

La evasión tributaria como delito previo al lavado de activos*

Análisis de doctrina y legislación comparada

Por Federico P. Laurito

1. Introducción

Algunos autores¹ coinciden en identificar el origen del término “lavado de activos”, en la práctica de diversos grupos mafiosos asentados en Estados Unidos, que durante la década del veinte del siglo pasado, utilizaban las lavanderías textiles como fachadas para dar apariencia legítima a los fondos provenientes de sus prácticas criminales. De este modo, declaraban que los activos originados en sus actividades ilegales procedían del funcionamiento comercial de aquellos establecimientos. Ello impedía a las autoridades norteamericanas, diferenciar el dinero de fuente criminal, del resultante de la actividad comercial lícita².

Mucho tiempo transcurrió de aquello, hasta que, en la década de los setenta del siglo pasado, el aumento significativo de ingreso de drogas ilegales a los países del “primer mundo”, especialmente a los Estados Unidos, despertó la alerta mundial por la cuestión del lavado de dinero. Ante ello, los Estados procuraron articular los medios para enfrentar la actividad desde la óptica del delito³.

No obstante, fue a fines de los ochenta cuando el lavado de activos se transformó en un delito penal. Los Estados Unidos y el Reino Unido fueron los primeros en legislar sobre la materia (año 1986). La internacionalización se dio recién en 1988, con la suscripción de la Convención de Viena contra las Drogas.

Desde entonces, la recuperación de activos constituye una de las prioridades de la política criminal a nivel interno de los Estados y de la comunidad internacional en general.

En el presente trabajo, abordaremos la problemática de tratar al delito de evasión tributaria, como hecho antecedente o base del delito de legitimación de activos procedentes del ilícito penal. Se trata de una discusión jurídica que asperja el campo político y de las relaciones internacionales entre los países, despertando la crítica de

* **Bibliografía recomendada.**

¹ Stessens, Guy, *Money laundering: A new international enforcement model*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000, p. 82, citado por Durrieu, Roberto - Guido, Tomás, *Características del proceso de lavado de dinero*, en Álvarez Echagüe, Juan M. - Sferco, José M. (dirs.), “Derecho penal tributario. Análisis integral y sistémico. Derechos y garantías fundamentales”, Bs. As., Ad-Hoc, 2019, p. 954. Véase también Basílico, Ricardo A. - Hernández Quintero, Hernando A. - Froment, Matías C., *Delitos contra el orden económico y financiero*, Bs. As., Astrea, 2019, p. 16.

² Al margen del origen anecdótico de la locución, cierta doctrina sostiene que el término fue utilizado por primera vez en un documento jurídico de 1982, en el caso “U.S. v. \$4.225.625,39”, 551 F. Supp. 314 (1982). Ryder, Nicholas, *The Financial Services Authority and Money Laundering: a Game of Cat and Mouse*, “Cambridge Lay Journal”, vol. 67, parte 3, 2008, p. 636, cit. por Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 955.

³ Basílico - Hernández Quintero - Froment, *Delitos contra el orden económico y financiero*, p. 16.

autores, legisladores, funcionarios y tribunales de las distintas naciones⁴. Pero antes de ello, examinaremos cada delito en particular, mencionando las notas fundamentales que los caracterizan.

2. Delito de lavado de dinero en el Código Penal Argentino

a. Antecedentes

La ley 25.246, de mayo de 2000, introdujo al Código Penal el delito de lavado de dinero en el Capítulo XIII –relativo al encubrimiento–, del Título XI –concerniente a los Delitos contra la Administración Pública–, del Libro Segundo del Código Penal, bajo la denominación “Lavado de activos de origen delictivo”.

Sin embargo, como bien destaca Buompadre⁵, no es éste el primer antecedente en la legislación penal argentina. Con anterioridad, la ley 23.737, sobre estupefacientes –vigente desde 1989–, reguló en su art. 25 el delito de lavado de dinero derivado del tráfico ilícito de drogas, constituyendo el primer antecedente latinoamericano, incluso con anterioridad a la ratificación de la mencionada Convención de Viena de 1988⁶.

Aún antes de la ley 23.737, nuestra legislación reguló, como forma de encubrimiento, el denominado favorecimiento real, en el art. 277 del Código Penal, consistente en “procurar o ayudar a alguien a procurar la desaparición, ocultamiento o alteración de los rastros, pruebas o instrumentos del delito, o a asegurar el producto o el provecho del mismo” (inc. 2º), así como la figura de la receptación, consistente en “adquirir, recibir u ocultar dinero, cosas o efectos que sabía provenientes de un delito, o intervinere en su adquisición, recepción u ocultamiento, con fin de lucro” (inc. 3º)⁷.

La mencionada ley 25.246 –publicada en el Boletín Oficial el 10 de mayo de 2000–, modificó la posición de Argentina ante el fenómeno del “lavado de dinero”⁸. De hecho, en junio de aquel año, nuestro país se incorporó al GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional), para lo cual se vio obligado a adecuar los estándares de prevención y control del lavado de activos, a los establecidos por las Cuarenta Recomendaciones de aquel organismo.

Consecuencia de ello fue la creación de la Unidad de Información Financiera –UIF–, la definición de la locución “operación sospechosa” y la obligación legal de informarlas⁹.

⁴ Durrieu, Roberto, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, en Álvarez Echagüe, Juan M. - Sferco, José M. (dirs.), “Derecho penal tributario. Análisis integral y sistémico. Derechos y garantías fundamentales”, Bs. As., Ad-Hoc, 2019, p. 979.

⁵ Buompadre, Jorge, *Tratado de derecho penal. Parte especial*, t. 3, Bs. As., Astrea, 2009, p. 502.

⁶ Ratificada por ley 24.072 de 1992.

⁷ Buompadre, *Tratado de derecho penal. Parte especial*, t. 3, p. 502.

⁸ Basílico - Hernández Quintero - Froment, *Delitos contra el orden económico y financiero*, p. 32.

⁹ Basílico - Hernández Quintero - Froment, *Delitos contra el orden económico y financiero*, p. 32.

Finalmente, con las reformas introducidas por la ley 26.683 de 2011, el lavado de activos fue incorporado metodológicamente al Código Penal en el Título XIII, denominado “Delitos contra el orden económico y financiero”.

Asimismo, fue derogado el mentado art. 278. También se eliminó la denominación “encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo”, que prologaba el Capítulo XIII del Título XI del Código, relativo a los delitos contra la Administración pública.

La figura fue reubicada entonces en el art. 303¹⁰, y al mismo tiempo se estableció en el art. 304 la responsabilidad penal de las personas jurídicas por el delito mencionado y la posibilidad de aplicar medidas cautelares (art. 305); ello conforme a las recomendaciones formuladas por el GAFI.

b. Concepto de lavado de activos

La doctrina y las legislaciones de los distintos países emplean diversas denominaciones para describir el fenómeno del blanqueo de dinero (lavado, *money laundering*, *riciclaggio di denaro*), siendo éstas las que dominan en los escenarios internacionales y ordenamientos jurídicos locales. Sin embargo, esa terminología ha sido criticada por algunos doctrinarios por el escaso rigor técnico-jurídico que ostentan. Así, Ruiz Vadillo y Díez Repollés proponen en su reemplazo las locuciones “regularización, conversión, naturalización, normalización, etc., de capitales de origen delictivo”. Vale destacar que la expresión “blanqueo” es utilizada por el derecho francés y portugués, mientras que el mundo anglosajón emplea el término “lavado de dinero”¹¹.

