

“Overcriminalization”: la defraudación tributaria como delito previo al lavado de activos y la responsabilidad penal de la persona jurídica*

Por Vicente Vásconez Merelo

1. Introducción

Es indiscutible que el ordenamiento jurídico argentino habilita la criminalización del lavado de activos teniendo como delito previo a la defraudación tributaria, así puede colegirse de las leyes 26.683 y 27.430; sin embargo, su aplicación sin más, dejaría mucho que desear sobre la actividad doctrinaria, pues precisamente la tarea de la doctrina consiste en destacar lo plausible y reprobar lo aberrante a miras de alcanzar un ordenamiento jurídico consistente. En este sentido, la obra que sigue pretende efectuar una crítica estrictamente sustantiva a la pretensión de criminalizar el delito de lavado de activos en donde haya precedido una defraudación tributaria, y para ello, será necesario destacar las principales características de estos dos tipos penales. Esta base teórica permitirá arribar a la conclusión de que lo correcto en términos dogmáticos debería ser la sola criminalización del delito precedente, esto es, la defraudación tributaria y no así el lavado de activos.

De igual forma, la criminalización del lavado de activos en base a una previa defraudación tributaria merece una crítica desde las teorías de la pena y los criterios político-criminales que llevaron al legislador a su prescripción, debido a que se advierte que dicha pretensión punitiva responde a un infundado criterio político-criminal de disuasión del crimen a través de la pena privativa de libertad, nada más decimonónico y carente de comprobación empírica. Finalmente, otro tema que se encuentra en boga y que tiene una vinculación estricta con el tema, es la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y si bien hoy ya no se tiene dudas de que efectivamente el ordenamiento jurídico acepta esta posibilidad, todavía resta mucha discusión sobre cuál es el criterio normativo de imputación penal que establece la ley.

2. El delito de lavado de activos

En el ordenamiento jurídico argentino se adoptó un cambio de paradigma para el delito de lavado de activos desde la entrada en vigencia de la ley 26.683, pues hasta ese momento, este delito únicamente podía ser criminalizado como una forma agravada de encubrimiento, lo cual impedía que se pueda criminalizar al mismo sujeto que había cometido el delito previo, es decir, el autolavado estaba vedado por la ley.

Ahora bien, previo a entrar al análisis del cambio de paradigma aludido, como primer punto es esencial poner sobre la escena todos los elementos y características constituyentes del tipo penal comprendido en el actual art. 303 del Cód. Penal, y para ello, por imperativo del principio de legalidad, será preciso comenzar con la exposición

* [Bibliografía recomendada.](#)

de los elementos de la norma positiva y solo de ahí en adelante continuar con un análisis particularizado de cada uno de ellos. Por tanto, el legislador argentino ha previsto lo siguiente: “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 (\$ 300.000), sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí”.

El artículo prescrito constituye la figura base del delito de lavado de activos, pues en los incisos siguientes de la ley puede constatarse ciertas circunstancias que agravan la responsabilidad penal. Pero bien, en primer lugar, sobre el tipo objetivo del art. 303 del Cód. Penal queda claro que estamos frente a un delito común, es decir, no se requiere de condiciones específicas en el sujeto activo para la configuración de la infracción. En segundo lugar, puede verse que el legislador trata de explicitar en la norma los verbos rectores penalmente relevantes, y en concreto, expone los siguientes: convertir, transferir, administrar, vender, gravar, disimular o poner en circulación de cualquier otro modo en el mercado, dinero o en general activos que provengan de actividades proscritas por el derecho penal.

Cabe advertir que la técnica utilizada por el legislador en la redacción del tipo penal no es del todo respetuosa del principio de máxima taxatividad, pues al prescribir el último “verbo rector”, esto es, el “poner en circulación de cualquier otro modo en el mercado”, se deja abierta la puerta para que se criminalice cualquier otra conducta tendiente a disfrazar los bienes mal habidos bajo una fachada de legalidad. De cualquier manera, la redacción dada al art. 303 del Cód. Penal constituye una técnica legislativa que se ha venido normalizando en razón de la vertiginosidad de los cambios en el mundo, y por ello, es absolutamente plausible que el legislador trate de abarcar todas las conductas posibles mediante una técnica que habilite la persecución de las nuevas formas de criminalidad.

Por otro lado, a todas luces puede verse que el elemento subjetivo del tipo penal de lavado de activos del art. 303 del Cód. Penal solo puede ser doloso, puesto que la ejecución de los verbos rectores requiere como mínimo tener conocimiento de que la conducta del sujeto intenta dar apariencia de licitud a bienes de origen ilícito. Dicho esto, y ante la posibilidad de que este tipo penal requiera de elementos subjetivos del tipo distintos al dolo para su configuración, Terragni arguye que efectivamente este es uno de esos casos, pues el autor de la infracción debe tener en mente como consecuencia posible que los bienes adquieran apariencia de licitud y aquello constituiría un elemento subjetivo adicional al dolo¹. Sin embargo, desde mi punto de vista, el hecho de que el autor se represente la consecuencia posible de que los bienes ilícitos adquieran apariencia de licitud, únicamente constituye un indicador de que el tipo penal de lavado de activos solo admite dolo directo. En suma, otro de los motivos por el que sería desacertado sostener que estamos frente a delito que requiere de elementos subjetivos del tipo distinto al dolo, es que el dolo del tipo penal del lavado de activos indefectiblemente tiene que abarcar tanto el conocimiento de que los bienes, dineros,

¹ Véase, Terragni, Marco A., *Tratado de derecho penal. Parte especial*, t. III, Bs. As., La Ley, 2012, p. 697.

activos en general provienen de un origen ilícito, como también el conocimiento de que la ejecución de los verbos rectores prescritos tienen como fin último dotarles de apariencia de legalidad a los bienes de origen ilícito.

Aclarado este punto, se debe observar que en la parte final del art. 303 existe un indicador de que es posible admitir una imputación por delito continuado, puesto que se plasma la idea de que la conducta tendiente a dotarle apariencia de legalidad a los bienes ilícitos pueda ser ejecutada en varios actos, y esto no sería un dato menor, pues a mi juicio tiene serias repercusiones para el estudio de los así llamados “amplificadores del tipo penal”, pues en tanto que delito continuado, bien puede admitirse cualquier tipo de participación aun cuando la ejecución inicial de la conducta haya concluido.

