mayoría de los ciudadanos no advierte la ley como justa (...) todo el sistema se resiente progresiva e inevitablemente. La caída del consenso genera factores de crisis, tensiones, y la fractura entre los comportamientos sociales y el sistema jurídico. La pérdida de credibilidad constituye así la antesala de la anomia y hasta el caos social (...)".

La política criminal en materia tributaria, o de criminalización tributaria, encuentra su legitimidad, al igual que las otras materias de la política criminal, cuando se reprimen conductas de ofensa relevantes al bien jurídico protegido por aquella. Es decir, el bien jurídico protegido constituye el principal criterio de identificación y delimitación del objeto de protección de la política criminal. Limita al legislador de esa política solo a ciertos valores relevantes para la sociedad, dejando de lado toda otra cuestión ajena al consenso social. De ahí que el *ius puniendi* aparece como racional y, por ende, plenamente justificado.

En el derecho penal actual, principalmente en el derecho penal "especial o moderno" (constituido principalmente por el derecho penal económico –dentro del cual se ubica el derecho penal tributario–), denominado así para diferenciarlo del derecho penal "clásico o tradicional", es considerado penalmente relevante la tutela, entre otros, de los bienes "supraindividuales", cuya ofensa incide en una pluralidad de individualidades. Tal el caso de la imposición tributaria que se presume perteneciente –mediatamente– a cada uno de los miembros de una comunidad. MAHIQUES³ se refiere a este como "bien supraindividual general institucionalizable", dado que se atribuyen a una institución (administración tributaria del Estado).

En materia de política criminal "económica", enrolada dentro del denominado derecho penal "especial o moderno", se verifica un creciente incremento de tipos penales para la protección de este tipo de bienes, donde muchas veces se dificulta la identificación de la lesión al bien tutelado o, más grave aún, se recurre directamente a los tipos penales de peligro abstracto.

Se evidencia así, en ocasiones, la tentativa de encubrir las falencias de la administración tributaria, en la verificación de los hechos generadores de obligaciones tributarias, mediante la proliferación de leyes penales. Esta cuestión fue señalada por PACKER⁴ como: "(...) una hipocresía, reñida con la moralidad y, sobre todo, falta de la absoluta neutralidad y de *ultima ratio* que debe regir en la materia penal (...)". DÍAZ⁵ se refiere al punto sosteniendo: "(...) Descarto que se pueda abonar en favor de la criminalización, tan sólo teniendo presente los coloquios de

2. MAHIQUES, CARLOS A., *Cuestiones de Política Criminal y Derecho Penal*, Fabián J. Di Placido (ed.), Buenos Aires, 2002, pág. 78.

3. *Ibidem*, pág. 346.

4. PACKER, HERBERT L., *The limits of the criminal sanction*, Stanford University Press, California.

5. DÍAZ, VICENTE OSCAR, *Criminalización de las infracciones tributarias*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999, pág. 74.

quejas que expresan los organismos tributarios en sus reuniones sectoriales, porque aceptar que el derecho criminal es el remedio de todos los males, es sumarse a un facilismo imposible de justificar y es volver la página a épocas superadas por la criminología moderna (...).

Esta evidencia, entre muchas otras, que hiere la legitimidad de la política criminal y del derecho penal, alentó los planteos críticos contra la potestad punitiva estatal que, si bien no poseen entidad deslegitimante *per se*, nos alertan sobre cuestiones a considerar para mejorar el sistema continuamente en crisis.

YACOBUCCI⁶ sostiene: "(...) La teoría crítica es, por tanto, una macrosociología que se hace cargo por exigencias de método de la estructura del poder en tanto condicionada por el sistema productivo (...) De esta forma, el saber criminológico se dirige a las estructuras de poder, aquellas que determinan la definición de los comportamientos como delictivos y la aplicación de las sanciones penales. Esa exteriorización de potestades sancionadoras es juzgada, sin embargo, en el marco de la macrosociología interpretada como estructura socioeconómica o economía política (...) la visión deslegitimante de la criminología crítica se hace cargo de la estructura económico-política concreta en que se desenvuelve la potestad punitiva (...).

