



Fidel Nicolás
Mendoza
Llamacponcca

Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca (2017), tesis enviada sustentando la Tesis Doctoral sobre el "Tipo base del delito de lavado de activos en el Perú: análisis comparativo con el Derecho penal español", otorgado con la máxima calificación de «Sobresaliente con laude» por unanimidad. Es Magister en Derecho Penal por la misma casa de estudios (2012), becario de posgrado en el Seminario de Derecho Penal de la Universidad de Friburgo (Suiza, 2010 - 2011) por la instrucción para «Dr. rer. jur.», bajo la dirección de Prof. Dr. Dr. h.c. mult. José Hurtado Pozo. Es abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (2009). Ha seguido cursos especializados sobre «Lucha contra la delincuencia transnacional (Ghebra), Blanqueo de capitales (Salamanka-Madrid) y Criminalidad organizada transnacional (Sevilla)».

Es profesor de Derecho Penal Empresarial en la Maestría en Derecho de Empresa de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC) y docente principal de la Academia de la Magistratura (AMAG), es Consultor contratado por la Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (Cooperación Alemana al Desarrollo (GIZ-Perú)) y colabora en diversas instituciones públicas y privadas.

Es autor del libro doctoral "El delito de lavado de activos: aspectos sustantivos y procesales de tipo base como delito autónomo", Lima, Instituto Pacífico (2017). Ha participado en publicaciones colectivas "Temas de derecho penal económico, ambiental y corporativo", Lima, Fondo Editorial PUCP, 2016" (junto al Prof. José Hurtado Pozo) y "Comentarios a la Ley contra el Crimen Organizado - Ley Nº 30377", aspectos sustantivos, procesales y de ejecución penal, Lima, Instituto Pacífico, 2016" (junto a la Prof. Laura Zurita Rodríguez). Asimismo es autor de múltiples artículos de su especialidad, destacando su rolamiento sobre la delincuencia empresarial, el lavado de activos, la edición de indultos y la criminalidad organizada.

Es socio de la firma especializada en litigio penal corporativo MENDOZA & HERRERA Abogados en la cual ejerce la defensa de personas naturales, jurídicas, órganos corporativos y representantes de entidades privadas y públicas que se han encontrado en calidad de imputados, acusados o sujetos de responsabilidad civil y/o en consecuencias accesorias. Defensas incoadas en el marco de casos complejos relativos al derecho penal económico y empresarial, delitos societarios, ambientales, tributarios y aduaneros, lavado de activos, delitos funcionariales y los relativos al derecho penal societario e económico. Ha sido abogado asesor del Estado Lit & Garcia Cervera (2003 - 2014).

ISSN: 978-612-0010-35-5



9 786125 001955 >



Fidel Nicolás
Mendoza
Llamacponcca

Fidel Nicolás Mendoza Llamacponcca

Doctor por la Universidad de Salamanca
Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos

LAVADO DE ACTIVOS
Y CRIMINALIDAD EMPRESARIAL

LAVADO
DE ACTIVOS
Y CRIMINALIDAD
EMPRESARIAL

responsabilidad, debiéndose aplicar una pena privativa de libertad no menor a 10 ni mayor a 20 años. Como se aprecia, en este precepto la responsabilidad agravada del lavado de activos no depende del tipo de delito precedente sino del valor del monto involucrado.

Finalmente, cuando se cometan los actos típicos descritos en el art. 6 (delito de rehusamiento, retardo y falsedad en el suministro de información en el marco de la investigación o juzgamiento del lavado) y el monto involucrado de los activos excediere las 500 UITs, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo de dicho precepto, estaremos frente a la comisión agravada de este delito contra la función persecutoria de los órganos de investigación y juzgamiento del lavado de activos. Por tanto, se incrementará la penalidad a imponer, hasta un máximo de 5 años de privación de libertad.

CAPÍTULO VI

ACTOS CRIMINALES PREVIOS AL LAVADO DE ACTIVOS DE SINGULAR PROBLEMÁTICA: DELITOS TRIBUTARIOS Y DELITOS ASOCIATIVOS, OMISIVOS E IMPRUDENTES

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN. II. DELITOS TRIBUTARIOS. A. Generalidades. B. Problemática legislativa. 1. Derecho comparado. 2. Regulación en el Perú. C. Posturas sobre la presunta inadmisibilidad de la defraudación tributaria como delito fuente. 1. Supuesta ausencia de objeto material por licitud de los activos. 2. Presunta atipicidad por imposibilidad de individualización de la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio lícito. 3. Supuesta inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad (inexistencia de desplazamiento patrimonial). 4. Presunta infracción de las garantías del *non bis in idem* y de la no autoincriminación. D. Postura personal: Idoneidad limitada de la defraudación tributaria para constituirse en delito fuente. 1. Voluntad legislativa. 2. Indispensable diferenciación entre delitos que producen enriquecimiento con la entrada de bienes al patrimonio y delitos de incumplimiento del deber de disposición patrimonial. 3. Exigencia de individualización de la parte maculada en el conjunto del patrimonio lícito: refutación de la teoría del “contagio total” y el carácter limitado del lavado proveniente de la defraudación tributaria. 4. La argüida no obtención de bienes delictivos con la defraudación tributaria. 5. Inadmisión casatoria del argumento relativo a la ausencia de tipicidad del lavado por la supuesta no delictuosidad de la cuota tributaria defraudada (Casación N° 870-2020, Sala Penal Transitoria). E. Regulación tributaria como causal de descontaminación y sobreviniente ausencia del objeto material del delito de lavado de activos vinculado a la defraudación fiscal. 1. Rechazo a la determinación causalista del alcance de la procedencia delictiva. 2. Pérdida de la procedencia delictiva de los activos (descontaminación de los activos maculados). 2.a)

Despenalización del delito fuente y ¿prescripción de la acción penal? 2b) Buena fe descontaminante del tercero adquirente a título oneroso. 2.c) Regularización tributaria como supuesto de descontaminación: inconcurrencia del injusto penal de lavado por ausencia sobreviniente del objeto material. III. DELITOS ASOCIATIVOS (INJUSTOS DE ORGANIZACIÓN CRIMINAL). IV. DELITOS OMISIVOS. V. DELITOS IMPRUDENTES. VI. DELITOS DE FUNCIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

La Sentencia Plenaria Casatoria (Acuerdo C) reconoció, conforme al art. 10 del DLeg N° 1106, que el origen delictivo mencionado en dicho precepto “es un componente normativo” del tipo penal de lavado de activos. Por lo que el origen del activo debe corresponder a actividades criminales idóneas para producir bienes ilícitos. La norma precitada establece un catálogo referencial de potenciales delitos fuente al lavado, así como una cláusula general por la cual también podrán ser actos delictivos previos aquellos otros “con capacidad de generar ganancias ilegales”, con excepción de la receptación. Entre los actos criminales previos de especial problemática se tienen, sin duda, a los delitos tributarios en general, particularmente al delito de defraudación fiscal, así mismo, los delitos asociativos y/o de organización criminal, los delitos imprudentes, omisivos y de función militar-policial.

Conforme será desarrollado, el tipo base de la defraudación tributaria tiene aptitud limitada para configurarse en una actividad criminal previa idónea para dar lugar al delito de lavado de activos. El principal problema radica en la necesaria e ineludible identificación razonable de los bienes que integran la cuota tributaria defraudada, sobre los que se proyectarán las operaciones económicas constitutivas del lavado. Si bien la cuota tributaria defraudada es el objeto material del delito de defraudación fiscal, no obstante, por encontrarse mezclada en el patrimonio lícito del obligado tributario, resulta dificultosa su identificación para fines de imputar el lavado toda vez que este delito requiere de activos de proveniencia delictiva. Dicho problema no existe en los otros tipos penales tributarios, por ejemplo, el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales indebidos o la omisión de entrega

de los tributos retenidos o percibidos, pues en éstos es posible identificar al acto típico que producirá el objeto material y/o que no será trasladado a la esfera de disposición de la administración tributaria. Asimismo, se analizará la institución de la regularización tributaria y sus efectos relativos a la improcedencia de la persecución penal por los delitos fiscales y las falsedades instrumentales que pudieren haberse cometido en el periodo fiscalizado, con el fin de argumentar por qué debe extenderse sus efectos también al lavado de la cuota tributaria (regularizada), por encontrarnos frente a un supuesto de descontaminación patrimonial. Se da lugar a la inconcurrencia del injusto penal de lavado por ausencia sobreviniente del objeto material.