El GAFI define la locución *money laundering* (lavado de dinero), como “el procesamiento del ...producto o producido del delito tendiente a disfrazar u ocultar su origen ilegal”¹². Similar conceptualización ofrece el Joint Money Laundering Steering Group, que entiende a la actividad como el “proceso por el cual los criminales intentan ocultar y disfrazar el verdadero origen y propiedad de los fondos provenientes de sus actividades criminales”¹³.

Por su parte, Bajo Fernández, al comentar el Proyecto de Código Penal español de 1992, expresa que el concepto de blanqueo de capitales no es una expresión técnica, sino que pertenece a la jerga de la criminalidad económica y lo define como “una estratagema por la que un sujeto poseedor de dinero sustraído al control de las

¹⁰ El art. 303 del Cód. Penal –incorporado por el art. 5, ley 26.683– establece lo siguiente: “1) Será reprimido con prisión de tres a diez años y multa de dos a diez veces del monto de la operación, el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito, y siempre que su valor supere la suma de pesos trescientos mil, sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí”.

¹¹ Buompadre, *Tratado de derecho penal. Parte especial*, t. 3, p. 507.

¹² FATF, *What is money laundering?*, en www.fatf-gafi.org/faq/moneylaundering, citado por Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 955.

¹³ Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 955.

haciendas públicas, lo incorpora al discurrir de la legitimidad, ocultando la infracción fiscal implícita y, en su caso, el origen delictivo de la riqueza”¹⁴.

Una definición más detallada ofrece Veng Mei Leong, quien califica al fenómeno como un “procedimiento que emplea conjuntamente instrumentos legales, contables o financieros respecto de un objeto que fue utilizado en, o derivado de, una actividad ilegal. El propósito principal de este proceso es crear un velo de legalidad, limpio, en torno a ese objeto”¹⁵.

De las conceptualizaciones expuestas, queremos destacar dos notas comunes. La primera es que el blanqueo de capitales consiste en un proceso, el cual, conforme la United Nations Office on Drugs and Crime (UNOC), consta de tres etapas sucesivas. Una de ocultamiento o colocación, que tiene por objeto disfrazar y ubicar los fondos de origen ilícito dentro del sistema financiero, por lo general a través de una institución financiera. Otro paso, denominado de la estratificación o conversión, que supone mover, mediante una serie de operaciones, los fondos derivados del negocio espurio, con el propósito de ocultar la ruta que ha recorrido el dinero. La última es la etapa de la integración, en la que los fondos en cuestión se invierten o son consumidos en la economía formal o legal¹⁶. La segunda nota compartida constituye, justamente, la ocultación por parte de quienes manejan los activos de origen delictivo.

Por último, consideramos necesario formular algunas elucidaciones. En primer lugar, debe quedar claro que el lavado de dinero no es una parte integral y continua del delito fuente o precedente, que en el caso que nos toca tratar es la defraudación tributaria. Tampoco es un elemento de la fuente criminal y previa, ni una colocación o depósito simple del dinero derivado directamente del delito, con fines de ocultamiento. Por el contrario, el proceso de reciclado, comprende un conjunto de actos y motivaciones distintos a los abarcados por el delito previo, distinguiéndose así de los simples actos de retención, ocultamiento y disposición de los bienes derivados del crimen. Pues, como bien afirman Durrieu y Guido¹⁷, una cosa es la comisión de un delito como resultado del cual se generan las utilidades o ganancias que son retenidas, usadas u ocultadas, y otra muy diversa es el proceso en sí mismo, por lo general contable, de transformación, inversión o reciclado del producto del delito en empresas y otros bienes registrables que integran el mercado lícito y reglado.

3. Proceso de lavado de activos

Antes de introducirnos de lleno en el proceso, haremos mención sucinta de los diferentes roles que se pueden detectar para llevar a cabo las maniobras de lavado de activos. Uno de ellos es el del “beneficiario”, quien con frecuencia es el responsable del delito originario y a partir del cual se generan las ganancias que serán legitimadas posteriormente mediante el proceso de blanqueo. Otro rol que puede advertirse es el

¹⁴ Bajo Fernández, *Derecho penal económico: desarrollo económico, protección penal y cuestiones político/criminales*, en “Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann”, p. 74; citado por Basílico - Hernández Quintero - Froment, *Delitos contra el orden económico y financiero*, p. 18.

¹⁵ Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 956.

¹⁶ Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 957.

¹⁷ Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 959.

del “lavador - organizador” (generalmente se trata de banqueros, asesores financieros, contadores, abogados), quien procura mantener la mayor distancia posible con el desarrollo de este proceso, por lo que recurre a la figura del “lavador - ejecutor”, que en rigor de verdad es un conjunto de personas humanas o jurídicas que van cumpliendo las distintas funciones requeridas para el esquema de reciclaje, sea bajo la tutela del principal responsable de intermediarios u obrando con absoluta ignorancia respecto del carácter y la finalidad de las transacciones. Luego, nos encontramos con los “testaferros” o “prestanombres”, que son las personas físicas que actúan en nombre de los dueños, ostentando la titularidad “en los papeles” de bienes que en realidad son de otra persona. Estos roles pueden detectarse en cualquiera de las fases que componen el proceso de lavado de dinero, las que se han mencionado de manera lacónica en el apartado precedente.

Eventualmente, podemos hallar a los “facilitadores”, que son aquellos sujetos reclutados por los lavadores para ejecutar determinadas funciones en beneficio de los verdaderos dueños del negocio, pero que siguen trabajando en un banco, agencia de cambio o comercio. Por último, están los “instrumentos”, que son las personas que llevan adelante su intervención con la convicción de que el negocio jurídico que ejecutan es perfectamente lícito¹⁸.