A ello se suma, en relación a nuestro país, un pensamiento crítico "latinoamericano", es decir, ajustado a nuestra región, que termina por plantear un enfrentamiento con el poder en virtud de que este representa un modelo de desigualdad y dominación determinado por el poder global.

En este sentido, ZAFFARONI⁷ plantea que la crítica busca la satisfacción de las necesidades elementales como la igualdad, el respeto a la vida, la integridad, la no discriminación, la justicia social, etc. El "realismo marginal" al que refiere ZAFFARONI tiene carácter contractual, contra los estándares de las clases medias, dirigido a la detención de la violencia represiva contra los carenciados y la violencia que provoca la invulnerabilidad de los poderosos. Estos, los poderosos, son los favorecidos por la estructura económico-política en que se desenvuelve la potestad punitiva. Sencillamente se plantea una potestad punitiva contra los pobres y en favor de los ricos, lo cual es la base de la deslegitimación de la potestad penal del estado.

Imaginemos, entonces, ¿qué grado de aceptación, de legitimidad, tendría en nuestra sociedad la protección político criminal de bienes supraindividuales, cuya ofensa posee relevancia para una pluralidad de individualidades, incidiendo esa ofensa —de manera mediata— principalmente en los más carenciados —incapaces de sustituir servicios públicos por privados—, y donde la "selectividad" penal está orientada sobre los económicamente "poderosos"? ¿Acaso la política criminal —tributaria— y el derecho penal —tributario— no representan la protección a esos bienes? En esta hipótesis creo que ni hasta la más extrema teoría de la "criminología crítica" cuestionaría la legitimidad de la política criminal —tributaria— y del derecho penal —tributario—. Siempre, claro está, que se respete la legalidad "formal" y los fines de la política criminal no queden al margen de la dogmática penal.

Estas materias penales "modernas" contrarrestan los argumentos, en relación al tema, de las críticas deslegitimantes del sistema penal, precisamente porque combaten exclusivamente los intereses que se pretenden protegidos por el *statu quo* tradicional para protección de los intereses de los "oprimidos" por el sistema que critican. Son el complemento del sistema que estas teorías critican por "parcial". Por supuesto esta cuestión no es la única que confirma la legitimidad de la potestad penal.

Ahora bien, ¿qué pasaría si la relación armónica de legalidad y legitimidad de la política criminal —tributaria— y el derecho penal —tributario— comienzan a ser disponibles por el poder político en razón de la oportunidad, mérito y conveniencia de la coyuntura económica; es decir, lo que desde 1983 a la fecha viene ocurriendo, en promedio, cada seis años y medio?

6. YACOBUCCI, GUILLERMO J., *La deslegitimación de la potestad penal*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2000, págs. 142-143 y 147.

7. ZAFFARONI, EUGENIO R., *Criminología, aproximación desde un margen*, Bogotá, Temis, 1988, págs. 20, 22 y 25.

La flexibilidad de la política criminal –económica y tributaria–, que reprime e indulta delitos tributarios en la misma medida, sumada a la ineficacia del derecho penal –económico y tributario– (obviamente producto de dicha flexibilidad, entre otras causas), que arroja como resultado la impunidad de sujetos y conductas que lesionan bienes jurídicos supraindividuales, cuyo amplio consenso es la protección de estos, terminan generando una cultura contraria a la protección de dichos bienes tutelados y un incentivo a su vulneración, es decir a la evasión; además de nutrir los argumentos de la “criminología crítica latinoamericana”.

La amenaza, el “terror penal”, de que hay que adherir a la amnistía fiscal para evitar la aplicación de la ley penal, dado que no se volverá a utilizar el instituto (es la última), y que de ahora en adelante se tendrá toda la información, impidiendo el ocultamiento al fisco, tampoco contribuye a contrarrestar la deslegitimación de la política criminal tributaria (y del derecho penal tributario) que trae aparejada el instituto en ciernes: lo único que inspira es la desobediencia social.