II. DELITOS TRIBUTARIOS

A. Generalidades

En la versión del 2003 de las recomendaciones del GAFI, de modo similar a la reformulada el 2012 y la de Dic/2020, dicha institución propuso a los Estados incluir la más “amplia gama” de delitos subyacentes que puedan dar base al blanqueo de bienes. Esta institución publicó sus recomendaciones revisadas el 16/Feb/2012, actualizadas a Dic/2020, bajo el título “*Estándares internacionales sobre la lucha contra el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y la proliferación*”. Entre los aspectos novedosos de la revisión de del 2012, el GAFI incorporó de forma explícita por vez primera a los delitos tributarios como hechos delictivos precedentes susceptibles de constituirse en delito fuente del lavado de activos⁸⁰². En el ámbito internacional, dicha disposición carece de precedente expreso en las Convenciones de las Naciones Unidas sobre la materia, aun cuando en éstas se estableció que los Estados debían asegurar que el delito de lavado sea tipificado, en las legislaciones nacionales, abarcando la “más amplia gama posible” de delitos fuente.

802 CASSANI, U. (2013), “L’infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d’argent: considérations de lege ferenda”, en RSDAMF, Vol. 85, N° 2, Zürich, Schulthess Verlag, p. 18.

Las recomendaciones del GAFI si bien constituyen disposiciones de *soft law*, por tanto, no obligatorias desde la perspectiva jurídica –como sí lo son las Convenciones internacionales o *hard law*–. No obstante, sus estándares antilavado y procedimientos de seguimiento o evaluaciones mutuas en sus países miembros tienen de facto un poder político que resulta indiscutible. La comunidad internacional, con relaciones de cooperación estrechas y supervisadas, se encuentra vinculada políticamente a objetivos comunes, entre ellos, la lucha contra el lavado de activos y contra la financiación del terrorismo y de la proliferación de armas de destrucción masiva. En tal sentido, la institución más importante en el seguimiento político internacional del nivel de cumplimiento de estos estándares internacionales, sin duda, lo es el GAFI. A tal punto que se encuentra premunido de facultades para calificar a los países que no ajusten sus legislaciones a los estándares que ha establecido, como países deficientes en el control antilavado o, incluso, como países no cooperantes (conformando las denominadas “listas grises” o “listas negras”)⁸⁰³.

El debate relativo a la incorporación de los delitos tributarios como delitos fuente en la Recomendaciones del GAFI, es oportuno precisar, fue propuesto como consecuencia de la reunión plenaria que esta institución realizó en octubre de 2009. Para aquella data los estándares vinculados al lavado de activos habían sido reformulados el 2003, mientras que los relativos al financiamiento del terrorismo lo fueron el 2008. En tal sentido, en el plenario de 2009, el GAFI acordó una lista de temas a ser considerados en la preparación de la cuarta ronda de evaluaciones mutuas que se desarrollaría en dos fases, durante un periodo de dos años⁸⁰⁴.

803 DURRIEU FIGUEROA, R. (2013), “El delito tributario y el lavado de activos”, en ALTERINI, J. (dir.), *La Ley*, Año LXXVII, N° 87, 14 de mayo, Buenos Aires, p. 1.

804 Los pormenores y temáticas que fueron dispuestas en la reunión plenaria del GAFI de octubre de 2009 pueden encontrarse en el documento de consulta denominado “Revisión de los estándares del GAFI. Preparación para la cuarta ronda de evaluaciones mutuas”. Cfr. FINANCIAL ACTION TASK FORCE (2010), Consultation Paper. The Review of the Standards - Preparation for the 4th Round of Mutual Evaluations, October 2010, GAFI/OECD, p. 3. Disponible en: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/publicconsultation/First%20public%20consultation%20document.pdf>

La *primera fase*⁸⁰⁵ de la discusión dirigida a la revisión de los estándares internacionales del GAFI incluyó fundamentalmente la siguiente temática: el enfoque basado en el riesgo y su vinculación con las Recomendaciones 1 (particularmente, los **delitos tributarios** como delitos susceptibles de dar base al lavado de activos), 5 (medidas de diligencia debida relativas al cliente), 6 (personas expuestas políticamente) y la 9 (la delegación –por parte de las instituciones financieras– de deberes de identificación y conocimiento del cliente a favor de terceros intermediarios). El documento emitido como consecuencia de esta primera fase de discusiones, precisa BLANCO CORDERO⁸⁰⁶, fue sometido a consulta pública hasta enero de 2011.

La *segunda fase*⁸⁰⁷ se llevó a cabo entre octubre de 2010 y junio de 2011, examinándose, entre otros aspectos, los siguientes: el enfoque basado en el riesgo en materia de supervisión, la propiedad efectiva de activos o titularidad real, incluyendo las Recomendaciones 5 (procedimientos de diligencia debida), 33 (medidas de transparencia de las personas jurídicas) y 34 (medidas de transparencia de estructuras jurídicas como los fideicomisos), las personas expuestas políticamente, la protección de datos y privacidad. Así también, la cooperación internacional en el contexto de la Recomendación 40 (medidas complementación de ayuda y colaboración intergubernamental) y la aplicación adecuada o inadecuada de las Recomendaciones del GAFI y el rol de las Unidades de Inteligencia Financiera.

El debate sobre la incorporación de los delitos tributarios como delitos fuente, surgido debido a la actualización de 2012 de las recomendaciones del GAFI, ha tenido influencia en instituciones intergubernamentales como la Unión Europea. Así, el Parlamento y Consejo de la Unión ha emitido la Directiva (UE) 2015/849, del 20/May/2015 (relativa a la prevención de

805 FINANCIAL ACTION TASK FORCE (2011), Consultation Paper. The Review of the Standards - Preparation for the 4th Round of Mutual Evaluations. Second public consultation, June 2011, GAFI/OECD, p. 4. Disponible en: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/publicconsultation/Second%20public%20consultation%20document.pdf>

806 BLANCO CORDERO, I. (2015), *El delito de blanqueo...*, op. cit., p. 468.

807 FINANCIAL ACTION TASK FORCE (2011), Consultation Paper..., op. cit., p. 4.

la utilización del sistema financiero para el blanqueo o la financiación del terrorismo –documento que modifica el Reglamento [UE] N° 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y deroga las Directivas 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y 2006/70/CE de la Comisión–). En el apartado 11 de la Exposición de Motivos de la Directiva se señala que “es importante destacar expresamente que los «delitos fiscales» relacionados con los impuestos directos e indirectos están incluidos en la definición de «actividad delictiva» en sentido amplio con arreglo a la presente Directiva, de conformidad con las Recomendaciones revisadas del GAFI”.