Ahora, nos toca detallar las tres etapas del proceso de lavado de activos, según el GAFI. Vale aclarar que la división en fases responde a cuestiones didácticas más que a verdaderas secuencias operativas y no deben ser tomadas de modo categórico, dado que muchas operaciones pueden realizarse sin quedar subsumidas estrictamente en alguna o, por el contrario, muchas actividades pueden estar comprendidas en varias a la vez. Las fases típicas según son:

a) Prelavado, colocación o etapa de ocultación: durante esta etapa, el lavador cuenta en forma directa con los denominados “activos sucios”, conformados, en la mayoría de los casos, por grandes cantidades de dinero en efectivo. Los fondos son colocados en el sistema financiero a través de una institución financiera (por ejemplo, un banco, casa de cambio, agente de seguros, cooperativas de crédito¹⁹). Es en esta fase donde los blanqueadores se exponen a mayor vulnerabilidad, ya que los controles a las operaciones financieras resultan ser muy rigurosos en la actualidad. Dichas entidades, al acatar las directivas de los organismos internacionales, imparten con progresiva exigencia instructivos a sus empleados, con el propósito fundamental de evitar que se conviertan en instrumentos de las prácticas combatidas. Las operaciones más usuales en esta parte del proceso son el *smurfing* o fraccionamiento –también denominada “pitufeo”–, que consiste en el acto de dividir o fraccionar una suma grande de dinero en cantidades escasas, mediante una serie de depósitos o transferencias bancarias. Esto, con el propósito de no levantar sospecha sobre los pagos individuales y mantenerlos por debajo del límite inferior del monto exigido para que la transacción no sea reportada al órgano de vigilancia²⁰. Otro hecho comprendido en esta fase es el de la transferencia de dinero en efectivo hacia zonas alejadas de aquella en la que ha sido inmediatamente guardado.

¹⁸ Basílico - Hernández Quintero - Froment, *Delitos contra el orden económico y financiero*, p. 21.

¹⁹ Conf. Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 970.

²⁰ Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 970.

Ello puede realizarse mediante dos vías: en primer lugar, a través de los llamados sistemas informales de transferencia de valor (IVTSs), también conocido como métodos hawala, que se fundan en la confianza y funcionan en forma paralela a los canales bancarios normales. En segundo lugar, a través de los mecanismos de transporte físico de dinero de un lugar a otro.

b) Etapa de la estratificación, ensombrecimiento o colocación: el propósito aquí es eliminar todo rastro de la sustitución de bienes ya efectuada. Se pretende alejar aún más el dinero de su origen mediante la superposición de transacciones y operaciones más complejas tendientes a dificultar el seguimiento de lo que se conoce como “huella o rastro del dinero”, acudiéndose a la creación de “sociedades pantalla”, intervención de testaferros, corporaciones offshore o fideicomisos²¹. Como consecuencia de este complejo entramado de operaciones contables y financieras, se dificulta notablemente la investigación y persecución del delito. Por otro lado, los fondos ensombrecidos suelen mezclarse con activos provenientes de actividades lícitas, lo que permite ocultar todavía más su origen y destino.

c) Integración, reinversión o blanqueo: durante esta instancia, los activos mal habidos se invierten, integran o consumen en la economía formal, para darles apariencia de origen legítimo. Esto puede hacerse, por ejemplo, mediante la compra de activos, tales como inmuebles o muebles registrables, otros instrumentos de valor, como cheques de viajeros, acciones, préstamos, o bien mediante la compra de industrias, bares, restaurantes, joyerías, hoteles, etcétera. Estas inversiones suelen ser registradas y declaradas ante las autoridades fiscales o los registros oficiales bajo el nombre de testaferros, empresas offshore o personas jurídicas²². Es importante tener presente, que el retorno del dinero al circuito legal también sirve para financiar, mantener y expandir los negocios ilícitos y concomitantes (sobornos, tráfico de metales preciosos, armas, falsificación de monedas, tráfico de drogas, entre otros).

4. El delito de evasión tributaria

a. Nociones básicas

La doctrina mayoritaria nacional, suele identificar al delito de evasión tributaria como una figura especial del delito de estafa²³. Y es que ambos describen como núcleo del ilícito a la provocación de un error mediante ardid, del cual dimana un perjuicio patrimonial a la víctima del engaño o a un tercero.

²¹ Buompadre, Jorge E., *Lavado de activos*, en Carrera, Daniel P. - Vázquez, Humberto (dirs.), “Derecho penal de los negocios”, Bs. As., Astrea, 2004, cap. VIII, p. 272.

²² Durrieu - Guido, *Características del proceso de lavado de dinero*, p. 973.

²³ Lumiento, María E., *Diferencias y similitudes entre el tipo básico de estafa (art. 172) y las estafas tributarias establecidas en el régimen penal tributario*, en Álvarez Echagüe, Juan M. - Sferco, José M. (dirs.), “Derecho penal tributario. Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales”, Bs. As., Ad-Hoc, 2019, p. 305.

En las estafas previstas en el régimen penal tributario –conf. ley 27.430–, se tiene por objeto defraudar al Estado, más precisamente, al fisco²⁴.

No obstante, las estafas tributarias presentan ciertas particularidades que las distinguen de la contemplada en el art. 172 del Código Penal. Hay quienes sostienen que los tipos de evasión básica y agravada describen una conducta omisiva²⁵, a diferencia del art. 172 que establece un tipo activo y de resultado.

También es cierto que ambos delitos contienen verbos típicos distintos, aunque por igual, concluyen la enunciación de los modos comisivos con la fórmula “o cualquier otro ardid o engaño”. Por último, la estafa presupone un desplazamiento patrimonial que el mismo sujeto pasivo del delito realiza a favor del agente, como consecuencia del error al que éste lo ha llevado mediante el engaño, mientras que en los tipos de evasión no se configura tal desplazamiento²⁶.

Sin embargo, a nuestro criterio, tales diferencias no resultan sustanciales, por lo que no permitirían sostener que estamos frente a un delito autónomo.

b. Bien jurídico protegido

El bien jurídico protegido es la hacienda pública en su faz dinámica, esto es, la integridad de los ingresos tributarios en el orden nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires²⁷.

En este sentido, afirma Atim²⁸, que lo que se tutela es la hacienda pública, “en tanto proceso o dinámica que permite el desarrollo del orden social y constitucionalmente regulado”.

También la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B (sent. del 24/10/08, reg. 695), ha dicho que “el bien jurídico inmediata y directamente protegido por el régimen penal tributario es la hacienda pública en sentido dinámico, esto es la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público; es decir, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la obtención de los cometidos básicos del Estado”²⁹.

²⁴ Lumiento, *Diferencias y similitudes entre el tipo básico de estafa (art. 172) y las estafas tributarias establecidas en el régimen penal tributario*, p. 305.

²⁵ Sin embargo, la redacción dada al art. 1 del régimen penal tributario, nos indica que el ardid o engaño pueden concretarse por medio de acción u omisión, cuestión que no ha sido modificada por la ley 27.430.

²⁶ Lumiento, *Diferencias y similitudes entre el tipo básico de estafa (art. 172) y las estafas tributarias establecidas en el régimen penal tributario*, p. 306.

²⁷ Spessot, Dardo E., *La evasión fiscal en la ley penal tributaria 27.430*, www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2018/05/doctrina46567.pdf.

²⁸ Atim, Gustavo A., *Bien jurídico tributario. Bien jurídico protegido en las infracciones en la ley penal tributaria*, en Álvarez Echagüe, Juan M. - Sferco, José M. (dirs.), “Derecho penal tributario. Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales”, Bs. As., Ad-Hoc, 2019, p. 294.

²⁹ Atim, *Bien jurídico tributario. Bien jurídico protegido en las infracciones en la ley penal tributaria*, p. 294.