Con todo lo expuesto, ahora sí es factible resaltar el cambio de paradigma al que había aludido en el conato del capítulo. En este sentido, se debe recordar que el art. 278 del Cód. Penal que fue incorporado y modificado en su momento por la ley 26.087, preveía expresamente que el autor de lavado de activos no debía haber intervenido en la conducta ilícita previa que fundamentaba el blanqueo, y debido a ello, la doctrina llegaba a la conclusión de que no era una figura autónoma y, en consecuencia, debía ser imputada como una especie de encubrimiento agravado.

Al respecto, Creus y Buompadre sostenían que los activos del lavado provenientes del delito precedente “no son objetos típicos de lavado cuando la disimulación la lleva a cabo el autor o partícipe de aquel... Prácticamente es posible sostener que el lavado en la ley argentina opera como agravante (por su especificidad del encubrimiento)”². Sin embargo, todo esto cambió a raíz de la entrada en vigencia de la ley 26.683 que reformó el Código Penal, pues se eliminó aquel condicionamiento de haber participado en el delito previo que impedía configurar el lavado de activos. Por tanto, la interpretación más acertada es que a partir de la ley 26.683 debe entenderse al lavado de activos como un delito independiente o autónomo, lo cual trae como consecuencia que, si un sujeto comete una infracción patrimonial o cualquiera que tenga implícita un beneficio económico y los réditos obtenidos pretende introducirlos al sistema financiero con el objetivo de darles apariencia de legalidad, bien podría ser imputado por el delito precedente y también por el lavado de activos.

Sobre esto último, quizá podría criticarse que la doble imputación tendería a violar la garantía del *ne bis in idem*, puesto que parecería que se estaría criminalizando las consecuencias inexorables de la conducta previa, puesto que nadie roba, defrauda o evade el pago de tributos, con el propósito de guardar las ganancias debajo del colchón, sino que, el objetivo de todo criminal es beneficiarse del botín y la única forma de hacerlo sin correr riesgos de persecución es introducir el dinero “sucio” en el sistema financiero. No obstante, si bien la crítica expuesta es razonable y además será el criterio base al que me adheriré más adelante para proponer un tratamiento alternativo a la imputación del lavado de activos, desde mi punto de vista no se viola la garantía constitucional que prohíbe ser juzgado dos veces por la misma conducta, puesto que en un caso de esta naturaleza sí han existido dos conductas diferentes en tiempo y espacio.

² Véase, Creus, Carlos - Buompadre, Jorge E., *Derecho penal. Parte especial*, t. 2, 7ª ed., Bs. As., Astrea, 2010, p. 391.

Finalmente, hasta la entrada en vigencia de la ley 24.769, la doctrina sostenía que “los delitos que son base del lavado pueden ser de variada índole: contra la salud pública, contra la Administración, contra la propiedad, y aun contra las personas, en cuanto hayan producido bienes que puedan ser objeto de lavado”³; sin embargo, con la tipificación y sanción de los delitos tributarios es jurídicamente admisible efectuar una imputación en concurso entre el delito fiscal y el lavado de activos.

3. La defraudación tributaria: el delito de evasión simple

En tanto que es inabarcable analizar todas las infracciones del Régimen Penal Tributario, este capítulo tiene como propósito describir las características principales del delito de evasión simple previsto en el art. 1 de la ley 27.430, y con esto obtener el piso teórico necesario para efectuar una propuesta hermenéutica en el siguiente capítulo sobre el tratamiento que debería darse a la posible imputación del lavado de activos teniendo como delito previo a la evasión tributaria. En este sentido, el ordenamiento jurídico comprende a la evasión tributaria simple en los siguientes términos: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de pesos un millón quinientos mil (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión”.

Con este marco jurídico, resulta evidente que el contenido de la ilicitud del delito fiscal se constituye por la infracción en el deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos del Estado a través del pago de tributos⁴. Sin embargo, esta es una norma abstracta que debe ser concretada para cada caso en particular, y dicha concreción solo puede darse a través de la configuración de un hecho imponible que haga surgir en el individuo el cumplimiento del deber de pagar tributos.

Otro punto clave a destacar, es que, si bien la norma prevé la posibilidad de efectuar una evasión tributaria mediante acción y omisión, ninguna de estas modalidades sería configuradoras del delito cuando no hayan sido desplegadas con ardid o engaño tendiente a lograr la evasión. Dicho de otra manera, la simple omisión del pago no constituye una evasión tributaria simple, por lo que su configuración se encuentra supeditada a la ejecución de acciones u omisiones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otra modalidad de conducta puesta en marcha con ardid o engaño.

Además, es de suma importancia dilucidar si el ardid o el engaño desplegado por el obligado tributario requiere de cierto grado de sofisticación o su vez, es suficiente hasta con el más básico engaño para configurar el delito. En primer lugar, sobre

³ Puede estudiarse en, Creus - Buompadre, *Derecho penal. Parte especial*, p. 393.

⁴ Así lo entiende, Bacigalupo, Silvina, *Límites entre el ahorro fiscal y la defraudación punible: las actuaciones en “fraude a la ley tributaria”*, “Revista de Derecho penal, Derecho penal económico, Derecho Penal Tributario I”, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2007, p. 43.

el concepto de ardid y engaño, Creus tiene escrito que estos se refieren a la utilización de maniobras o artificios destinados a provocar un error en el interlocutor⁵, sea esta persona natural o jurídica (Agencia de recaudación tributaria). Hay que tomar en cuenta que ningún ardid o engaño puede ser catalogado como idóneo desde una perspectiva meramente abstracta y en tal circunstancia, será de vital importancia conocer contra quién va dirigido para poder determinar su eficacia.

En este caso, y al igual que en la generalidad de tipos penales que requieren la existencia de un ardid o engaño para la configuración del delito, es necesario que la actividad desplegada sea idónea, pues de lo contrario no podría justificarse que el Estado pretenda criminalizar conductas que ni siquiera ponen en peligro el bien jurídico protegido de cada caso en particular. En suma, tomando en consideración que el eventual sujeto pasivo en el delito de evasión tributaria es el fisco, el ardid y el engaño –dice Juan Ángel Oubiña– deberá tener la suficiente entidad como para alterar algunos de los aspectos de la obligación tributaria, pues solo con la ejecución de aquellos actos es posible modificar artificiosamente una situación económica y tributaria⁶.

Por su parte, el bien jurídico que se pretende proteger con la prescripción de este delito es la intangibilidad de la recaudación de los tributos⁷. Por tanto, solo cuando se compruebe un perjuicio en la recaudación tributaria del Estado estaría consumado el delito, lo cual significa que estamos frente a un delito de resultado que perfectamente admite tentativa. Finalmente, el elemento subjetivo que se exige para la configuración de la evasión tributaria tiene que ser de carácter doloso, esto es así, en razón de que ejecutar una maniobra ardidosa o engañosa necesariamente requiere conocimiento de la situación fáctica y todos los elementos que lo rodean, seguido de una voluntad o intención de cometer dicha conducta siempre que se tenga como válida la teoría de la voluntad del dolo⁸.