Por su parte, el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT)⁸⁰⁸, mediante el reciente Informe de diciembre de 2015 –en atención de las recomendaciones del GAFI actualizadas a 2012–, realizó un Estudio sobre las amenazas en materia de lavado de activos en Latinoamérica. Con respecto a la subregión andina (que agrupa al Perú junto con Colombia, Bolivia, Chile y Ecuador), identificó que los principales delitos fuente lo constituían el narcotráfico, la corrupción, los *delitos fiscales* –aunque no reprimible en algunos de dichos países– y los delitos ambientales (principalmente, la minería ilegal)⁸⁰⁹. Por tanto, a nivel de los países

808 El Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT) es una organización intergubernamental de base regional que agrupa a 16 países de América del Sur, Centroamérica y América de Norte para combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo. Su creación data del 08/Dic/2000 en Cartagena de Indias (Colombia), por parte de los representantes de los gobiernos de 9 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Paraguay, Perú y Uruguay. Con posterioridad se incorporaron 7 países como miembros: México (2006), Costa Rica, Panamá (2010), Cuba (2012), Guatemala, Honduras y Nicaragua (2013). Actúan como observadores de dicha institución Alemania, el Banco Centroamericano de Integración Económica, el Banco Interamericano de Desarrollo, el Banco Mundial, la CICAD/OEA, la Dirección Ejecutiva del Comité Contraterrorista, España, Estados Unidos, el Fondo Monetario Internacional, Francia, el GAFI, el Grupo de Acción Financiera del Caribe, el Grupo Asia-Pacífico contra el Lavado de Activos, INTERPOL, la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, y Portugal y la OEA.

809 Informe del GAFILAT denominado “Análisis de amenazas regionales en materia de lavado de activos”, de Dic/2015. Disponible en: <http://www.gafilat.org/UserFiles/documentos/es/AnalisisAmenazasGAFILAT.pdf>.

latinoamericanos, se ha dado relevancia al carácter de delito previo de los delitos tributarios, constituyendo –según identifica el Informe de GAFILAT– uno de los principales actos delictivos que dan base al lavado.

B. Problemática legislativa

1. Derecho comparado

El derecho comparado confirma que son varios los sistemas jurídicos que han incorporado a determinados delitos tributarios como delitos fuente del lavado de activos. Al respecto, identifica DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO⁸¹⁰, la tendencia internacional parece apuntar hacia la incorporación de estas modalidades delictivas como delito precedente a partir de diversos matices. Por regla general, su consideración de delito fuente dependerá que los delitos tributarios presenten características de gravedad o vínculos con el crimen organizado. Sin perderse de vista que, según hemos identificado, existen algunos sistemas jurídicos donde en apariencia sus leyes penales abarcarían al íntegro de los delitos fiscales como delitos subyacentes al lavado –razón por la cual algunos intérpretes proponen criterios de restricción a la aparente admisión integral de los delitos fiscales como delitos previos, recomendando su aceptación sólo limitada a algunos de éstos–.

En algunas legislaciones se ha establecido que los delitos tributarios de carácter grave⁸¹¹ constituyen delito previo, tal como sucede en **Alemania** (§ 261, apartado 1, núm. 3⁸¹²,

810 DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. (2014), “¿Puede el delito de defraudación tributaria...?”, op. cit., p. 614.

811 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 493.

812 CP alemán, § 261, frase 1, núm. 3 (Blanqueo de capitales, ocultación de elementos patrimoniales adquiridos ilegalmente): “1) Quien esconda u oculte el origen de un bien precedente de uno de los hechos delictivos descritos en la frase 2 siguiente, o quien impida u obstaculice la investigación del origen, la localización, incautación, confiscación o constitución de garantías sobre tal bien, será sancionado con una pena de privación de libertad de entre 3 meses y 5 años. Los hechos delictivos en el sentido de la frase 1 anterior son los siguientes: [...] 3º.- Delitos según el art. 373 y según el apartado 2 del art. 374 de la Ordenanza Tributaria, y también en relación con el apartado 1 del art. 12 de la Ley de

del StGB), **Suiza** (art. 305^{bis}, apartado 1⁸¹³, del CP) y **Bélgica** (art. 505,

realización de las organizaciones de mercado comunitarias y los pagos directos. [...] En los supuestos de evasión fiscal profesional o como miembro de una banda organizada, conforme a lo dispuesto en el art. 370 de la Ordenanza Tributaria, la aplicación de la frase 1 se extenderá también a los gastos ahorrados por la evasión fiscal, a las devoluciones y beneficios fiscales obtenidos indebidamente y, en los casos del número 3 de la frase 2, a los bienes cuyos impuestos relacionados han sido evadidos”. [Traducción de MARTÍNEZ EGAÑA, D. (2011), “El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania”, en CT, N° 141, Madrid, IEF, pp. 174-175]. En consecuencia, se aprecia que el CP alemán (§ 261, frase 1, núm. 3) incorpora como delitos susceptibles de dar lugar al lavado de activos a determinados delitos fiscales previstos en el Código Tributario, tales como el § 373 (contrabando efectuado de forma profesional) y el § 374 (receptación fiscal de mercancías). Conforme sostiene Isidoro Blanco, “la norma penal alemana concreta mucho más la cuestión, y advierte en el último párrafo del n° 1 § 261 StGB que «El primer párrafo se aplicará en los casos de defraudación fiscal cometidos profesionalmente o de forma organizada (en banda), según el § 370 del Código tributario, respecto a los gastos ahorrados por la defraudación fiscal y las compensaciones y devoluciones de impuestos obtenidas indebidamente, así como en los casos del segundo inciso del párrafo 3, también respecto de los bienes por los que se hayan defraudado impuestos»”, Cfr. BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 498. Dicho análisis es también razonado por el Tribunal Supremo en la STS N° 974/2012 (del 05/Dic/2012, FJ 37°-2°-C, Ponente: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE. Caso «Ballena Blanca»). Para un estudio sobre el delito tributario previo y su problemática en Alemania, AMBOS, K. (2015), “La defraudación tributaria como hecho previo del lavado de dinero en Alemania”, en AMBOS, K. / CARO CORIA, C. / MALARINO, E. (dir.), Lavado de activos y compliance, Lima, Jurista Editores, pp. 293-294. Considerando que los únicos delitos tributarios idóneos para calificar como hecho delictivo previo son la obtención indebida de devoluciones y de crédito fiscal, Cfr. TIEDEMANN, K. (2010), Manual de derecho penal económico..., op. cit., pp. 345-346.

- 813 CP suizo, art. 305^{bis} (Blanchiment d’argent): “1) Aquel que haya cometido un acto dirigido a dificultar la identificación del origen, el descubrimiento o la confiscación de valores patrimoniales (activos), sobre los cuales sabía o debía presumir que procedían de un crimen o de un delito fiscal agravado, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 3 años o con una pena pecuniaria” (Traducción libre). El CP suizo fue modificado por la Ley Federal del 12/Dic/2014, Ley mediante la cual se implementaron las Recomendaciones del GAFI revisadas en 2012. En lo que atañe al delito de lavado de activos, la modificación del art. 305^{bis}, apartado 1, entró en vigencia el 1/Ene/2016. De acuerdo con lo precisado por Ursula Cassani, desde que el art. 305^{bis} fue puesto en vigor (el 1/Ago/1990), la represión del lavado de activos se limitaba únicamente a los valores patrimoniales nacidos del “crimen”, no así los procedentes del “delito” (en este sistema legal, se establece una diferenciación sobre la

sétimo párrafo⁸¹⁴, del CP). En similar sentido, en **Chile** por disposición legal (art. 27, lit. a⁸¹⁵, de la Ley N° 19.913, actualizada por la Ley N° 20.818), se incorporó al delito de obtención fraudulenta de devoluciones de impuesto (previsto en el art. 97, N° 4, tercer párrafo⁸¹⁶, del Código Tributario) como

base de la gravedad de las penas: los crímenes son reprimidos con penas privativas de libertad superiores a tres años, mientras que los delitos lo son por debajo de dicha penalidad). En el Anteproyecto formulado por el Consejo Federal, que fue aprobada por la reseñada Ley Federal (del 12/Dic/2014), se propuso ampliar el texto del art. 301^{bis}, apartado 1, del CP suizo con el fin de incorporar como objeto del lavado tanto a los activos “proveniente(s) de un crimen”, como aquellos que provengan de “un delito fiscal cualificado”. A su vez, en el apartado 1^{bis}, el legislador suizo concreta la amplitud de dicho delito fuente de procedencia tributaria, disponiendo que serán considerados como “delito fiscal cualificado”, las infracciones previstas en el art. 186 de la Ley Federal sobre el Impuesto Federal Directo, y en el art. 59, apartado 1, primer párrafo, de la Ley Federal sobre la Armonización de los Impuestos Directos de los Cantones y Municipios (ambas normas, del 14/Dic/1990), siempre que los impuestos deducidos por período fiscal asciendan a más de CHF 300,000 francos suizos. Para más detalles, Cfr. CASSANI, U. (2015), “L’extension du système de lutte contre le blanchiment d’argent aux infractions fiscales: Much Ado About (Almost) Nothing”, en RSDAME, Vol. 87, N° 2, Zürich, Schulthess Verlag, p. 80.