Ahora bien, luego de dejar sentado que la hacienda pública es el objeto de protección, deviene necesario precisar su significado. Griziotti³⁰ la define como “el conjunto de los medios preordenados por el Estado para sus finanzas”.

Por su parte, García Belsunce³¹ entiende “la actividad financiera del Estado”, como el “conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus fines”.

Como se desprende del fallo transcrito, la hacienda pública en su sentido dinámico se identifica con la actividad financiera, esto es, un proceso dirigido a obtener recursos que posteriormente serán destinados a cumplir los fines que le son propios al Estado.

c. Delito especial propio

El art. 1 del régimen penal tributario –conf. ley 27.430–, señala que será reprimido con prisión de dos a seis años, el “obligado”. Se trata éste de un elemento normativo que nos coloca frente a la necesidad de establecer quién es ese sujeto.

A tal efecto, la ley 11.683 (de procedimiento tributario), en su Cap. II, arts. 5 a 8, nos define a los “sujetos de los deberes impositivos” (esto es, lo sujetos obligados), incluyendo al contribuyente responsable por deuda propia, al responsable sustituto y al responsable solidario³².

Del examen de los artículos señalados, resulta que, además de las personas físicas, pueden ser “obligados” las personas jurídicas civiles, sociedades comerciales, uniones transitorias de empresas, entre otros.

Como bien advierte Riquert³³, el art. 2, inc. b del régimen penal tributario, califica la evasión cuando mediante un tercero interpuesto (en la jerga, testaferro) se oculta la identidad del verdadero sujeto obligado, con lo que debiera sostenerse que tal condición debe ser tomada en un sentido real o material, antes que formal; es decir, dentro del concepto de obligado debe incluirse aquél que debió serlo de no haber mediado la maniobra, más allá de las formas y aunque no sea el sujeto pasivo del tributo para el derecho tributario.

Dadas las condiciones enunciadas, podemos concluir que estamos frente a delitos que desde el punto de vista del sujeto activo deben ser calificados como “especiales propios”, ya que la autoría opera aquí como fundamento de la pena, en virtud de que sobre ellos recae la existencia del deber extrapenal³⁴.

³⁰ Atim, *Bien jurídico tributario. Bien jurídico protegido en las infracciones en la ley penal tributaria*, p. 295.

³¹ Atim, *Bien jurídico tributario. Bien jurídico protegido en las infracciones en la ley penal tributaria*, p. 295.

³² Riquert, Marcelo A., *Evasión tributaria: ¿delito especial propio o delito de infracción de deber?*, <http://riquert-penaltributario.blogspot.com/2018/11/evasion-tributaria-delito-especial.html>.

³³ Riquert, *Evasión tributaria: ¿delito especial propio o delito de infracción de deber?*

³⁴ Lumiento, *Diferencias y similitudes entre el tipo básico de estafa (art. 172) y las estafas tributarias establecidas en el régimen penal tributario*, p. 311.

d. Acción típica

La acción típica del delito de evasión simple consiste en “evadir”, total o parcialmente, el pago de tributos al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En su segunda acepción³⁵, el verbo “eludir” significa evitar o esquivar con arte o astucia una dificultad prevista. Como se puede advertir, aplica perfectamente a la acción descrita por la ley. El núcleo del ilícito lo configura una conducta que constituye evadir el pago de impuesto a través de un ardid³⁶.

Por su parte, Catania³⁷ apunta que los delitos de evasión tributaria se caracterizan por dos elementos: los actos u omisiones ardidosas y la omisión del pago del tributo, y para que exista la evasión de pago, debe existir, lógicamente, la obligación de efectuarlo. Esta circunstancia exige, como condición fundamental, que se verifique la existencia de un hecho imponible definido por la ley, puesto que sólo de esa forma nace la obligación tributaria.

Para esta postura, “evadir” es una conducta compleja, que se configura en dos tramos: uno activo, que consiste en el despliegue del ardid, y otro omisivo, dado por el no ingreso de los tributos.

No compartimos con Edwards³⁸, que la acción típica consista en realizar declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, ya sea por acción u omisión. Consideramos que el autor confunde los modos comisivos con el verbo típico, que siempre es el de “evadir”, ya sea por acción u omisión.

En consecuencia:

a) Las declaraciones engañosas consisten en la afirmación de datos o cifras que no son verdaderas.

b) Ocultar significa esconder, impedir que una cosa sea vista. La ocultación debe ser maliciosa, es decir, debe llevarse a cabo conociendo que ella representa un perjuicio o mal.

c) Por último, el ardid es la utilización de maniobras o artificios destinados a engañar³⁹.

Respecto de este último, se ha dicho que “la evasión fiscal prevista en el art. 1 de la ley 24.769, modificatoria de la ley penal tributaria 23.771, requiere como condición para su configuración delictiva que la falta de pago del impuesto respectivo se

³⁵ Conf. diccionario RAE. Ver https://dle.rae.es/evadir?m=30_2.

³⁶ Lumiento, *Diferencias y similitudes entre el tipo básico de estafa (art. 172) y las estafas tributarias establecidas en el régimen penal tributario*, p. 312.

³⁷ Catania, Alejandro, *Régimen penal tributario*, Bs. As., Del Puerto, 2007, p. 59, citado por Lumiento, “Diferencias y similitudes entre el tipo básico de estafa (art. 172) y las estafas tributarias establecidas en el régimen penal tributario”, p. 312.

³⁸ Edwards, Carlos E., *Régimen penal tributario*, 4ª ed., Bs. As., Astrea, 2000, p. 27.

³⁹ Edwards, *Régimen penal tributario*, p. 28.

verifique valiéndose el obligado de cualquier ardid o engaño para ocultar su real situación económica e impedir que se descubra su deber de tributar”⁴⁰.

5. La evasión tributaria como delito precedente al lavado de activos

a. Planteo del problema

Señala Durrieu⁴¹, que el debate en torno a la cuestión adquirió especial relevancia en el plano internacional a partir del 15 de febrero de 2012, cuando el GAFI publicó la última modificación a sus Cuarenta Recomendaciones, sugiriendo a los países que incluyan a los crímenes fiscales como “delito precedente” o “hecho previo” al lavado de dinero. Agrega el autor que, pese a que las disposiciones de dicho organismo internacional no son vinculantes para los Estados, lo cierto es que su influencia en el diseño de los sistemas legales antilavado de cada jurisdicción es sumamente importante, teniendo en cuenta que aquellas naciones miembros del GAFI que no ajusten sus legislaciones a los estándares fijados por las Cuarenta Recomendaciones, pueden ser tildados de países “con deficiencias en materia antilavado” (que conforman las “listas grises”), o peor, como países “no cooperantes” (que integran las “listas negras”), según el procedimiento determinado en las Notas Interpretativas a la Recomendación 19 (países en riesgo)⁴².