Respecto de los elementos que debe abarcar el aspecto cognoscitivo del dolo, y quizá este sea el punto neurálgico de la propuesta hermenéutica del capítulo que continúa, una interpretación restringida de este, únicamente abarcaría el conocimiento de que se está ejecutando una conducta tendiente a evadir el pago de tributos que legítimamente se debe al Estado, y de allí que todo lo que se ejecute después ya no sería abarcado por este dolo de evasión y consecuentemente, estaría plenamente justificado imputar otro delito diferente en el caso de que ese dinero defraudado sean introducido con posterioridad en el sistema financiero (este sería el caso de una imputación en concurso por lavado de activos teniendo como delito previo a la evasión tributaria simple). No obstante, una interpretación más amplia de ese dolo de evasión podría abarcar también las conductas que se ejecuten en lo venidero a raíz del dinero defraudado y esta es la idea que a continuación se desarrollará.

⁵ Véase, Creus - Buompadre, *Derecho penal. Parte especial*, p. 512.

⁶ Puede verse en, Oubiña, Juan Á., *Evasión: Artículos 1° y 2° de la Ley Penal tributaria 24.769*, "Revista de Derecho penal, Derecho penal económico, Derecho Penal Tributario I", Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2007, p. 286 y 287.

⁷ En ese sentido, véase, Chiara Díaz, Carlos A., *Ley penal tributaria y previsional. Bien jurídico tutelado. Los delitos de evasión simple y agravada, Eldial*, DC2FF, citado por Oubiña, *Evasión: Artículos 1° y 2° de la Ley Penal tributaria 24.769*, p. 293.

⁸ Sobre los elementos constitutivos del dolo, en el marco de la teoría de la voluntad, véase Welzel, Hans, *Derecho penal. Parte general*, trad. Carlos Fontán Balestra, Bs. As., Depalma, 1956, p. 73.

4. La evasión tributaria simple como delito previo al lavado de activos: estado actual de la doctrina y propuesta hermenéutica

El estado actual de la doctrina parece tener un importante consenso sobre la posibilidad de criminalizar en concurso el delito de lavado de activos cuando el dinero provenga de una defraudación tributaria. Esto se explica porque la norma lo prevé con una claridad que no es moneda de todos los días, lo cual resalta el elevado interés político criminal del legislador de sancionar aquellas conductas.

Es evidente que la inclusión del delito fiscal como delito previo al lavado de activos es una realidad legislativa y prácticamente está fuera de discusión. Así se colige tanto desde una mirada normativa, como también en la interpretación que hacen los máximos tribunales de cada país. Sin embargo, más allá del análisis político-criminal que puede hacerse sobre este tema y que será abordado en el próximo capítulo, estimo que todavía se ha tratado con cierta ligereza el análisis estrictamente dogmático de los delitos previos al lavado de activos, pues de las particularidades de cada uno de ellos puede llegarse a la conclusión que al criminalizar posteriormente el lavado de activos se estaría imputando una conducta que todavía se ve abarcada por el dolo del delito precedente. Veamos algunas situaciones:

- En un supuesto de estafa, si bien otras legislaciones exigen expresamente ánimo de lucro para su configuración, en la Argentina únicamente se exige, de entre otras cosas, que exista un daño patrimonial para el sujeto pasivo. Sin embargo, la naturaleza misma del delito de estafa que tiene una estricta finalidad económica, permite concluir que la persona que ejecute una infracción de este tipo tiene pensando en lo posterior disfrutar, manejar, intercambiar, introducir, comprar, vender, los réditos de su conducta delictiva⁹. Pues desde un empirismo lógico es insostenible decir que se comete un delito de estafa para no sacar provecho alguno. Entonces, la pregunta troncal sería: ¿Qué elementos debe constituir el tipo subjetivo del delito de estafa? Primero que nada, es evidente que el dolo del sujeto debe abarcar todos los elementos objetivos del tipo penal, so pena de incurrir en un error que podría restringir la posible imputación; ahora bien, cuando el texto legal prevé: “el que defraudare a otro”, resulta plausible sostener que aquel conocimiento de defraudar lleva implícito la posibilidad de disfrutar lo defraudado, y en tal circunstancia, criminalizar el lavado significaría perseguir al sujeto por la consecuencia última de la conducta delictiva precedente.

- En un supuesto de evasión tributaria simple la cuestión no varía sustancialmente, pues la criminalización del lavado de activos estaría fundándose en el fin último trazado por el sujeto que comete una defraudación tributaria, puesto que este no lo hace con el único fin de perjudicar las arcas del Estado (puede incluso no querer dañar a nadie) sino que, el dolo de evasión también trae implícito el objetivo de disponer libremente del dinero defraudado; en términos lógicos, no puede pensarse lo uno sin lo otro, es decir, no es posible imaginar una conducta defraudatoria sin el consiguiente

⁹ Es por ello que, si no hay ese ánimo o propósito patrimonial, no es posible la configuración de la estafa. Así también lo entiende Fontán Balestra, Carlos, *Derecho penal. Parte especial*, actualizado por Guillermo Ledesma, Bs. As., Abeledo Perrot, 1995, p. 482, quien emite el siguiente argumento: “así como el desconocimiento de la falsedad de ardid excluye el dolo, la falta de propósito de obtener un beneficio indebido supone la ausencia del elemento subjetivo de la figura. De tal suerte, el empleo de ardid o engaño con consciencia de la falsedad que lleva consigo, para el logro de un propósito sin significado patrimonial, también cae fuera del tipo penal de estafa”.

objetivo de gozar el dinero. Pienso que, a cualquier luz, son conductas ligadas y prácticamente inescindibles que no deberían tener una doble imputación.

Ahora bien, seguramente una propuesta de estas características podría recibir críticas desde varias perspectivas y por ello, en lo que sigue, trataré de dar una respuesta consistente para cada una de ellas. En primer lugar, podría criticarse que tanto ontológica como normativamente se ejecutan dos conductas y por ello es factible su doble criminalización (en concurso real); no obstante, aquello significaría extender un solo dolo para dos delitos, pues como ya se vio, el acto de defraudar lleva implícito el goce y disfrute de lo defraudado. Con esto no estoy diciendo que un mismo dolo no pueda comprender dos delitos, por ejemplo: bien podría suceder el caso de quien, con dolo de matar, en primer lugar, propina una paliza en el despoblado y luego al advertir el peligro de muerte no decide salvar al sujeto, aquí es claro que se ejecuta una conducta de actividad y otra omisiva; no obstante, un supuesto de esta naturaleza irremediablemente nos llevaría al estadio de la consunción. Pero el caso de la evasión tributaria simple ni siquiera puede ser imputado con un criterio consunción o peor aún de concurso, puesto que el resultado final de introducir el dinero defraudado en el sistema financiero, no es sino, la culminación del plan delictivo trazado.