- 814 CP belga, art. 505, sétimo párrafo: “Será reprimido con prisión de 15 días a 5 años y multa de € 26 a € 100,000 o una de estas penas: [...] Salvo en el caso del autor, coautor o cómplice del delito de donde provienen las cosas mencionadas en el art. 42° 3, los delitos citados en el apartado 1, 2 y 4, se refieren exclusivamente, en materia tributaria, a los actos cometidos en un contexto de fraude fiscal grave, organizado o no” (Traducción libre). Sobre esta cuestión, DELRUE, G. (2014), Le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, 2^{me} éd., Anvers, Malku Uitgevers, p. 109; FERNANDEZ-BERTIER, M. / LECOCQ, A. (2015), “La Belgique face à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme: 4^e rapport d’évaluation mutuelle par le GAFI”, en ReDPC, N° 7-8, Bruxelles, Palais de Justice - La Charte, p. 767.
- 815 Ley chilena N° 19.913 (actualizada por Ley N° 20.818), art. 27, lit. a: “Será castigado con presidio mayor en sus grados mínimo a medio y multa de 200 a 1,000 unidades tributarias mensuales: a) El que de cualquier forma oculte o disimule el origen ilícito de determinados bienes, a sabiendas de que provienen, directa o indirectamente, de la perpetración de hechos constitutivos de alguno de los delitos contemplados [...] en el párrafo tercero del número 4° del artículo 97 del Código Tributario”.
- 816 Código Tributario chileno (Decreto Ley N° 830), art. 97, núm. 4: “Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica: Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en

delito fuente del lavado, mas no así el delito de defraudación fiscal –o elusión fraudulenta del pago de tributos–. Finalmente –según hemos referido–, en otros ordenamientos las disposiciones legales parecieren contemplar sin mayores distinciones a los delitos tributarios de defraudación como delitos fuente, cual es el caso de **Portugal** que incorpora genéricamente al “*fraude fiscal*” como actividad criminal previa (art. 368-A, inc. 1⁸¹⁷, del CP). Situación similar, aunque evidentemente con un mayor ámbito de alcance, ocurre en el **Perú** cuando se establece –entre las actividades criminales previstas como delito previo (art. 10, segundo párrafo del DLeg N° 1106)– que los “*delitos tributarios*” pueden dar lugar al delito de lavado.

Debemos, sin embargo, precisar que otros ordenamientos jurídicos no han aludido explícitamente a los delitos tributarios como delitos precedentes. En estos países se ha considerado que la idoneidad de los delitos fiscales (para constituirse en delito subyacente) puede desprenderse de la propia estructura típica de sus regulaciones penales, tomando como base su no explícita exclusión. Tal es el caso del elemento “*producto directo o indirecto de un crimen o de un delito*” previsto en el CP de **Francia** (art. 324-1⁸¹⁸), conforme al

la forma que a continuación se indica: [...] 4º.- [...] (párrafo tercero) El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuvo devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del 100% al 400% de lo defraudado”.

817 CP portugués, art. 368-A, apartado 1 (Blanqueamiento): “1º.- A los efectos de lo dispuesto en los siguientes números, se consideran activos o bienes procedentes de la práctica, bajo cualquier forma de participación, de los actos típicos de proxenetismo [...] fraude fiscal [...]” (Traducción libre).

818 CP francés, art. 324-1 (Blanchiment): “Constituye delito de blanqueo facilitar, por cualquier medio, una justificación falsa acerca del origen de los bienes o ingresos del autor de un crimen o de un delito, cuando le haya reportado al autor un provecho directo o indirecto. También constituye delito de blanqueo el hecho de colaborar en una operación de inversión, de encubrimiento o de conversión del producto directo o indirecto de un crimen o delito”. Traduc. de ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. / ALARCÓN NAVÍO, E. (2003), El Código penal francés. Traducido y anotado, Granada, Comares, p. 181.

criterio compartido por TRICOT y BINET-GROSCLAUDE⁸¹⁹ y por la Sentencia de Casación N° 07-82977 de la Sala Penal del Tribunal Supremo Francés⁸²⁰.

819 Señalan Juliette Tricot y Aurélie Binet-Grosclaude que el lavado de activos previsto en el art. 324-1 del CP francés se caracteriza por su incriminación “general”, esto es, que todo crimen o delito, con única exclusión de las contravenciones, es susceptible de configurarse en delito precedente entre ellos los delitos fiscales. Tal es así –precisan– que la Sala Penal de la Corte Suprema ha resuelto casos de blanqueo de capitales procedentes de delitos de robo, estafa, corrupción, fraude fiscal y otros. Cfr. TRICOT, J. / BINET-GROSCLAUDE, A. (2013), “La lutte contre le blanchiment en France”, en CESONI, M. L. (dir.), La lutte contre le blanchiment en droit belge, suisse, français, italien et international: Incrimination et confiscation, prévention, entraide judiciaire, Bruxelles, Bruylant, p. 351. Por su parte, Antonio Domínguez sostiene que “se ve que el delito fiscal previsto en los arts. 1741 a 1747 del Code d’Impôts puede ser delito subyacente al del blanqueo puesto que no está exceptuado en ninguna forma”. Cfr. DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. (2011), “El delito fiscal y el delito de blanqueo en Francia”, en CT, N° 141, Madrid, IEF, pp. 78-79.

820 Sentencia de Casación N° 07-82977 (del 20/Feb/2008), emitida por la Sala Penal del Tribunal de Casación de Francia. Casación dirigida contra la resolución condenatoria emitida por el Tribunal de Apelación de Aix-en-Provence (del 28/Mar/2007). Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechJuriJudi&idTexte=JURITEXT000018338279&fastReqId=748356780&fastPos=1>. La Corte Suprema de Francia, además de confirmar la condena por lavado de activos procedente del delito de fraude fiscal, desestimó uno de los principales motivos casatorios del recurrente, relativo a que se le habría condenado sin haberse determinado o acreditado el delito fuente, lo que a su juicio infringiría el art. 228 del Código de Procedimientos Tributarios (el cual incorpora como requisito de procedibilidad que las denuncias por delitos fiscales sean formuladas por la Administración Tributaria, previo informe favorable de la Comisión de Infracciones Fiscales). La Corte Suprema, dando énfasis a la naturaleza “general, independiente y autónoma” del delito lavado de activos, resolvió que la persecución de este delito, aun cuando proceda delitos tributarios, no está sujeta a las disposiciones del art. 228 citado. Valorando el criterio seguido por el Tribunal de Apelación, precisó que para la declaración de culpabilidad del acusado –por delito de lavado de activos procedente del fraude fiscal–, el art. 324-1 CP francés no exige que con antelación se haya iniciado un procedimiento penal por el delito fuente o que éste haya sido objeto de condena previa, sino que será suficiente que el juzgador razone y establezca probatoriamente los elementos constitutivos del delito precedente. Al respecto, Brigitte Pereira remarca que con este fallo el Tribunal Supremo confirma, por un lado, la no necesidad de previa investigación o condena del delito fuente. Por otro, que en Francia la represión del lavado procedente del delito fiscal no requiere la previa denuncia de la Administración Tributaria con informe favorable de la Comisión de Infracciones Fiscales. Cfr. PEREIRA, B. (2011), “Blanchiment, soupçon et sécurité financière”, en RIDE, N° 1,