En el ámbito local, la doctrina se divide entre quienes entienden que el delito tributario no puede ser antecedente del delito de lavado de dinero, otros que admiten esa posibilidad y, finalmente, quienes aceptan la inclusión de los delitos fiscales como “hecho previo” al delito de lavado de dinero, pero sólo en algunos casos⁴³.

b. El objeto material del delito de lavado. Discusión doctrinaria

Afirma Hernández Quintero⁴⁴, que el objeto material del delito consiste en aquello en lo que se concreta la vulneración del interés jurídico que el legislador pretende

⁴⁰ CFed San Martín, Sala II, 11/3/97, “DGI s/Denuncia”, *DJ*, 1998-1-610, citado por Edwards, *Régimen penal tributario*, p. 29.

⁴¹ Durrieu, Roberto, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, en Álvarez Echagüe, Juan M. - Sferco, José M., (dirs.), “Derecho penal tributario”, Bs. As., Ad-Hoc, 2019, p. 979.

⁴² Destaca el jurista precedentemente citado que las sanciones contra los países pueden consistir en un simple “llamado de atención”, su inclusión en “listas grises” (países sujetos a seguimiento intensivo) o en “listas negras” (países declarados no cooperantes). La incorporación de un Estado a alguna de estas dos últimas puede estar acompañada de un “alerta” del GAFI a la comunidad financiera y económica mundial, ello con el objeto de que se preste especial atención a los negocios y transferencias de dinero que se realicen desde y hacia los países signados.

⁴³ Esto último plantea, por ejemplo, Sancinetti. Véase: *Por qué razón y en qué medida la defraudación tributaria puede ser “hecho previo” al delito de lavado de dinero*, “El Dial. Suplemento de Derecho Penal”, año XI, 14/7/08. El autor cree posible el delito fiscal del art. 1 del régimen penal tributario como “hecho previo” al delito de lavado de dinero, siempre y cuando el autor del delito de blanqueo no haya sido partícipe o autor del delito fiscal previo. Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 980.

⁴⁴ Hernández Quintero, Hernando A., *Aspectos polémicos sobre el objeto material del delito de lavado de activos (delitos fuente)*, “Justicia”, n° 32, www.scielo.org.co/pdf/just/n32/0124-7441-just-32-00118.pdf, p. 118 a 138.

tutelar en cada tipo penal y al cual se refiere la acción u omisión del agente, bien que se trate de una persona, una cosa o un fenómeno.

Teniendo en cuenta la definición dada y que el lavado de activos es el proceso por medio del cual el agente procura dar apariencia de legalidad a los bienes que tengan su origen –mediato o inmediato–, en actividades delictuales, se advierte sin hesitación que el objeto material de este delito lo constituyen los bienes provenientes de ilícitos y a los cuales se pretende sustraer del control del Estado.

Ahora bien, como expresa Caro Coria⁴⁵ la polémica se centra en determinar si la cuota tributaria (esto es, el tributo que se dejó de pagar o que el Estado dejó de recaudar), puede considerarse como objeto material del lavado de activos, pues –afirma el autor–, el delito tributario no produce bienes, dinero o activos que no estuvieran ya en poder del defraudador.

Según un sector de la doctrina, la cuota defraudada no puede ser objeto material del delito de lavado. Para ello se han dado cuatro tipos de argumentos⁴⁶:

a) Falta de objeto material: quienes se enrolan en este grupo afirman que el objeto material del delito de blanqueo corresponde a bienes que el autor obtiene mediante el delito previo, es decir, el agente consigue algo que no detentaba con anterioridad. Conforme esta lógica, el dinero de quien no pagó sus impuestos no es producto del delito fiscal, de modo que no puede ser objeto material del delito de blanqueo. De modo similar, hay quienes sostienen que la defraudación tributaria tiene la estructura de un delito de omisión y afirman que el delito previo en el blanqueo de capitales no puede ser omisivo, porque no puede establecerse una relación causal entre la acción omitida (que es la de pagar el tributo) y los bienes ya incorporados al patrimonio del defraudador.

b) Atipicidad de la conducta por violación del principio de *ne bis in ídem*: el defraudador, normalmente hace uso de la cuota tributaria; la transfiere, la convierte o la oculta, de modo que con ello ya estaría cometiendo a la vez lavado de activos. Quienes se enfilan detrás de esta posición, advierten que lo planteado es todavía más evidente en aquellos sistemas, como el seguido por el Código Penal español, que sancionan como lavado la simple posesión del bien procedente de un delito (art. 301.1).

c) Si prescribe el delito fiscal, el defraudador podrá ser perseguido por lavado de activos, en la medida en que la mayoría de las legislaciones sanciona la simple posesión, tenencia u ocultamiento, que son modalidades de lavado que se cometen de modo permanente. Ello, para quienes consideran que la prescripción del delito previo no “descontamina” los bienes⁴⁷.

d) Desde el punto de vista político criminal, se considera que la cuota defraudada no puede ser objeto material del delito de lavado, pues con ello se desnaturaliza el sentido de este último, convirtiéndolo en una herramienta más de control y recaudación fiscal.

⁴⁵ Caro Coria, Dino C., *Lavado de activos provenientes del delito tributario*, “Revista Ius et Veritas”, n° 50, julio 2015, p. 219.

⁴⁶ Conf. Caro Coria, *Lavado de activos provenientes del delito tributario*, p. 219.

⁴⁷ Caro Coria, *Lavado de activos provenientes del delito tributario*, p. 219.

Ahora bien, frente al argumento relativo a que en el delito de evasión tributaria el agente no recibe nada nuevo y su patrimonio no se ve incrementado, se han formulado críticas doctrinarias recurriendo a las teorías de la causalidad⁴⁸: a decir de Blanco Cordero⁴⁹, “una actividad delictiva previa es causa de un bien cuando repercute directa o indirectamente en su existencia, composición material, valor, en su titularidad, posesión o custodia”.

“Existe también conexión causal y, por lo tanto, contaminación, cuando suprimiendo mentalmente la actividad delictiva, el bien no se encuentra en el patrimonio del sujeto”. Así, por medio de la supresión mental, se podría colegir el origen del bien en la evasión fiscal.

Para Caro Coria⁵⁰, en cambio, el asunto de la idoneidad o suficiencia del objeto material de la conducta debe enfrentarse desde la perspectiva de la imputación objetiva. En este sentido, el autor peruano afirma que la capacidad del objeto material para la comisión del delito de lavado de activos incide directamente en la peligrosidad de la conducta para lesionar el bien jurídico desde una perspectiva *ex ante*. En esta línea argumentativa, manifiesta que si la peligrosidad *ex ante* de la conducta de lavado, depende o deriva de la condición del objeto material que, en el caso del blanqueo, es un bien derivado de un delito previo y, por ende, contaminado por su origen, entonces el objeto no puede ser sino un objeto peligroso, es decir, uno respecto del cual cabe predicar su peligrosidad también desde una perspectiva *ex ante*. En este sentido, concluye que la cuota tributaria tiene origen delictivo, por el simple hecho de que es el resultado material, el tributo dejado de pagar en todo o en parte al Estado, debido al incremento del riesgo que conllevó la conducta fraudulenta.