En segundo lugar, también podría criticarse que el bien jurídico vulnerado en el delito de evasión tributaria y lavado de activos es diferente, y efectivamente así es, pero la infracción de varios bienes jurídicos no implica necesariamente que deba extenderse la imputación a dos o más delitos solo porque el resultado del primero de ellos trae implícito la afectación de otro interés jurídicamente reconocido. Así, por ejemplo, cuando un sujeto planifica violar a una mujer y para ello, en primer lugar, la priva de su libertad y en segundo lugar la accede carnalmente, no se le imputa el delito de secuestro en concurso con el de violación, pues el resultado final del delito de violación traía implícito la vulneración de otro bien jurídico, como lo es la libertad ambulatoria. Consecuentemente, si en estos casos no se criminaliza dos veces al individuo por haber menoscabado dos bienes jurídicos, con el mismo razonamiento no habría fundamento para imputarle al evasor tributario también el lavado de activos, salvo que el principio de igualdad conquistado en el siglo de las luces ya no tenga validez alguna.

En tercer lugar, otra crítica podría ir direccionada a satisfacer criterios político-criminales, sin embargo, como ya se dijo, la imperiosa necesidad del legislador por conseguir una doble imputación se analizará con mayor profundidad en el capítulo siguiente de la presente obra. Hasta aquí, es preciso concluir que a pesar de que la doctrina dominante, las decisiones judiciales, y el ordenamiento jurídico parecen inclinarse por la factible criminalización del lavado de activos teniendo como delito previo a la defraudación tributaria, a mi juicio, no solo que esto es dogmáticamente errado, sino que, también constituye un exacerbado ejercicio del poder punitivo del Estado. Pero lo más grave de todo esto, es la extendida legitimación que hace la doctrina a esta práctica, por lo que parece haberse olvidado que el norte de nuestra tarea no consiste en legitimar, sino en contener¹⁰ el vendaval punitivo que tarde o temprano alcanzará a todos los ciudadanos.

¹⁰ Así lo defienden fervorosamente, Zaffaroni, Eugenio R. - Alagia, Alejandro - Slokar, Alejandro, *Derecho penal. Parte general*, 2ª ed., Bs. As., Ediar, 2002, p. 96 y 174, al indicar lo siguiente: “La circunstancia de tener por función la contención de un poder, no puede menos que dotarlo de algunas

5. La necesidad político-criminal de disuadir el crimen fiscal

Llegado a este punto, es conveniente rememorar las sabias palabras del profesor Franz Von Liszt cuando decía que la dogmática jurídico penal debe ser la barrera infranqueable de la política criminal, pues entendía que las decisiones legislativas generalmente iban a estar condicionadas por intereses egoístas y arbitrarios, ya sea del mismo pueblo o de los sectores hegemónicos de la sociedad.

No obstante, este paradigma fue dejado de lado con el tiempo e incluso se instauró un sistema basado estrictamente en los criterios político-criminales que adopte el legislador¹¹. Con esto no quiero decir que el modelo sistemático que tiene su noción central en parámetros político-criminales resulte equívoco y mucho menos irracional, puesto que aplicado de una manera correcta ofrece un sistema consecuente con los derechos humanos y necesidades de un derecho penal mínimo.

Ahora bien, el riesgo de adoptar este modelo en donde la dogmática y la política criminal van de la mano, es que en caso de que el legislador opte por decisiones irracionales, la dogmática se verá restringida en gran medida en su potestad de contención del poder punitivo. Lastimosamente, la política criminal en épocas de posmodernidad está direccionada a restringir al máximo la libertad de los ciudadanos¹², y cuando la cuestión se pone complicada debido a elementos fácticos o normativos que impiden continuar expandiendo el poder punitivo, se abre el cajón de sastre para sacar figuras como la asociación ilícita o más recientemente el delito de lavado de activos.

En este sentido, para los supuestos en donde se pretende criminalizar el lavado de activos teniendo como delito previo a la defraudación tributaria, es posible observar una serie de conflictos que requieren ser analizados en esta sección.

particularidades. El poder que debe contener es el punitivo, que es ejercido por autoridad pública, sea que lo ejecuten las propias agencias ejecutivas o administrativas del Estado o que éstas otorguen protección pública a quienes lo ejecutan. El saber del derecho penal abarca esos actos verticales del poder para proyectar en forma sistemática las decisiones de los operadores de las agencias jurídicas, que recorten su intensidad y extensión, eliminando o evitando los de mayor irracionalidad". Además, los profesores advierten que: "El derecho penal construye una teoría de la coerción que tiene por objeto contener el poder punitivo en el momento declarativo (la individualización judicial)".

¹¹ Al respecto, Roxin argumenta lo siguiente: "En resumen, puede afirmarse que: mi teoría del delito se diferencia de las anteriores épocas del desarrollo del sistema, especialmente en que la sistematización no se sigue de criterios ontológicos (causalidad o finalidad), sino de los fines político-criminalmente determinados y que desde esta perspectiva, el injusto se amplía mediante la teoría de la imputación objetiva, como la culpabilidad lo hace mediante la introducción de necesidades preventivas de castigo hasta derivar en una teoría de la responsabilidad". Puede verse en, Roxin, Claus, *El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania*, Barcelona, InDret, 2012, p. 12.

¹² Al respecto, el profesor Hassemer advierte que desde los años setenta del siglo pasado se ha producido una agravación de la política criminal y que estas de ninguna manera han sido implementadas contra la voluntad de la población, sino que por el contrario han contado con esperanzas positivas y la aprobación de los ciudadanos en general. Todo esto ha detonado, dice Hassemer, en que las reformas del derecho penal se hayan caracterizado por la introducción de nuevos tipos penales sobre todo en el derecho penal ambiental y en el derecho penal económico, por supuesto que aquello también ha derivado en una agravación de las penas. Todo esto puede verse en, Hassemer, Winfried, *El derecho penal en los tiempos de las modernas formas de criminalidad*, en "Criminalidad, evolución del derecho penal y crítica al derecho penal en la actualidad", Bs. As., Del Puerto, p. 15 y 16.