Para fortalecer ese “terror penal” se usa como argumento en este quinto “blanqueo” que a partir de 2017 entrará en vigencia el acuerdo multilateral de información tributaria del Foro Global sobre Transparencia Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) y, ya en 2018, contará con más de cien (100) países informantes, entre los que está la Argentina. Lo atractivo de esta herramienta es que el intercambio de información entre los países signatarios se hace de manera automática y estandarizada, sin necesidad de requerimiento judicial, lo que permitirá a las administraciones tributarias de esos países el intercambio periódico de las operaciones que un residente haga en cualquiera de los otros países que suscribieron el acuerdo. Un dato relevante es que el gran ausente en dicho compromiso es Estados Unidos de América, lo que implica que no informará a nuestro país sobre los bienes de los argentinos depositados en él (No olvidemos, dicho sea de paso, que los estados de Delaware, Wyoming y Nevada son en la práctica verdaderos paraísos fiscales dentro de los Estados Unidos y la principal razón por la que este país elige con quien compartir la información). Suiza, Seychelles, Malta, Luxemburgo, Panamá, Belice –entre otros paraísos fiscales conocidos– ya han adherido al acuerdo de la OCDE, lo que explica por qué el dinero de muchos argentinos ha migrado de estos últimos a los Estados Unidos (convirtiéndolo en el país con mayor tenencia de bienes expatriados de la Argentina en la actualidad).

Los Estados Unidos de América, como se adelantó, junto a Baréin, Nauru y Vanuatu, son los cuatro (4) miembros de la OCDE que no han suscripto el acuerdo mencionado. A decir verdad, Estados Unidos maneja la situación en forma bilateral y no multilateral, reservándose así la potestad de elegir con qué países intercambia información y con qué países no. Los acuerdos bilaterales que suscribe Estados Unidos nacen como instrumentación de una ley americana interna denominada Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), que regula el cumplimiento fiscal de cuentas de nacionales norteamericanos situadas en el extranjero. Para ello, obviamente, Estados Unidos necesita ofrecer condiciones de reciprocidad, es decir, el intercambio de información.

Desde mediados del año pasado el gobierno de nuestro país ha iniciado tratativas para implementar un acuerdo bilateral con Estados Unidos y, a fines de septiembre de 2016 –en visita oficial a la Argentina– el Secretario del Tesoro Norteamericano, junto al Ministro de Hacienda Argentino, anunció el inicio formal de la negociación. Si, en el mejor de los escenarios, se logra aplicar realmente el acuerdo bilateral, los argentinos con bienes en Estados Unidos –no declarados en Argentina– deberán preocuparse... siempre que no hayan aprovechado el tiempo que demandó la implementación de dicho acuerdo para mudar sus bienes a otros países no informantes (por ejemplo: Bolivia).

Según vimos, ¿el “terror penal” se ha tornado infranqueable? El evasor no teme a la ley penal, el evasor evade porque especula con que la urgencia de “caja” del Estado, frente a la coyuntura económica, terminará obligando al poder político a otorgarle una nueva amnistía a costos mucho menores que los que debería soportar si afrontara las obligaciones según se lo impone la ley. El evasor no teme que mañana, producto de los acuerdos multilaterales o bilaterales de información,

se detecten bienes no declarados, porque, si bien la ocultación se dificulta, no se torna imposible, y, de ser detectados, en el tiempo promedio de duración del proceso penal tributario existen altas chances de que se sancione un “nuevo” blanqueo, a menor costo, que extinga la acción penal.

Los escándalos de corrupción pública, adornados por el recuento de dinero mediante “balanzas”, el enterramiento del dinero como sistema de ahorro –cual costumbre pirata–, los bolsos “voladores” y las estatuas-cajas fuerte evidencian una etapa de ineficacia jurídica, económica y social que se apodera de algunos individuos, generando un ánimo de lucro que derrumba barreras morales por doquier y habilita la comisión de delitos de naturaleza económica.