Por nuestra parte, consideramos que desde la perspectiva de la teoría finalista del delito puede fundamentarse acabadamente el carácter de objeto material de la cuota tributaria en relación al delito de lavado y, para ello, consideramos acertada la apelación a la determinación del nexo causal por medio de la supresión mental hipotética, tal como lo ha expresado Blanco Cuello.

c. Derecho comparado

La directiva UE 2015/849, del Parlamento Europeo y del Consejo, del 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, incluye en su art. 4. F, dentro del concepto de “actividad delictiva”, a los delitos fiscales, de acuerdo con las recomendaciones del GAFI.

En España, el art. 301 del Código Penal reformado por LO 5/2010, incluye expresamente la cuota tributaria defraudada como objeto material del blanqueo de

⁴⁸ Caro Coria, *Lavado de activos provenientes del delito tributario*, p. 220.

⁴⁹ Blanco Cordero, Isidoro, cit. por Caro Coria, *Lavado de activos provenientes del delito tributario*, p. 220.

⁵⁰ Caro Coria, *Lavado de activos provenientes del delito tributario*, p. 220.

capitales. Además, el defraudador puede ser condenado simultáneamente por delito fiscal y por blanqueo de capitales⁵¹.

Por su parte, el Código Penal francés admite como delito previo cualquier delito (art. 324.1). No obstante, la Cour de Cassation en sentencia del 20/2/08, admite expresamente el delito fiscal como antecedente del blanqueo. No es necesaria la sentencia previa y rechaza una infracción al *ne bis in ídem*.

La situación de Italia es idéntica a la de Francia. Bélgica también admite la inclusión del delito de defraudación tributaria como previo al lavado de activos siempre que se trate de un delito fiscal grave (no fraude fiscal *ordinaire*).

En la regulación austríaca, únicamente el fraude aduanero y el delito de evasión de las tasas de importación y exportación son considerados como hechos precedentes al delito de lavado de dinero⁵².

La ley brasileña antilavado (ley 9613), establecía una lista de los delitos para definir los crímenes precedentes al delito de lavado de dinero (eran nueve y no se incluía a los delitos fiscales). En julio de 2012, se modificó la fórmula de “listas” para incluir el modelo genérico que incluye cualquier crimen como fuente del delito de reciclado de activos, incluido, por supuesto, a los delitos fiscales⁵³.

En Gran Bretaña, la ley de activos del crimen (The Proceeds of Crimen Act - POCA), que entró en vigor en el año 2002, comprende a todos los delitos, abarcados también los fiscales.

En el caso peruano, el art. 10, párrafo segundo, del decreto legislativo 1106, señala de modo expreso como delito fuente a los ilícitos tributarios.

Por el lado de Argentina, el art. 303.1 del Código Penal reprime con prisión de tres a diez años y multa de dos a diez veces el monto de la operación, al que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier modo pusiere en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal. Como se advierte, en la fórmula genérica adoptada por el legislador nacional se comprende cualquier delito penal, por lo que no existe obstáculo alguno para incluir a la evasión tributaria como hecho previo.

⁵¹ *La defraudación tributaria como delito precedente del lavado de activos*, XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Montevideo, noviembre de 2018.

⁵² Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 983, nota 16. Sin embargo, el art. 165 del Código Penal austríaco, limita la aplicación del delito de blanqueo a los activos que deriven de la comisión de un delito previo cometido por otro. Algo parecida es la regulación del Código Penal alemán. El art. 261 (9) dice, textualmente, que quien cometió o participó del delito previo no puede ser sometido a proceso ni condenado a la vez por el delito de legitimación de activos. El propósito de ambas legislaciones es el de mantener a salvo la garantía constitucional de *ne bis in ídem*.

⁵³ Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 983, nota 17.

d. Argumentos a favor y en contra de la inclusión del delito de evasión como delito precedente al lavado de activos

Pese a la tendencia de los Estados a favor de la inclusión de los delitos fiscales como fuente del delito de lavado, existen todavía argumentos que se oponen a tal cuestión, con base en los siguientes fundamentos:

a) Hay quienes sostienen que el delito de lavado de dinero fue creado para luchar contra el crimen organizado, ligado éste a la venta o comercialización de servicios ilegales, como la trata de personas o el narcotráfico, que sí deberían ser incluidos.

Su origen no se vincularía con la persecución y castigo de los agentes con obligaciones fiscales. Agrega Durrieu⁵⁴, que la doctrina calificada que defiende esta postura se ampara en la Convención de Palermo, cuyo objetivo principal consiste en “promover la cooperación en la prevención y lucha contra el crimen transnacional organizado de manera más efectiva” (art. 1). Concluyen que los delitos de evasión fiscal deben ser dejados de lado del sistema legal supranacional de lavado de dinero.

Sin embargo, el autor citado afirma que no existen motivos fundados para sostener que el crimen organizado, o cualquier tipo de asociación delictiva, no comete delitos impositivos para financiar sus actividades criminales a través de la posterior reinversión de sus activos en la economía formal y regulada. De hecho –prosigue el jurista argentino–, existen reportes internacionales confeccionados por la Comunidad Europea que dan cuenta de que, en más de una oportunidad, la delincuencia organizada defraudó al fisco y, con posterioridad, invirtió parte de los activos criminales en negocios comerciales, consolidando así su poder económico en la legalidad. Concluye que la postura de despenalizar el lavado de activo proveniente del delito fiscal es peligrosa, pues ello alentaría a la criminalidad organizada a evadir tributos para financiar sus negocios oscuros.

b) Otro argumento radica en que los ingresos de la evasión fiscal pueden provenir de actividades legales, mientras que el tipo penal del lavado de dinero requiere que los capitales blanqueados deriven de un delito. Gelly⁵⁵ da el ejemplo de una persona que recibe un ingreso producto de una actividad legal (médico que atiende a un paciente), pero no lo declara a las autoridades fiscales y, por tanto, se ahorra el pago del tributo. El profesional ha realizado una actividad legítima, pero ha ocultado sus ingresos.

Sin embargo, como bien expone Durrieu⁵⁶ el lavado de dinero consiste en un proceso nuevo e independiente del delito previo, a través del cual se reinvierten o integran en el mercado formal y regulado, los activos provenientes de la actividad ilegítima. Por otro lado, en el ejemplo enunciado en el párrafo precedente, no se advierte la razón por la cual ha de considerarse que las sumas evadidas provengan de una actividad legal, y no de un ilícito (tributario).

⁵⁴ Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 986.

⁵⁵ Gelly, Marie-Laurie, *Tax offences: The hidden face of money laundering?*, “Kluwer Law International. Intertax”, vol. 31, n° 10, 2003; citado por Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 988.

⁵⁶ Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 988.

Sí es cierto que a veces resulta difícil distinguir entre los activos provenientes de meras faltas impositivas (como la simple omisión de presentar declaraciones juradas) y los derivados de delitos fiscales (como el previsto en el art. 1 del régimen penal tributario).