Por su parte, en **Italia**, tal planteamiento es similarmente seguido por BURATTI y CAMPANA⁸²¹, con respecto al elemento típico “dinero, bienes u otros beneficios procedentes del delito doloso” previsto en su CP (art. 648-bis⁸²²). Sobre esta cuestión, estos autores sostienen que con la modificación del art. 648-bis, efectuada por la Ley N° 328/1993 (del 9/Ago/1993), el legislador italiano abandonó el criterio del *numerus clausus* en la determinación legal del delito previo. Por lo que, a partir del sistema amplio vigente en el CP de dicho Estado, todos los delitos dolosos pueden dar lugar al lavado de activos. Esta consideración ha sido confirmada por el Tribunal Supremo Italiano en múltiples resoluciones, particularmente en la Sentencia N° 6061/2012. Conforme precisa la citada Casación, “únicamente se encuentran excluidos del ámbito de aplicación del art. 608-bis, las contravenciones y los delitos imprudentes; por tanto, todos los delitos dolosos, inclusive los delitos de fraude fiscal, son idóneos para constituirse en delito previo”⁸²³.

Bruxelles, Éditions De Boeck, pp. 50-51. Así también, BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 495.

821 BURATTI, B. / CAMPANA, G. (2012), Contrasto al riciclaggio e misure anti evasione. Le nuove limitazioni alla circolazione dei capitali, San Marino, Maggioli Editore, p. 51. En el mismo sentido, considerando que la estructura amplia del art. 648-bis permite incorporar a los delitos fiscales como delito precedente del lavado de activos, véase BRICCHETTI, R. (2014), “Riciclaggio e auto-riciclaggio”, en RIDPP, Anno LVII, Fasc. 2, Aprile-Giugno, Milano, Giuffrè Editore, p. 686; así también, TROYER, L. / CAVALLINI, S. (2014), “La «clessidra» del riciclaggio ed il privilegio di self-laundering: Note sparse a margine di ricorrenti, astratti furori del legislatore”, en DPCRT, N° 2, Milano, Luca Santa Maria, p. 55 (nota 45).

822 CP italiano, art. 648-bis (Riciclaggio): “Fuera de los casos de concurso en el delito, aquel que sustituye o trasfiere dinero, bienes u otros beneficios procedentes del delito doloso, o efectúa con relación a éstos otras operaciones, a fin de obstaculizar la identificación de su procedencia delictiva, será reprimido con pena de prisión de 4 a 12 años y con multa de € 5,000 a € 25,000 (Traducción libre).

823 Sentencia de Casación N° 6061/2012 (del 17/Ene/2012, FJ 3), emitida por la Sección Segunda de la Sala Penal del Tribunal Supremo de Italia. Disponible en: <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpen&id=.%2F20120217%2Fsnpen@s20@a2012@n06061@tS.clean.pdf>. Conforme se desprende de esta resolución, este criterio interpretativo tiene uniformidad en la Sala Penal del Tribunal Supremo, tal como se aprecia en las Casaciones N° 1024/2008, Sección Primera (del 27/Nov/2008); N° 11970/2011, Sección Tercera (del 24/Feb/2011); N° 47436, Sección Segunda (del 11/

De modo similar, el legislador de **Argentina** alude al origen de los “bienes provenientes de un ilícito penal” (art. 303⁸²⁴ del CP). Mientras que, el del **Brasil**, se refiere a los activos procedentes de la “*infracción penal*” (art. 1 de la Ley N° 9.613⁸²⁵, modificada por la Ley N° 12.683). En ambos sistemas legales se aprecia que falta una expresa declaración acerca de que los delitos tributarios constituirían *predicate offences*, lo que ha motivado que la doctrina adopte posición frente al asunto. En el caso argentino, autores como DURRIEU FIGUEROA⁸²⁶ y BORINSKY⁸²⁷ sostienen que la reforma de 2011 del delito de lavado de dinero (dispuesta mediante la Ley 26.683, del 21/Jun/2011), no varió la fórmula contenida en la norma derogada, señalando que el delito previo al del lavado de dinero puede incluir a cualquier delito, incluso los delitos fiscales. Este planteamiento es, sin embargo, contradicho por autores

Nov/2014). Por su parte, la Sentencia de Casación N° 45643/2009 (del 26/Nov/2009), Sexta Sección, estableció que podían configurar delito precedente no sólo aquellos delitos funcionalmente orientados a la generación del capital ilícito, como la corrupción, concusión, delitos societarios, las quiebras fraudulentas, “sino inclusive aquellos delitos que son ajenos a la visión más tradicional recibida del fenómeno, como lo son por ejemplo los delitos fiscales”. Hacen también referencia a la Casación N° 6061/2012 y la N° 45643/2009, respectivamente, BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo..., op. cit., pp. 500-501, y DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. (2014), “¿Puede el delito de defraudación tributaria...?”, op. cit., p. 616.

824 CP argentino, art. 303, inc. 1: “Será reprimido con prisión de 3 a 10 años y multa de 2 a 10 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”.

825 Ley 9.612, art. 1 (Dos Crimes de “Lavagem” ou Ocultação de Bens, Direitos e Valores): “Ocultar o disimular a natureza, origen, localização, disposição, movimento o propiedad de los bienes, derechos o valores procedentes, directa o indirectamente, de una infracción penal” (Traducción libre).

826 DURRIEU FIGUEROA, R. (2017), La ganancia económica del delito..., op. cit., pp. 325-332.

827 BORINSKY, M. (2014), Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico, Buenos Aires, Ediciones Didot, p. 425.

como DÍAZ⁸²⁸, quien considera inviable que la defraudación tributaria pueda ser calificada como delito fuente, por una supuesta carencia de objeto material. Por otra parte, con respecto al sistema brasileño, BITENCOURT y DE OLIVEIRA⁸²⁹ sostienen que con su actual reforma (establecida mediante Ley N° 12.683), al reemplazarse el sistema del catálogo por uno abierto, los delitos fiscales pueden constituirse en delito precedente.

En **España**, la problemática es semejante a la de estos últimos ordenamientos. El art. 301 del CP establece que los bienes objeto del blanqueo han de tener origen en una “*actividad delictiva*”, lo cual ha motivado opiniones contrapuestas en la doctrina. Por un lado, un sector⁸³⁰ considera que la defraudación tributaria (delito de fraude fiscal) es idónea para constituirse

en actividad delictiva previa del blanqueo, considerando a la cuota tributaria defraudada como el objeto material de este último. Esta postura ha sido asumida y desarrollada por el Tribunal Supremo español, particularmente, en la **STS N° 974/2012** (del 5/Dic/2012; caso “Ballena Blanca”) y la **STS N° 182/2014** (del 11/Mar/2014). En contradicción con este planteamiento, la línea opuesta de la doctrina⁸³¹ considera, con diferentes matices argumentativos –a nuestro juicio, no definitivos, según argumentaremos–, que la cuota tributaria sería inidónea para ser objeto de lavado, con ello, desde dicha posición, sería dogmáticamente inviable concebir a la defraudación fiscal como delito