Dentro de los delitos de esa naturaleza se encuentran los tributarios; razón por la cual no parece un mensaje acertado postular retóricamente, propagandísticamente, lo miserable e inhumano de la corrupción, y al mismo tiempo consagrar una amnistía fiscal despenalizadora de delitos tributarios, cambiarios y aduaneros y deslegitimadora de la política criminal tributaria y del derecho penal tributario que, además, abren la puerta a una tentativa de deslegitimación del derecho penal, no ya teórica sino –peor aún– real. La justicia por mano propia, los linchamientos y los casos de legítima defensa, “justificados” en la ausencia y falta de legitimidad del Estado, y su consecuente deslegitimación política (entre la que se encuentra la política criminal y el derecho penal) aumentan dramáticamente cada día. Ante tamaña deslegitimación seguramente se exigirá desde lo político a los operadores del derecho penal (principalmente jueces y fiscales) mayor “compromiso”, y no faltará quien propondrá un catálogo de “nuevos” delitos de dudosa racionalidad como solución a la problemática. Tenemos presente que ese deterioro de la autoridad política, lo que LYONS⁸ denomina el “poder ético del Estado para dictar normas represivas”, será muy difícil de revertir si el Estado ha sido primero, y por largo tiempo, el que atacó a dicha sociedad, no respetando sus derechos constitucionales en la faz patrimonial individual y también en la faz patrimonial supraindividual (imposición tributaria); es decir, pretendiendo justificar la “mano dura” en ciertos delitos (robos agravados, homicidios, violaciones) al mismo tiempo que exime de pena a los delincuentes económicos (“los poderosos”) y les exige menor presión de tributación frente a quienes respetan y cumplen la ley.

Este panorama torna mesurada la reflexión del Dr. MAHIQUES al sostener, como se vio precedentemente: “(...) La caída del consenso genera factores de crisis, tensiones, y la fractura entre los comportamientos sociales y el sistema jurídico. La pérdida de credibilidad constituye así la antesala de la anomia y hasta el caos social (...)”.

III. Conclusiones

La crítica contra las amnistías fiscales, no dirigida aquí contra los gobiernos que la han usado, pretende contribuir a que en lo sucesivo el actual gobierno y los venideros no vuelvan a utilizar esta herramienta en función de lo que, respecto de la política criminal y el derecho penal, representa: su deslegitimación.

Si bien dicha deslegitimación no alcanza para sustituir o abolir el sistema penal, lo priva del consenso social necesario para compartir su justificación, y consecuentemente de la obediencia a la norma.

La ausencia de infracción a las normas penales ocurre no por temor a la pena, sino porque quienes se abstienen de cometer las conductas reprimidas coinciden con la protección de los bienes y valores que hace la política criminal y la dogmática penal.

El flagelo que se pretende contrarrestar con las amnistías fiscales (que como vimos al inicio tampoco dura mucho ni soluciona nada) no justifica el daño colateral que ocasiona al Estado de

8. LYONS, DAVID, *Ethic and the rule of law*, Cambridge University Press.

Derecho. Por supuesto que el auxilio por los más débiles justifica la gestión inmediata de los medios posibles para su concreción, pero no a cualquier precio.

Este "blanqueo" representa el momento oportuno para decidir no volver a caer en la trampa "populista" de justificar cualquier cosa en nombre de los que menos tienen, en este caso los jubilados. Siendo que el "blanqueo" acaba de finalizar y que, según nuestra experiencia, no se volvería a recurrir a esta herramienta en unos seis (6) años promedio (aunque entre los dos últimos transcurrió menos de la mitad de ese tiempo), es el momento de implementar las políticas públicas que sustituyan para siempre la necesidad de amnistías fiscales, es decir, políticas públicas que legitimen la imposición tributaria, generando la convicción social de obediencia al mandato de la ley.