Veamos:

- ¿Estamos frente a un caso de derecho penal del enemigo?
- ¿El criterio de prevención general es suficiente para legitimar la criminalización de cualquier conducta?
- ¿El contexto socio-económico puede legitimar una persecución penal ilimitada?

Respecto del primer punto, esto es, a la pregunta de si el derecho penal del enemigo está siendo aplicado en el contexto jurídico argentino para los casos de persecución del lavado de activos con delito previo de evasión fiscal simple, lo más conveniente es iniciar con una cita textual del profesor Hassemer, pues aquello nos dará el puntapié inicial, veamos: “Desde que puedo observar a mi entorno punitivo con ojos abiertos, he constatado que nunca antes había visto tanta predisposición sobreentendida, por no decir ganas, de punir como hoy en día. No es la pena la que más en estos días requiere de análisis y justificación, sino más bien el porqué de ella y su crítica”¹³.

La predisposición a la criminalización a la que hace referencia el profesor alemán bien puede correlacionarse con la tesis del derecho penal del enemigo que planteó hace ya algunos años Günther Jakobs, o su vez, con una reformulación más reciente en la crítica que Silva Sánchez hace de un derecho penal de tercera velocidad.

El derecho penal de un Estado democrático se caracteriza por el respeto a las libertades y demás derechos de sus ciudadanos, en estos derechos convergen además un sinnúmero de garantías que nos están dadas por la Constitución Nacional, tales como: la igualdad ante la ley, la proporcionalidad, legalidad, la humanidad de las penas, la última ratio del derecho penal, entre otras. Ahora bien, se contrapone al derecho penal del “ciudadano”, el derecho penal del “enemigo”, en donde se justifica un tratamiento diferencial más gravoso a los hombres aduciendo que “quien continuamente se comporta como satán, al menos no podrá ser tratado como persona en derecho en lo que se refiere a la confianza de que cumplirá con sus deberes”¹⁴.

Por consiguiente, las garantías que se le reconocen al ciudadano podrán ser suspendidas o revocadas a quienes se considere enemigo, y serán enemigos los individuos que no ofrezcan una garantía cognitiva de que adecuarán su conducta conforme a los parámetros marcados por la ley; por tanto, el continuo alejamiento del derecho es lo que determina dicha catalogación y trato diferencial más gravoso.

Con este marco, cabe preguntarse si la proliferación de tipos penales y disminución en las garantías constitucionales durante la criminalización para ciertos delitos, constituye una puesta en escena del derecho penal del enemigo. En el caso sub examine en donde se analiza la criminalización del delito de lavado de activos con defraudación tributaria previa, en la misma línea con lo aseverado en el capítulo III de esta obra, es claro que ciertos principios del derecho penal se han visto menoscabado por

¹³ Véase, Hassemer, Winfried, *Gründe und Grenzen des Strafens*, en Thomas Vormbaum (ed.), “Jahrbuch der juristischen Zeitgeschichte”, t. 2, Nomos, Baden-Baden, 2001, p. 458 a 484, citado en Sack, Frits, *Economización del ámbito de la criminalidad y su control*, en “Criminalidad, evolución del derecho penal y crítica al derecho penal en la actualidad”, Bs. As., Del Puerto, 2009, p. 311.

¹⁴ Véase, Jakobs, Günther, *Staatliche Strafe*, p. 41, citado por: Ambos, Kai, “Derecho penal del enemigo”, trad. Carlos Gómez Jara Díez y Miguel Lamadrid, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007, p. 15 y siguientes.

la incesante voluntad del legislador de sancionar hasta las consecuencias lógicas que se derivan de una conducta. En suma, parece haber una seria tentativa por parte del legislador de convertir a todos los ciudadanos económicamente activos en enemigos y basta alzar la mirada a la desmedida criminalización de los delitos tributarios para comprobar esta premisa.

Por su parte, Silva Sánchez identifica que el derecho penal moderno opera bajo una suerte de tres velocidades. La primera de ellas, dice el autor, debe ser entendida como la criminalización de conductas que según el tipo penal comprenden una consecuencia jurídica de pena privativa de libertad, en estos casos, en tanto que la libertad de los individuos es un valor fundamental de la sociedad, se deberá procurar que las garantías constitucionales aplicables al derecho penal, principios procesales, político-criminales y criterios de imputación se respeten con total rigurosidad¹⁵.

Asimismo, el profesor de Pompeu Fabra advierte que puede darse casos en donde los tipos penales no prevean penas restrictivas de la libertad, por lo que allí bien podría flexibilizarse las garantías debido a la menor intensidad de la sanción. A esta situación se la denomina derecho penal de segunda velocidad. Finalmente, también puede darse el caso en que la consecuencia jurídica siga siendo restrictiva de la libertad y asimismo las garantías para el ciudadano se vean flexibilizadas, y a esto es lo que se denomina derecho penal de tercera velocidad¹⁶.

Resalta a la vista con gran facilidad que la tercera velocidad del derecho penal se encuentra operando desde hace tiempo, y en el derecho penal económico es en donde mejor se advierte esta situación. Por tanto, luego de toda la crítica efectuada a la criminalización del lavado de activos con delito previo de evasión fiscal, es un hecho comprobado y me resulta especialmente problemático que se esté dando una amplitud desmedida a la punibilidad en estos casos.

Sobre la segunda cuestión, esto es, que la idea de prevención general de la pena constituya un fundamento suficiente para legitimar una *overpunishment* (incremento de penas) o una *overcriminalization* (el alcance del derecho penal hacia ámbitos que no debería llegar), aquello constituiría un argumento por demás peligroso para el Estado de derecho, pues a razón de una mayor disuasión del crimen o una reafirmación de la confianza en la norma, el poder punitivo no encontraría ningún límite. Además, y no es un dato menor, cuando hablamos de prevención general estamos refiriéndonos a una supuesta consecuencia de la pena que hasta el momento no ha recibido comprobación empírica, puesto que si sería cierto que la pena hace lo que dice que hace, no habría un incremento en la tasa delictiva y mucho menos reincidencia.

Así pues, cuando el legislador sanciona un nuevo tipo penal y agrava las penas, o en su caso le dota de mayor amplitud a los tipos penales existentes, no está claro si se pretende con ello reafirmar la confianza de la sociedad en que el sistema normativo está vigente o si por el contrario se pretende intimidar a los hombres para que no

¹⁵ Véase, Silva Sánchez, Jesús M., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del artículo 129 del Código Penal español*, p. 183.

¹⁶ Silva Sánchez, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del artículo 129 del Código Penal español*.

cometan delitos. Una y otra son muy diferentes y responden a una construcción que dista mucho en el tiempo. Veamos.