- 828 DÍAZ, V. (2012), “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA, H. / D’ÁLBORA, F. (dirs.), Tratado de lavado de activos y financiación del terrorismo. Prevención, investigación y represión, Tomo I, Buenos Aires, La Ley, p. 290. Expresando que el debate sobre considerar a los delitos de fraude fiscal como previos al lavado sigue aún abierto, Cfr. CORDOBA, F. (2015), Delito de lavado..., op. cit., p. 187.
- 829 BITENCOURT, C. R. / DE OLIVEIRA MONTEIRO, L. (2013), “Lavagem de dinheiro segundo a legislação”, en RBCCrIm, Año 21, Vol. 102, maio-junho, São Paulo, Dos Tribunais Ltda, pp. 185-186.
- 830 ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2000), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 187; PALMA HERRERA, J. M. (2000), Los delitos de blanqueo..., op. cit., p. 274; ABEL SOUTO, M. (2005), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 224; CAMPOS NAVAS, D. (2005), “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, en La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, N° 5, Madrid, La Ley, p. 1405. Es conveniente precisar que ambos autores formularon el planteamiento reseñado, con antelación a la reforma de 2010 del CP español (LO 5/2010, de 22 de junio), así como de la emisión de la vigente Ley de prevención del blanqueo de capitales (Ley 10/2010, de 28 de abril). Particularmente, en el caso de Daniel Campos, consideró que ya desde la reforma de 2003 (por la que se reformó el art. 301 del CP español, aludiéndose al “delito” en general como actividad previa idónea para producir bienes objeto del blanqueo), se podía admitir a todos los delitos fiscales como delitos fuente. Además de estos autores, han desarrollado con amplitud el planteamiento que reconoce el carácter de delito previo de la defraudación fiscal, DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. (2011), Delito fiscal y blanqueo..., op. cit., p. 291; BLANCO CORDERO, I. (2011), “El delito fiscal como actividad delictiva previa...”, op. cit., pp. 20-24; MALLADA FERNÁNDEZ, C. (2012), Blanqueo de capitales..., op. cit., pp. 174-176; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. (2013), “Delito fiscal y bienes con origen en actividad delictiva como objeto de blanqueo”, en CPC, N° 111, Año III, Madrid, Dykinson, pp.

83-84; GARCÍA BAÑUELOS, J. A. (2015), “El delito fiscal como actividad delictiva previa del delito de blanqueo de capitales”, en QF, N° 1-2, Navarra, Aranzadi, pp. 107-109.

- 831 QUINTERO OLIVARES, G. (2006), “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, en AJA, N° 698, del 17 de abril, Navarra, Aranzadi, p. 1; CORDOBA RODA, J. (2006), Abogacía, secreto profesional y blanqueo de capitales, Madrid, Marcial Pons, p. 63; REQUE MATA, Susana (2009), “¿Puede considerarse el delito fiscal delito previo al delito de blanqueo de capitales?”, en I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 287; FERNÁNDEZ TERUELO, J. (2010), “Capítulo 14: Blanqueo de capitales”, en ORTIZ DE URBINA GIMENO, Íñigo (coord.), Memento Experto. Reforma penal 2010. Ley orgánica 5/2010, Madrid, Francis Lefebvre, p. 325; CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2011), La aplicación práctica del delito fiscal..., op. cit., pp. 338-339; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A. (2012), “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, en RDP, Año XII, N° 37, Valladolid, Lex Nova, p. 37; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2012), “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, en REDF, N° 155, julio-setiembre, Navarra, Aranzadi, p. 33; LUZÓN CAMPOS, E. (2012), “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly”, en Diario La Ley, Sección Tribuna, N° 7818, Año XXXIII, del 14 de marzo, Ref. D-120, Madrid, Editorial La Ley, p. 2; CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012), El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010, Navarra, Aranzadi, pp. 172-173; DEL ROSAL BLASCO, B. (2013), “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, en Diario La Ley. Sección Doctrina, Año XXXIV, N° 8017, de 6 de febrero, Ref. D-45, Madrid, Editorial La Ley, p. 5; MARTÍN QUERALT, J. B. (2014), “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, en GARCÍA PRATS, A. (dir.), Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal, Madrid, IEF, p. 33; SÁNCHEZ STEWART, N. (2014), “La declaración tributaria especial y el blanqueo de capitales”, en REDS, N° 4, enero-junio, 2014, Madrid, Dykinson, p. 6; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. (2014), “¿Puede el delito de defraudación tributaria...?”, op. cit., p. 611; CARRIÓN MORILLO, D. (2015), “Una aproximación a los problemas actuales del blanqueo de capitales y el delito fiscal”, en REJ, 2ª época, N° 15, UJ, p. 13.

fuente del blanqueo. Este último sector reconoce, conviene precisarlo, como indubitable que determinados delitos tributarios –de estructura distinta a la defraudación fiscal– sí son idóneos para ser considerados como delitos previos: es el caso de aquellos delitos que presentan una tipología similar a la estafa, tales como la *obtención indebida de devoluciones* o de *beneficios fiscales*, o el *fraude de subvenciones*.

En relación con el caso español, desde la puesta en vigor de la Ley 10/2010, del 28 de abril (Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo), se ha reconocido con mayor claridad que “para efectos de dicha Ley” se entenderá por bienes procedentes de la actividad delictiva a “*todo tipo de activos... con inclusión de la «cuota defraudada» en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*” (art. 1, inc. 2, penúltimo párrafo). No deja de llamar la atención que, durante la discusión del Anteproyecto de dicha norma administrativa, algunos operadores jurídicos pretendieron encontrar en dicha normativa sectorial un criterio “vinculante” para el delito de blanqueo. En efecto, en sendos informes al Anteproyecto de dicha Ley, tanto el Consejo Fiscal de España⁸³² como el Consejo General del Poder Judicial⁸³³, calificaron tal propuesta normativa como positiva para la persecución del blanqueo de los bienes derivados del delito fiscal, como también para la exclusión de interpretaciones doctrinales contradictorias a dicha consideración.

En adición a lo expresado por tales instituciones, un sector doctrinal consideró que dicha normativa administrativa tiene fundamento “aclarativo”. Así, MALLADA FERNÁNDEZ sostiene que mediante la Ley 10/2010 (art. 1, inc. 2, penúltimo párrafo), “el legislador simplemente quería aclarar las posibles dudas que podrían surgir en la doctrina y en la jurisprudencia a la hora de interpretar y aplicar estos preceptos”⁸³⁴. Sin embargo, según nuestro parecer,

832 FISCAL GENERAL DEL ESTADO (2009), Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de capitales y de la Financiación del terrorismo, del 28 de setiembre, Madrid, p. 4.

833 CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL (2009), Informe al Anteproyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de capitales y de la Financiación del terrorismo, del 29 de setiembre, Madrid, p. 63.

834 MALLADA FERNÁNDEZ, C. (2012), Blanqueo de capitales..., op. cit., p. 172.

tales argumentos, así como los expresados por las referidas instituciones públicas, hacen concluir precisamente en todo lo contrario. Es la propia norma la que califica a la cuota tributaria como susceptible de blanqueo, pero “*para efectos de dicha Ley*”. Es decir, que es idónea para dar base al ilícito administrativo del blanqueo regulada y sancionada en dicha norma. Conviene, por ello, analizar si dicha precisión de contenido administrativo puede o no ir más allá de la norma preventiva, anulando que la cuota tributaria defraudada pueda tener también relevancia penal (como objeto material del lavado procedente de delitos fiscales). La norma administrativa no puede ni incluir ni excluir al delito de blanqueo, sin que antes se infrinja el principio de reserva de ley. El que cuota tributaria sea un bien susceptible de ser administrativamente blanqueado, y que los actos que se efectúen sobre sí puedan configurar una ilicitud administrativa, no excluye como tampoco incluye al blanqueo delictivo de la cuota tributaria. En suma, la afirmación o negación de los delitos fiscales –con particular incidencia, en la defraudación tributaria– como delitos previos no depende de norma administrativa alguna⁸³⁵. Sino antes bien de la estructura delictiva prevista en el art. 301 del CP español. En este tipo penal se hace referencia a que los bienes deben proceder de una “*actividad delictiva*”⁸³⁶, como sin duda lo es la defraudación fiscal. Sin embargo, este último argumento, que puede ser considerado como de carácter formal, no se erige como el fundamento esencial que justifica la calificación del delito de fraude tributario como delito fuente.