La mera evasión (sin ardid o engaño), se trata de una falta administrativa respecto de la cual se sanciona al infractor con el pago de una multa, mientras que la defraudación fiscal consiste en un delito por el cual se atribuye responsabilidad penal al agente y se imponen sanciones punitivas, tales como la prisión⁵⁷.

La distinción fundamental, radica entonces, en que la falta administrativa consiste en la mera ausencia de declarar los activos al fisco, mientras que el delito de evasión previsto en el art. 1 del régimen penal tributario, como ya hemos señalado en párrafos anteriores, exige el despliegue de conductas ardidosas, artificios o maniobras disimuladoras de la realidad, con idoneidad para sortear al fisco. El intérprete, deberá echar mano del elemento subjetivo para determinar si se está en presencia de uno u otro.

Establecer la diferente naturaleza de las infracciones es fundamental para determinar si existe lavado de activos de fuente tributaria, pues aquél exige que los activos sometidos al proceso de blanqueo deriven del crimen, por lo cual no quedan abarcados los provenientes de faltas fiscales. Siguiendo esta línea de pensamiento, Durrieu⁵⁸ advierte que las ganancias derivadas de la imputación contable errónea, la omisión de declaración de bienes y ganancias o la mera falta de cooperación con el fisco, entre otras faltas administrativas de naturaleza fiscal, no pueden calificar de “activos derivados del delito”, según los términos de nuestro art. 303.1 del Código Penal.

c) Un tercer argumento de quienes pregonan la no inclusión de delitos impositivos como “hechos previos” al lavado, tiene que ver con la idea de que los instrumentos internacionales deben mantenerse al margen de los temas relativos a los tributos. Esta concepción se basa en un concepto tradicional de soberanía, según el cual los Estados son competidores entre sí, dado que sus intereses económicos y fiscales se encuentran en conflicto permanente⁵⁹. Así, esta postura afirma que las cuestiones impositivas deben quedar fuera del derecho público internacional. Ello le permite a los Estados soberanos proteger sus intereses fiscales, aduaneros y económicos. No obstante, como bien apunta Durrieu⁶⁰, el debate no gira en torno a los intereses fiscales de los Estados, sino que tiene que ver con la inclusión de ciertos delitos graves que anteceden al delito de lavado, como la defraudación tributaria.

d) Por último, cierta doctrina y legislación comparada han planteado la posibilidad de criminalizar y condenar el blanqueo de capitales provenientes de delitos fiscales, sólo cuando el autor del primero no haya intervenido en el hecho previo. Al respecto, países como Alemania, Austria, China e Italia, han decidido que no corresponde penalizar el “autolavado”, entre otras razones, porque la pena por el hecho previo ya contiene un juicio de reproche por la acción de aprovechamiento posterior, que está

⁵⁷ Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 989.

⁵⁸ Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 990.

⁵⁹ Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 991.

⁶⁰ Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 991.

contenida en el disvalor del delito de origen⁶¹. Esta posición pretende salvaguardar el principio de *ne bis in ídem*.

Sobre la cuestión nos hemos referido anteriormente. Sin embargo, corresponde hacer una aclaración respecto de la garantía constitucional invocada: el proceso de lavado de dinero no integra el delito previo, ni tampoco se trata de una conducta continuadora y necesaria de aquél, por lo que la persona que comete el delito de defraudación fiscal acumula activos derivados de dicha infracción penal. Y ese producto puede ser reintegrado o reinvertido en el mercado financiero o económico formal y regulado, afectándose así un bien jurídico distinto: el sistema socio económico (recordemos que en el delito tributario se protege a la hacienda pública en su faz dinámica). Se trata, pues, de dos conductas diferentes que violan bienes jurídicos distintos. No obstante, la cuestión se torna más compleja en aquellos ordenamientos jurídicos que, como el español, sancionan como lavado la simple posesión del bien procedente de un delito (art. 301.1). No es el caso de Argentina.

6. La persona jurídica como sujeto activo de los delitos de defraudación tributaria y lavado de activos

a. Introducción

Frente a la concepción tradicional cristalizada en el aforismo latino *societas delinquere non potest*, ha ganado terreno en las últimas décadas la corriente que reconoce la responsabilidad penal de la empresa, reflejada en distintos ordenamientos jurídicos de Europa y América, y consagrada definitivamente en nuestro país con la sanción de la ley 27.401 (del 1/12/17), si bien ya existían con anterioridad una serie de normas que castigaban penalmente a las personas jurídicas, como las previstas en la ley 19.359 (régimen penal cambiario), 22.415 (delito aduanero), el art. 304 del Código Penal, referente al lavado de activos⁶² y en el art. 14 de la ley 24.769, actual art. 13 del régimen penal tributario conforme la ley 27.430.

Sin embargo, y a pesar de los cambios introducidos a nivel legislativo, el tema de la responsabilidad penal de los entes ideales continúa generando controversias en la dogmática penal. Las principales críticas descansan sobre la base de la actual teoría del delito: la falta de capacidad de acción, de culpabilidad, infracción al principio de personalidad de la pena y de ahí la posibilidad de sancionar a personas ajenas a la comisión del delito, y la eventualidad de inobservar el principio de *ne bis in ídem*⁶³.

Se observa claramente la tensión existente entre la política criminal y la doctrina penal en orden a la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas. La realidad ha terminado por imponerse: la participación cada vez más frecuente de empresas nacionales e internacionales en hechos de corrupción pública, ha despertado

⁶¹ Durrieu, *Delito tributario como fuente del lavado de dinero*, p. 992.

⁶² Incorporado por ley 26.683 del 21/6/11.

⁶³ Aboso, Gustavo E., *Responsabilidad penal de la empresa y corrupción pública*, Montevideo, B. de F., 2018, p. 126.

un significativo interés en la comunidad internacional por la necesidad político criminal de sancionar a las empresas⁶⁴.

En este contexto, se sanciona la ley 27.401 de responsabilidad penal de las personas jurídicas, máxima expresión de una tendencia que de manera paulatina se ha venido imponiendo en las últimas décadas en la legislación nacional a partir de una serie de normas que, como se ha anticipado, prevén sanciones de naturaleza penal para las empresas involucradas en un catálogo de delitos, entre ellos, el fraude tributario y el lavado de dinero, que han sido materia de análisis en el presente trabajo. Por esa razón, dedicaremos unas breves líneas a la empresa como sujeto de imputación de los tipos penales examinados.

b. Criterios de atribución de responsabilidad penal de las empresas en los delitos tributarios y en el lavado de activos

En la actualidad, coexisten en la legislación comparada dos modelos claramente diferenciados de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas. Uno, denominado de la autorresponsabilidad o del déficit organizacional, desarrolla criterios de atribución directos a la propia empresa.

El presupuesto normativo sobre el que reposa el reproche es el déficit del deber de vigilancia o control por parte del órgano directivo. Así, la responsabilidad penal de la persona colectiva debe buscarse en la infracción de un deber específico de cuidado o vigilancia respecto de los ilícitos penales cometidos por sus dependientes⁶⁵.