Antiguamente, en el siglo XIX el profesor alemán Feuerbach desde un punto de partida contractualista sostenía que siendo el principal objetivo del Estado la creación de condiciones jurídicas para la coexistencia de los ciudadanos, irremediablemente se tendrá que acudir a medios coercitivos para lograr tal cometido¹⁷. Es por ello que, según Donna, la prevención general negativa tiene como finalidad la intimidación de los ciudadanos que posiblemente quebranten alguna norma, además, persigue la aplicación efectiva de la sanción legal, puesto que, de no ser así, no habría tal intimidación¹⁸. Por otro lado, un sector importante de la doctrina sentó las bases de lo que supondría ser una teoría de la prevención general positiva, Rusconi por ejemplo, sostiene que su ideación debe ser atribuida al profesor Jakobs quién coloca al derecho como instrumento de estabilización social¹⁹. En suma, el eje central de esta teoría es que la pena tiene una función de ratificación y aseguramiento de la validez normativa sin la cual se quebrantaría el normal desarrollo de la vida social²⁰.

Dicho esto, parece sumamente claro que el legislador no tiene la menor intención de asegurar el normal desarrollo de la vida en sociedad, puesto que, si dotarle de mayor amplitud a un tipo penal lograría ese efecto, el contexto punitivo en el que vivimos nos aseguraría una vida armoniosa muy parecida a lo que un religioso llamaría “el paraíso”. Como es evidente, no vivimos en ningún paraíso ni nada que se le parezca, pues los índices de criminalidad suben como la espuma y, en consecuencia, sería falaz el argumento de que una mayor criminalización disuade al resto de ciudadanos.

Además, es muy criticable la tendencia a no justificar los actos del poder público, pues si bien en la publicación de las normas se establecen las razones que empujan a sancionarlas, ninguna de ellas suele superar un estándar de razonabilidad y mucho menos de legitimidad. Las normas no se justifican por sí solas, pues aquello solo sería posible en un sistema de democracia deliberativa en donde sean los propios ciudadanos que discutan hasta las últimas consecuencias los efectos de una norma jurídica, allí si serían legítimas con su sola promulgación en tanto que superarían exitosamente el filtro de discusión entre ciudadanos libres e iguales. Por otro lado, en un sistema democrático meramente participativo, el estándar de legitimación de las normas debe ser altísimo, es decir, su sola publicación no alcanza para justificarlas.

Para finalizar, ¿es posible sostener que el contexto socio-económico y político permite legislar cualquier cosa? La respuesta desde luego tiene que ser negativa, pero no es un argumento que pueda argüirse a la ligera, puesto que las normas necesariamente tienen que estar encaminadas a regular las particularidades de cada sociedad, y por ello, tampoco se puede ser ciego a las cuestiones económicas, sociales y políticas que se atraviese.

Sin embargo, a pesar de lo acertado de este argumento, el conflicto radica en la elección de los medios para hacer frente a las problemáticas, y siempre es bueno

¹⁷ Feuerbach, Anselm Von, *Tratado de derecho penal común vigente en Alemania*, Bs. As., Hammurabi, 1989, p. 8.

¹⁸ Donna, Edgardo, *Derecho penal. Parte general*, t. I, Santa fe, Rubinzal Culzoni, 2006, p. 285.

¹⁹ Rusconi, Maximiliano, *Derecho penal. Parte general*, 3ª ed., Bs. As., Ad-hoc, 2016, p. 74.

²⁰ Rusconi, *Derecho penal. Parte general*.

recordar que previo a la regulación de ciertas conductas en el ámbito del derecho penal, existen otras ramas de derecho capaces de ofrecer soluciones alternativas a las supuestas urgencias sociales que van apareciendo. Echar mano del poder punitivo no ha resuelto ningún conflicto en el país, pese a ello, para los políticos constituye un arma electoral muy poderosa cuando se la presenta como una panacea para todos los males.

En el caso que nos ocupa, la criminalización del lavado de activos teniendo como delito previo a la defraudación tributaria no pasaría de ninguna manera un examen de razonabilidad, mucho menos de legitimidad, pues como se vio en el desarrollo del capítulo tercero, no es más que una errónea y extensiva interpretación de los conceptos del derecho penal para llevar a sus máximas consecuencias la criminalización del delito fiscal.

6. Modelos de imputación penal a la persona jurídica

Había arribado a la conclusión en el capítulo IV de que lo más acertado en términos dogmáticos es que se criminalice únicamente el delito de evasión tributaria, aun cuando después el autor haya introducido ese rédito en el sistema financiero. En línea con ese razonamiento, y en tanto que las personas jurídicas también son obligados tributarios, este capítulo tiene como finalidad traer a colación los criterios de imputación penal que se maneja en la doctrina y se plasma en la ley para los supuestos en que una empresa cometa el delito de evasión tributaria simple.

De esta manera, el art. 13 de la ley 27.430 prescribe lo siguiente: Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente.

Por tanto, queda claro que el ordenamiento jurídico argentino prevé expresamente no solo la responsabilidad de los directivos y representantes de la persona jurídica, sino también de la misma persona ideal. No obstante, en este punto ya podría efectuarse la primera crítica, pues parecería problemático a prima facie pretender criminalizar al sujeto de carne y hueso cuando es la persona ideal sobre la que recae el hecho imponible, es decir, la obligada en términos tributarios es la persona jurídica.

En esta inteligencia, al parecer el legislador ha advertido que, si bien el responsable tributario es una persona ideal, en términos político-criminales no es conveniente inobservar los deberes especiales que recaen sobre los sujetos de carne y hueso que están encargados de velar por el cumplimiento de las obligaciones de las empresas. Por tanto, desde una conjetura lógica de la cual se puede afirmar que la

persona natural no es el obligado tributario, el fundamento de su responsabilidad penal radicaría en la infracción de un deber extrapenal.

Esto nos lleva a replantearnos las viejas fórmulas de imputación, pues en estos casos no estaríamos frente a los delitos tradicionales en donde el fundamento de la autoría se asentaba en el dominio del hecho del sujeto activo, sino que, la autoría del sujeto individual se fundamentaría –como ya se planteó– en una infracción del deber.

Sobre los delitos de infracción de deber, Roxin parte reconociendo la dificultad de la teoría del dominio del hecho para fundamentar la autoría en los delitos especiales, y por ello propone que lo siguiente: “Más bien, el elemento que para nosotros decide la autoría constituye una infracción a un deber extrapenal que no se extiende necesariamente a todos los implicados en el delito, pero que es necesaria para la realización del tipo”²¹.