835 Autores como Ignacio Martínez-Arrieta sean del parecer que “los preceptos de carácter mercantil y administrativo que contiene esta Ley 10/2010, son relevantes para la persecución penal”, Cfr. MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I. (2014), El autoblanqueo..., op. cit., p. 22. Sin embargo, desde nuestra perspectiva, dicha normativa sectorial carece de relevancia no sólo persecutoria sino punitiva. Debiéndose situar la discusión legal sobre la idoneidad de la defraudación tributaria como delito fuente no en la Ley 10/2010, sino en el propio elemento típico “actividad delictiva”, previsto en el art. 301, inc. 1 del CP español.

836 A criterio de BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 491, la declaración en la Ley preventiva de que la cuota tributaria es un posible activo procedente de la actividad delictiva fiscal, susceptible de configurar un delito de blanqueo de capitales, sirvió para aclarar el debate doctrinal sobre la posibilidad que ciertos delitos tributarios constituyan delito fuente del lavado de activos.

Finalmente, concluyendo este apartado, existen Estados donde es impune el lavado de activos procedentes de delitos tributarios, como es el caso de **Uruguay**⁸³⁷ y **Panamá**. Debemos no obstante precisar que en estos países se reprime el blanqueo de bienes derivados de delitos de contrabando –en ambos Estados– y aduaneros –solo en el segundo–. Por tanto, en estos ordenamientos jurídicos, caracterizados por el empleo del sistema del catálogo o de *numerus clausus* en la determinación del delito fuente, se constata la ausencia de los delitos tributarios como hechos precedentes susceptibles de dar lugar al lavado de activos.

2. Regulación en el Perú

Desde la puesta en vigor de la Ley N° 27765 (del 27/Jun/2002), se incorporó, el sistema penal peruano, a la “**defraudación tributaria**” –conducta delictiva prevista, junto a sus modalidades, en los arts. 1 al 4 de la Ley Penal Tributaria (DLeg N° 813, del 19/Abr/1996)– como delito precedente, sin hacer expresa distinción de entre sus varias modalidades de realización típica. Si bien las propuestas legislativas que motivaron el debate y posterior aprobación de dicha Ley (Proyectos de Ley N° 01084-2001/CR, del 22/Oct/2001, y N° 01931-2001/CR, del 30/Ene/2002) no la previeron, expresamente, sí fue incluida como tal en el Texto Sustitutorio de los aludidos Proyectos de Ley, conforme al correspondiente Dictamen de la Comisión de Justicia del Congreso de la República del Perú (del 08/May/2002).

Los contornos ya amplios de dicho delito fuente –la defraudación tributaria–, inalterados durante 10 años, fueron expandidos aún más por el Poder Ejecutivo al emitir, vía delegación congresal, el DLeg N° 1106 (del 19/Abr/2012). Esta norma, al derogar la Ley N° 27765, reemplazó –en su art. 10, segundo párrafo– la referencia al delito de “defraudación tributaria” por la más genérica expresión “**delitos tributarios**”, sin que puedan identificarse las razones de dicha modificatoria ni en el texto de la norma referida, ni en la

837 En un tratamiento más amplio, GALAIN PALERMO, P. (2015), “Lavado de activos en Uruguay: Una visión criminológica”, en AMBOS, K. / CARO CORIA, C. / MALARINO, E. (coords.), *Lavado de activos y compliance*, Lima, Jurista Editores, p. 334.

Ley autoritativa N° 29815 (del 22/Dic/2011)⁸³⁸. Es probable que, durante la actividad legislativa delegada en favor del Poder Ejecutivo, se haya empleado la versión actualizada en febrero de 2012 de las Recomendaciones del GAFI (emitida apenas dos meses después de la autorización de la facultad de legislar, y dos meses antes de la promulgación del DLeg N° 1106). Como se ha tenido ocasión de explicar, en la versión de 2012, a diferencia de su inmediata anterior –la de 2003–, el GAFI incorporó explícitamente en su glosario de definiciones, y por vez primera, a los “delitos tributarios” como hecho base del lavado de activos. De ser el caso que este aspecto de la reforma del delito de lavado tuvo por base las novedades procedentes del *soft law*, hubiere merecido una justificación razonable y, sobre todo, transparente en el texto del DLeg N° 1106.

En tal sentido, a pesar de la incorporación de los “delitos tributarios” como actividad criminal fuente del lavado, existe una línea de opinión que, partiendo del análisis de sus modalidades de realización típica, considera que la defraudación fiscal no es idónea para configurarse en delito precedente. En términos generales, entre quienes rechazan que la defraudación tributaria por elusión del pago de tributos pueda configurarse en delito fuente, se encuentran GARCÍA CAVERO⁸³⁹, GÁLVEZ VILLEGAS⁸⁴⁰ y ALPACA PÉREZ⁸⁴¹. Debemos precisar, no obstante, que estos autores admiten –de forma similar a como se presenta la discusión en España– que determinados delitos tributarios sí son idóneos para constituirse en delito precedente. Es el caso de los delitos de no entrega indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 2, lit. b⁸⁴², de la Ley

838 Ley N° 29815 (del 22/Dic/2011), Ley autoritativa con la cual se delegó la facultad legislativa al Poder Ejecutivo y fundamentó la emisión del DLeg N° 1106 –Decreto Legislativo de Lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y el crimen organizado–.

839 GARCÍA CAVERO, P. (2015), *El delito de lavado...*, op. cit., pp. 121-122.

840 GÁLVEZ VILLEGAS, T. (2014), *El delito de lavado...*, op. cit., p. 104 y ss; ÉL MISMO (2009), *El delito de lavado...*, op. cit., p. 86.

841 ALPACA PÉREZ, A. (2015), *Delitos tributarios...*, p. 274.

842 Conforme al art. 2, lit. b, de la Ley Penal Tributaria (DLeg N° 813, del 19/Abr/1996): “Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior: (...)”

Penal Tributaria), y del delito de obtención fraudulenta de devoluciones o beneficios fiscales (art. 4, lit. a⁸⁴³, de dicha norma). Finalmente, desde la perspectiva opuesta, otro sector considera que no existe inviabilidad dogmática para concebir a la defraudación tributaria como delito fuente. En esta posición se sitúan CARO CORIA⁸⁴⁴ y, sobre la base de la previsión legal, HINOSTROZA⁸⁴⁵.

C. Posturas sobre la presunta inadmisibilidad de la defraudación tributaria como delito fuente

1. Supuesta ausencia de objeto material por licitud de los activos

Uno de los principales argumentos sostenidos por quienes consideran como inadmisibles que la defraudación tributaria constituya delito fuente radica en la presunta ausencia del objeto material (esto es, que los bienes han de tener origen delictivo). Dado que en los arts. 1, 2 y 3 del DLeg N° 1106 el legislador peruano exige que los actos de lavado se ejerzan sobre bienes de “origen” delictivo (activos “*producidos*” o “*generados*” por una actividad criminal previa), según esta argumentación, el defraudador tributario no origina –no produce o genera– ni obtiene causalmente algo que antes –de dicho delito– no hubiere tenido ya. Antes bien, aquél tendría en su esfera de dominio bienes originados en actividades económicas lícitas (aunque no tributadas). De modo que la cuota tributaria impaga no estaría originada en el delito de defraudación tributaria, sino situada lícitamente en el patrimonio del sujeto, al haber sido

b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes”.

843 De acuerdo con el art. 4, lit. a, de la Ley Penal Tributaria (DLeg N° 813, del 19/Abr/1996): “La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 ni mayor de 12 años... cuando:

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos”.