A este modelo, se contraponen el de la responsabilidad indirecta, vicarial o de la heterorresponsabilidad, caracterizado por adjudicar a la persona jurídica el comportamiento de un tercero en la medida en que este último haya actuado dentro de la esfera de su actividad y en beneficio de la primera. En consecuencia, las compañías son responsables por los delitos cometidos por sus empleados bajo la doctrina legal *respondeat superior*⁶⁶.

Ahora bien, el art. 1 de la ley penal tributaria (conf. ley 27.430), castiga con pena de prisión al obligado tributario que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, evada total o parcial el pago de tributos al fisco. Si el obligado es una persona, la pena se aplica al director, gerente, síndico, administrador, etcétera. Si esos hechos delictivos se realizan con la intervención, en nombre o beneficio de una persona de existencia

⁶⁴ Sin embargo, debemos destacar que el legislador nacional escogió la vía penal, pues pudo haber optado por incluir el tópico en el ámbito del derecho administrativo sancionador, a la manera de países como Alemania, Italia y Colombia. Ver más sobre el tema en Cornejo Costas, Emilio, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria*, en Álvarez Echagüe, Juan M. - Sferco, José M. (dirs.), "Derecho penal tributario", Bs. As., Ad-Hoc, 2019, p. 669.

⁶⁵ Tiedeman, Klaus, *El derecho comparado en el desarrollo del derecho penal económico*, en Arroyo Zapatero, Luis - Nieto Martín, Adán (dirs.), "El derecho penal económico en la era del compliance", Valencia, Tirant lo Blanch, 2012, p. 38; citado por Aboso, *Responsabilidad penal de la empresa y corrupción pública*, p. 161.

⁶⁶ Pfister, María S. - Papa, Rodolfo G., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas privadas por actos de corrupción. Su tratamiento en el derecho argentino y comparado*, Bs. As., Erreius, 2019, p. 21.

ideal, el art. 13 de la ley especial citada prevé una serie de sanciones de naturaleza penal para esa persona jurídica.

El último párrafo del artículo citado agrega que, para graduar esas sanciones, los jueces deberán tener en cuenta, entre otros indicadores, el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, y la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes. Ello nos lleva a sostener, con Cornejo Costas⁶⁷, que la culpabilidad de la persona jurídica se fundamenta en el déficit en la gestión para controlar los riesgos penales. Sin embargo, algo debe quedar claro: una persona humana debe cometer el delito. El reproche recién se traslada a la organización cuando se demuestra que el delito fue posible por la ausencia de un debido control por parte de la empresa.

Compartimos con el autor citado que se le imputa a la persona jurídica una especie de comisión por omisión, encontrándose aquella en posición de garante de la evitación de riesgos penales.

El caso es el siguiente: un empleado, por ejemplo, el contador de una empresa, realiza la conducta típica prevista en el art. 1 de la ley penal tributaria y en el proceso penal se prueba que ello ha podido acontecer porque el programa de compliance adoptado por la compañía, no se adaptaba a la actividad desarrollada por ella, sino que se limitaba a reproducir un deficiente modelo genérico. Pues bien, aun cuando no haya sido posible dar con el paradero del empleado, verbigracia, por hallarse prófugo, la persona jurídica podrá ser condenada, siempre que las circunstancias del caso permitan establecer que el delito no podría haberse cometido sin la tolerancia de los órganos de la persona jurídica (conf. art. 6 de la ley 27.401 que establece como principio la independencia de las acciones). Por el contrario, si ha podido identificarse y someter a juicio a la persona física interviniente en el delito de evasión, las causas podrán tramitar conjuntamente conforme los criterios de unificación establecidos por los códigos procesales.

Por su parte, el art. 304 del Código Penal, castiga a las personas jurídicas por lavado de activos provenientes de un ilícito penal, cuando el hecho hubiere sido realizado en nombre, con la intervención o en beneficio de una persona jurídica. Para el caso valen los mismos criterios enunciados respecto del delito tributario. De hecho, dentro de las pautas orientativas para graduar las sanciones, con una redacción idéntica a la del último párrafo del art. 13 de la ley 27.430, el art. 304 penúltimo párrafo establece que los jueces deberán tener en cuenta a aquellos fines, el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, y la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes (personas físicas). En esta tesitura, podrá castigarse penalmente a la empresa por el deficiente control que ha ejercido sobre sus integrantes, y que ha posibilitado el lavado de dinero por parte del agente.

Como se advierte, para ambos delitos rigen idénticos criterios de imputación. Al admitirse en la legislación argentina el lavado de dinero proveniente de cualquier ilícito penal, como hemos visto en el desarrollo del presente trabajo, una persona jurídica autora del delito de evasión tributaria podrá configurar el “hecho precedente” del delito de lavado de activos, cometido por otra persona jurídica.

⁶⁷ Cornejo Costas, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria*, p. 675.

7. Breves conclusiones

Se advierte una tendencia global hacia la inclusión de los delitos fiscales como fuente del lavado de activos. Las recomendaciones del GAFI en este sentido han influido sobre las legislaciones locales. Si bien, como se ha señalado, sus disposiciones carecen de efecto vinculante respecto de los Estados suscribientes, la renuencia a ajustar las legislaciones internas a los estándares antilavado propuestos por dicho organismo, puede resultar sumamente perniciosa para las economías de los países díscolos, al desalentar la inversión extranjera.

Algunos Estados, como España y Perú, incluyen expresamente la cuota tributaria defraudada como objeto material del blanqueo de capitales. Otros lo hacen de manera genérica. Un ejemplo de esta tendencia se refleja en el caso de la legislación argentina; más precisamente, en la modificación al sistema antilavado del año 2000 (ley 25.246). Esta ley, amplía el ámbito de los delitos precedentes para incluir dentro de ellos a “cualquier tipo de delito”, dejando de lado la distinción entre el blanqueo de activos provenientes de tal o cual delito.

Por otra parte, sostenemos que los procesos criminales por la participación punible en el hecho precedente y en el lavado de activos pueden desarrollarse en forma consecutiva e independiente.

Para tener por configurado el delito de lavado de fuente tributaria, el intérprete deberá distinguir cuidadosamente entre la falta administrativa, consistente en la mera omisión de declarar los activos al fisco, de los delitos de evasión previstos en los arts. 1 y 2 del régimen penal tributario. Para ello, tendrá que echar mano del elemento subjetivo. Si hay ardid o engaño y se verifican los restantes elementos del tipo objetivo, incluida la condición objetiva de punibilidad, se tendrá por configurada la estafa tributaria. Establecer la diferente naturaleza de las infracciones es fundamental, pues el delito de lavado exige que los activos sometidos al proceso de blanqueo deriven del crimen, por lo cual no quedan abarcados los provenientes de faltas fiscales. Sin embargo, no debe perderse de vista que tanto el delito fuente como el final deben tener la potencialidad de dañar los respectivos bienes jurídicos tutelados. Ello se erige en un valladar para el poder punitivo del Estado.

© Editorial Astrea, 2020. Todos los derechos reservados.