Y, sobre el fundamento de la responsabilidad penal de la persona jurídica debe advertirse que este sí se basa en el incumplimiento de las obligaciones tributarias que le correspondían como sujeto obligado. No obstante, aquí ya puede evidenciarse ciertos inconvenientes en cuanto a su imputación, debido a que todavía no queda claro si el legislador argentino optó por un modelo de imputación vicarial (transferencia de responsabilidad) o uno por déficit de organización (responsabilidad por el hecho propio), y es aquello lo que se tratará dilucidar en lo que resta del capítulo.

Como breve referencia al pasado, lejos han quedado los cuestionamientos que provenían desde las plumas finalistas ortodoxas sobre que es imposible que se criminalice a la persona jurídica por carecer esta de capacidad de acción y culpabilidad, o a su vez porque las finalidades de la pena no podían ser adecuadas a la naturaleza misma de la persona ideal²². Para el día de hoy, en la doctrina y jurisprudencia existe consenso sobre la posibilidad de criminalizar a las personas jurídicas; no obstante, en lo que no hay consenso es en el modelo de imputación, pues la doctrina ha sido muy crítica respecto de los dos modelos dominantes en la actualidad.

Por un lado, la teoría vicarial o también conocida como “transferencia de responsabilidad”, halla sus bases en la atribución de responsabilidad penal que se le hace

²¹ Véase, Roxin, Claus, *Autoría y dominio del hecho en el derecho penal*, 7ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 387; coadyuva con ese razonamiento, Bacigalupo, Silvina, *Autoría y participación en delitos de infracción de deber*, Barcelona, Marcial Pons, 2007, p. 15, al decir que: “La teoría de los delitos de infracción de deber –surgida como complemento necesario de la teoría del dominio del hecho– es válida para la explicación dogmática de las reglas de la autoría y participación de ciertos tipos penales en el derecho español vigente”.

²² Así lo expuso Eugenio Zaffaroni en su fallo en disidencia en el caso “Fly Machine”, *Fallos*, 305:246, en donde descartó la responsabilidad penal de las personas jurídicas argumentando de la siguiente manera: “Que más allá de lo que pueda establecerse en ciertas leyes de naturaleza penal, el requerimiento de conducta humana como presupuesto sistemático para la construcción del concepto de delito responde a una mínima exigencia de racionalidad republicana dentro del método dogmático jurídico-penal y su definición se halla condicionada por los contenidos que surgen de ciertos postulados de jerarquía constitucional, entre los cuales se destaca el *nullum crimen sine conducta*”. Se dijo además: “Que, en síntesis, la operatividad de la máxima constitucional *nulla injuria sine actione* impone la delimitación del concepto jurídico-penal de conducta, sobre la base de un hacer u omitir que reconocería como único sujeto activo al ser humano, respecto del cual puede reaccionar el Estado con las penas legalmente previstas, excluyendo por ende a las personas jurídicas de acuerdo con el principio *societas delinquere non potest* (o *universitas delinquere nequit*); el cual salva además los irrenunciables principios de culpabilidad y personalidad de la pena”.

a la empresa en razón de los actos ejecutados por las personas naturales que estaban a su administración, por ello, se ha criticado fortísimamente que esto significaría atribuir responsabilidad objetiva a la persona jurídica y aquello se encuentra proscrito por la Constitución Nacional. Sobre la teoría vicarial, Jesús María Silva Sánchez tiene dicho que “el modelo de responsabilidad por atribución a la persona jurídica presupone la comisión de un hecho delictivo completo por una de las personas físicas integradas en su seno, normalmente por alguna de las que integran sus órganos o la representan”²³. En consecuencia, desde la teoría vicarial de imputación, únicamente sería responsable la persona jurídica cuando el acto delictivo se haya cometido en su beneficio y además haya sido ejecutado por miembros que ejercían actividades de administración.

Por otro lado, la teoría de responsabilidad por el hecho propio caracterizada principalmente por el déficit de organización como así fue propuesto por el recordado profesor alemán Claus Tiedeman, funciona bajo el razonamiento de que el fundamento de la responsabilidad penal de la persona jurídica ya no proviene de la transferencia de culpabilidad del individuo de carne y hueso, sino que, proviene del propio defecto de organización de la persona jurídica y aquello evidencia un alto desinterés de cumplir con los deberes jurídicos impuestos por el derecho²⁴. De ahí que, para esta teoría adoptar un programa de cumplimiento (*compliance*), denota que la persona ideal ha hecho todos los esfuerzos necesarios para prevenir o detectar posibles crímenes en su esfera de organización y por ello es legítimo que se la premie con una merma en la responsabilidad o hasta con una eximición de ella²⁵.

Sin embargo, la tesis de responsabilidad por el hecho propio tampoco escapa de críticas, debido a que de ninguna manera se resuelve la objeción de que la responsabilidad de la persona jurídica es transferida por la culpabilidad de las personas naturales, pues como es evidente, es la misma desidia de las personas naturales en no constituir un programa de cumplimiento lo que fundamentaría la responsabilidad de la persona ideal. En idéntico sentido se ha pronunciado Silva Sánchez, al decir que no “está claro que pueda hablarse de que tal vulneración es un hecho de la propia persona jurídica. Más bien, podría decirse, que será un hecho de los órganos encargados de la vigilancia o coordinación del desarrollo de actividades de la empresa”²⁶, por lo que el profesor español arriba a la conclusión de que el intento de configurar un modelo de responsabilidad por el hecho propio acabaría nuevamente en la imputación de un hecho ajeno.

²³ Véase, Silva Sánchez, Jesús M., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del artículo 129 del Código Penal español*, en “La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes”, Mendoza, Ediciones Jurídicas Cuyo, 2004, p. 114.

²⁴ Con el mismo razonamiento, véase, Nieto Martín, Adán, *Problemas fundamentales del cumplimiento normativo en el derecho penal*, en “Compliance y teoría del derecho penal”, Madrid, Marcial Pons, 2013, p. 21, en donde se argumenta que “contar con una organización defectuosa o no virtuosa constituye el núcleo de su responsabilidad o culpabilidad”.

²⁵ De igual forma, Nieto Martín sostiene que “en este caso, la criminal *compliance* penal debiera entenderse como una norma penal en blanco. Allí donde se cumple con el derecho administrativo debe considerarse que no hay un ilícito penal. El carácter de última ratio del derecho penal y el principio de unidad del ordenamiento jurídico avalan esta tesis” (*Problemas fundamentales del cumplimiento normativo en el derecho penal*, p. 29).

²⁶ Véase, Silva Sánchez, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del artículo 129 del Código Penal español*, p. 119.