Dicho camino debe transitarse, por ejemplo, por la senda de la reducción del porcentaje de la economía informal y el empleo en negro, actualmente en torno al 40 % del total de la economía nacional. Esto permitiría un aumento en la cantidad de contribuyentes que permitiría bajar la presión o carga tributaria de los que actualmente contribuyen, logrando una mayor recaudación con menor presión tributaria y menores especies de tributos.

En el gobierno no se desconoce esta situación; justo es decirlo, se han tomado medidas en ese sentido. Recientemente se agregaron facilidades concedidas al sector de las micro, pequeñas y medianas empresas, con la exención del impuesto a las Ganancias (II. GG.) sobre la distribución de dividendos; el diferimiento del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por noventa (90) días y el cómputo a cuenta de otros tributos de la totalidad de las retenciones bancarias por el "Impuesto al Cheque", entre otros beneficios, que significan conceder recursos tributarios.

Pero, si bien esas son medidas positivas, no debe olvidarse que esos beneficios son de utilidad para menos de la mitad de los agentes económicos en términos de su contribución al Producto Bruto Interno (PBI), los cuales concentran la carga tributaria.

Todavía se mantiene alta la carga tributaria de grandes empresas y en especial de los trabajadores con altos ingresos.

La presión tributaria global (computando los tributos nacionales, provinciales y municipales) está en torno al cincuenta por ciento (50 %) de la generación de la riqueza de un contribuyente, y se torna mucho más asfixiante en el caso de asalariados y trabajadores autónomos de altos ingresos, al no tener una contraprestación en servicios públicos de calidad. Ello en virtud de que esa presión se ejerce sobre el sesenta por ciento (60 %) de la economía (formalizada) y no sobre el cuarenta por ciento (40 %) restante en virtud de su informalidad. El panorama es un incentivo determinante para la elusión y, muchas veces, para la evasión.

La solución, como puede advertirse, no está en las amnistías fiscales, está en la reducción de la presión tributaria global, eliminando impuestos distorsivos, como el de Ingresos Brutos (II. BB.), el denominado "Impuesto al cheque" y los impuestos sobre intereses de una compra a crédito o un préstamo. Asimismo, fortalece una sana política tributaria medidas como el establecimiento de escalas de tributación de Ganancias para asalariados de altos ingresos y también de empresas con criterios racionales de carácter progresivo, con rangos compatibles con la clasificación de las empresas en micro, pequeñas, medianas y grandes, y automáticamente actualizables por la inflación. Por otro lado, debería considerarse la imposición a la renta financiera, una presión superior sobre rentas extraordinarias y sobre actividades "toleradas" (juego, alcohol, tabaco, etc.) y/o aquellas con impacto ambiental. Sin estos mecanismos difícilmente se avance en el control de la evasión, la que con estos niveles siempre obligará a decisiones coyunturales inadecuadas, como las amnistías fiscales, que constituyen círculos viciosos, donde lo único que crece es la deuda pública social.

En ese contexto, una medida alentadora que no debe soslayarse es la creación, mediante la propia Ley 27.260, de la Comisión Bicameral para la Reforma Tributaria, cuyo objetivo es la instauración de un sistema tributario libre de las restricciones apuntadas y de los indeseados incentivos a la evasión.

Asimismo, el proyecto de Presupuesto Nacional 2017, amén de introducir el debate sobre la derogación de los “súper poderes”, incorporó un esencial debate sobre la reforma del sistema tributario –en la línea apuntada– que ya está en curso en el Congreso Nacional.

Esperemos que estas últimas cuestiones apuntadas se impongan definitivamente y realmente este sea el último “blanqueo” de capitales. No tanto por las amenazas represivas sino por el bienestar general de nuestra nación.

VOCES: DERECHO PENAL - LEY PENAL TRIBUTARIA - DELITO - PENA - AMNISTÍA - ECONOMÍA - IMPUESTOS - FINANZAS PÚBLICAS.