Con este marco, sin pretender dar una solución en esta modesta obra monográfica, estimo que todavía no se ha dado una respuesta convincente a las objeciones de incapacidad de acción y culpabilidad que tanto criticaba la doctrina finalista, puesto que el hecho de que el ordenamiento jurídico reconozca expresamente la responsabilidad de los entes colectivos, no libera de la obligación a la doctrina y jurisprudencia de encontrar los fundamentos lógicos que permitan justificar una imputación.

Dicho esto, todavía queda por tomar una postura sobre el modelo de imputación por el que optó el legislador argentino en la ley 27.430, y siendo absolutamente sincero podría decir que aquello todavía me resulta incierto. Esto es así, en razón de que la norma se refiere a dos supuestos: el primero, a los casos en lo que se actúe en nombre de la persona jurídica o esta coadyuve en la intervención, y el segundo, cuando se produzca el beneficio de esta persona jurídica. Si se parte de una interpretación estrictamente literal de la norma, se debe observar que la separación de las dos ideas en el art. 13 mediante la conjunción disyuntiva “o” y que además de ello se utilice una “coma”, parecería significar que le resultaba de especial interés al legislador acentuar una diferencia entre los dos supuestos.

Y ya habíamos visto que, siguiendo la teoría vicarial únicamente podría responsabilizarse a la persona jurídica cuando esta haya sido beneficiada por el crimen cometido —en este caso la evasión tributaria simple—, pues de no ser así, a lo sumo podría criminalizarse a sus directivos o administradores. Por tanto, el segundo requisito aludido parecería ir en consonancia con la teoría vicarial. No obstante, respecto del primer requisito, esto es, que se actúe en nombre o con la intervención de la persona jurídica, aquí si bien se prevé que la persona natural actúa por la persona jurídica, no se establece que necesariamente el ente ideal deba beneficiarse del crimen cometido, por lo que no podría encuadrarse en los requerimientos de la teoría de vicarial; y sobre actuar con la intervención de la persona jurídica, la incertidumbre crece debido a que este requisito no se excluye de las exigencias de la teoría por responsabilidad del hecho propio, puesto que realmente lo que sucedería en este caso es que la persona jurídica coadyuvaría en la evasión fiscal gracias a su déficit organizacional. Entonces, luego de lo último, ¿Esto significaría que el modelo de imputación sería la teoría de la responsabilidad por el hecho propio?, pues parecería que sí, debido a que la consecuencia de una errónea organización empresarial es la que posibilitaría el surgimiento de una criminalidad en el seno de la persona ideal, por lo que de ello se desprendería tácitamente la verdadera inclinación del legislador por esta teoría.

Para concluir, resulta indiscutible que la responsabilidad penal de las personas jurídicas se encuentra prevista y reconocida por el ordenamiento jurídico argentino, pero aquello no significa que se haya alcanzado un grado satisfactorio de fundamentación en lo concerniente a las objeciones de incapacidad de acción y culpabilidad; de igual forma, queda muy oscuro el tema del modelo de imputación penal que sigue la ley 27.430, por lo que bien podría decirse que de momento estamos frente a un modelo híbrido o mixto²⁷.

²⁷ Así también lo entienden Carrió, Alejandro - Reussi, Maximiliano, *La responsabilidad penal de la persona jurídica. Una norma fundamental que deja más dudas que certezas*, en “Compliance, anticorrupción y responsabilidad penal empresarial”, Bs. As., La Ley, 2018, p. 40, 41 y 42. En esta obra los autores advierten que tanto la ley 27.401 referida a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en delitos de corrupción, como también los artículos de la ley penal tributaria y el art. 304 del Código

7. Conclusiones

- El delito de lavado de activos requiere de dolo directo para su configuración y por su naturaleza la ejecución puede sostenerse en el tiempo constituyendo así una infracción continuada. Además, es un delito común debido a que no se requiere de condiciones específicas en el sujeto activo de la infracción y los verbos rectores que tipifica la ley son los siguientes: convertir, transferir, administrar, vender, gravar, disimular o poner en circulación de cualquier otro modo en el mercado, dinero o en general activos que hayan provenido de actividades ilícitas.

- Respecto del delito de evasión tributaria simple, su contenido de ilicitud se constituye por la infracción en el deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos del Estado a través del pago de tributos. Este delito puede configurarse mediante acción u omisión siempre que hayan mediado declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o se utilice cualquier otra modalidad con ardid o engaño. El bien jurídico que se pretende proteger es la intangibilidad de la recaudación de los tributos, por lo que deberá recibir un tratamiento de delito de resultado.

- El delito de lavado de activos sufrió un cambio de paradigma a partir de la entrada en vigencia de la ley 26.683, pues aquello significó que este delito pase de ser un mero encubrimiento agravado a una figura autónoma que podría tener como delito precedente una gama muy extensa de ilícitos penales. En este sentido, a partir de la ley 24.769 se abrió aún más el abanico para que figuras jurídicas de connotación económica puedan ser tomadas en cuenta como infracciones fundantes para la criminalización del lavado de activos. Por tanto, al menos en el plano legislativo es indiscutible que el delito de lavado con infracción tributaria previa puede ser objeto de persecución penal.

- El dolo del delito de evasión tributaria simple abarca el venidero goce y disfrute de los dineros que no fueron entregados al fisco. Dicho goce y disfrute únicamente puede ejecutarse a través del ingreso de aquel dinero en el sistema financiero, por lo que su criminalización como supuesto delito de lavado de activos no es más que una interpretación exacerbada del delito previo.

- Sobre la flexibilidad en las garantías constitucionales, normas procesales, criterios políticos-criminales y criterios de imputación penal, no son otra cosa que aplicar un derecho penal del enemigo a la Jakobs o uno de tercera velocidad a la Silva Sánchez. Esto significa un gran peligro para el Estado de derecho y consecuentemente para los ciudadanos que habitamos en él.

- Finalmente, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas, hoy está fuera de discusión que aquella posibilidad está prevista en el ordenamiento jurídico argentino; sin embargo, restan muchas dudas sobre el modelo de imputación por el que se ha decantado el legislador, pues como se vio, no queda claro si la imputación deberá hacerse por el hecho propio (déficit de organización) o si por el contrario, el modelo adoptado es la responsabilidad por el hecho ajeno (transferencia de

Penal, no dejan claro cuál es el modelo de imputación a la persona jurídica, pero sí logran identificar que “no es plenamente autónomo ni vicarial. Se trata de un modelo mixto que presenta sus particularidades y problemáticas”.



responsabilidad o vicarial). Por tanto, hasta el momento lo más prudente es concluir que estamos frente a un modelo mixto.

© Editorial Astrea, 2021. Todos los derechos reservados.