844 CARO CORIA, C. (2015), “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, op. cit., pp. 155-156.

845 HINOSTROZA, C. (2009), El delito de lavado..., op. cit., pp. 179-180.

obtenida mediante actividades mercantiles u otras de carácter legal. Por lo que los activos –según considera este sector doctrinal– al carecer de “ilicitud”, devienen en inidóneos como objeto material del lavado. En suma, la falta del objeto típico demostraría la inviabilidad de un pretendido delito de lavado.

En el Perú –adoptando la postura de un sector de la doctrina española–, GÁLVEZ VILLEGAS dice que “asumiendo los criterios de CHOCLÁN MONTALVO y QUINTERO OLIVARES, hemos sostenido que en los delitos de omisión, como en los casos de delitos tributarios cometidos al dejar de pagar determinada obligación tributaria, resulta discutible si la cantidad dejada de pagar, y que permanece en el patrimonio del agente, constituye objeto, efectos o ganancias del delito... en este caso el dinero no ha sido producido o ganado con la omisión del pago (comisión del delito tributario); pues este dinero se ha obtenido por otros medios lícitos, y, por lo tanto, sobre ellos el agente tiene titularidad”⁸⁴⁶. En similar sentido, ALPACA PÉREZ sostiene que la defraudación tributaria no daría lugar al lavado de activos, al considerar que el monto fraudulentamente impago de impuestos no se origina en el delito de defraudación tributaria, sino que su origen “puede ser”⁸⁴⁷ uno supuestamente legal como lo es el empleo.

En España, una línea de opinión –representada por CÓRDOBA RODA⁸⁴⁸, FERNÁNDEZ TERUELO⁸⁴⁹, LUZÓN CAMPOS⁸⁵⁰, FERNÁNDEZ JUNQUERA⁸⁵¹, DEL ROSAL BLASCO⁸⁵², MARTÍN QUERALT⁸⁵³ y CARRIÓN MORILLO⁸⁵⁴– considera

846 GÁLVEZ VILLEGAS, T. (2014), El delito de lavado..., op. cit., p. 104.

847 ALPACA PÉREZ, A. (2016), “Delincuencia organizada, delitos tributarios y lavado de activos”, en ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, L. (dir) / MENDOZA LLAMACPONCCA, F. (coord.), Ley contra el Crimen organizado (Ley N° 30077). Aspectos sustantivos, procesales y de ejecución penal, Lima, Instituto Pacífico, p. 631.

848 CÓRDOBA RODA, J. (2006), Abogacía, secreto profesional..., op. cit., pp. 63-64.

849 FERNÁNDEZ TERUELO, J. (2010), “Capítulo 14: Blanqueo...”, op. cit., p. 325.

850 LUZÓN CAMPOS, E. (2012), “Blanqueo de cuotas defraudadas...”, op. cit., pp. 2-4.

851 FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2012), “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales...”, op. cit., pp. 24 y 33.

852 DEL ROSAL BLASCO, B. (2013), “Delito fiscal y blanqueo...”, op. cit., p. 5.

853 MARTÍN QUERALT, J. B. (2014), “Delito fiscal y blanqueo...”, op. cit., p. 33.

854 CARRIÓN MORILLO, D. (2015), “Una aproximación a los problemas...”, op. cit., p. 13.

que la defraudación tributaria carecería de idoneidad para configurarse en delito fuente, debido a que los bienes –objeto de las diversas conductas incriminadas como blanqueo– no tendrían un origen delictivo. Antes bien, se trataría de activos de procedencia lícita, explicable en actividades comerciales, mercantiles u otras legales capaces de producir rendimientos económicos⁸⁵⁵. Al respecto, CHOCLÁN MONTALVO considera que “el hecho del que traen causa los bienes debe ser típico y antijurídico. No lo es, por ejemplo, un negocio jurídico lícito, por mucho que con ocasión de ese negocio se devengue un impuesto, posteriormente eludido. No puede apreciarse delito de blanqueo de capitales cuando el origen de los fondos es conocidamente lícito”⁸⁵⁶. En el mismo sentido, QUINTERO OLIVARES asevera que debe existir una relación de causa-efecto entre el delito fuente y los bienes que éste produce, de modo tal que el autor obtenga “algo que no tenía antes del delito y que es valioso en términos de dinero”⁸⁵⁷. Finalmente, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO concluye en lo problemático de aceptar “que lo defraudado en el delito fiscal citado pueda ser considerado «bienes» sobre los que recaigan las conductas típicas”⁸⁵⁸.

2. Presunta atipicidad por imposibilidad de individualización de la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio lícito

También se ha considerado inviable la tipicidad del lavado procedente de la defraudación tributaria, a partir de la incuestionable dificultad surgida en la ineludible labor de individualización de la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio lícito del agente. Al respecto, en el Perú, señala GARCÍA CAVERO que “lo complicado está más bien en los delitos que simplemente ahorran un gasto, como sucede, por ejemplo, con la defraudación tributaria. En este caso no es posible individualizar dentro del patrimonio del autor la

855 En Argentina, esta argumentación es sostenida, entre otros, por DÍAZ, V. (2012), “La exégesis del delito de lavado...”, op. cit. p. 290.

856 CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2011), La aplicación práctica..., op. cit., p. 337.

857 QUINTERO OLIVARES, G. (2006), “El delito fiscal y el ámbito material...”, op. cit., p. 6.

858 DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. (2014), “¿Puede el delito de defraudación tributaria...?”, op. cit., pp. 624-625.

parte que corresponde al egreso no realizado como consecuencia del delito... Por lo tanto, no sería posible la comisión de un delito de lavado de activos”⁸⁵⁹.

Decidir que el íntegro del patrimonio del autor es contaminado limita ilegítimamente la libertad de acción, y el derecho a la propiedad por el solo hecho que se ha incorporado a éste activos de origen delictivo. Sería, pues, absurdo considerar que los bienes de origen no delictivo fueren –junto a los de fuente delictuosa– objeto del delito de lavado de activos. Sin embargo, la confusión de bienes de origen lícito con los de procedencia criminal, que motiva la discusión acerca de si el íntegro del patrimonio se ve contaminado, no es un problema privativo al delito de defraudación tributaria⁸⁶⁰. Esta cuestión, en efecto, no es intrínseca y excluyente de este delito fiscal, sino que se presenta en cualquier delito fuente cuyos rendimientos económicos (principalmente, dinero) hayan sido mezclados con patrimonios lícitos. En consecuencia, la consideración relativa a la supuesta imposibilidad para individualizar la parte correspondiente al egreso que no se efectuó a favor del Estado, como sustento para descalificar a la defraudación tributaria como delito previo, constituye a nuestro juicio un argumento que no considera que esta misma problemática se presenta en todo delito fuente. Por tanto, no añade nada que justifique tal rechazo.

En suma, las dificultades para individualizar e identificar razonablemente los activos de procedencia delictiva y su diferenciación del resto del patrimonio lícito, se presentan en todos los delitos precedentes – por ejemplo, se tiene el mismo problema en el caso de activos procedentes del narcotráfico que se encontraban ingresados en una cuenta bancaria en la que existían adicionalmente fondos de origen legal–, aun cuando en el caso de la defraudación tributaria existan determinadas particularidades. Se trata pues de un problema transversal que afecta a cualquier actividad delictiva previa, con especial incidencia en aquella que produce dinero, objeto material

859 GARCÍA CAVERO, P. (2015), El delito de lavado..., op. cit., p. 121.

860 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. (2013), “Delito fiscal y bienes...”, op. cit., pp. 86-87.

caracterizado por su alta fungibilidad⁸⁶¹. Considerar que las dificultades de tal individualización justificarían la presunta inadmisibilidad de la defraudación fiscal como delito fuente, entraña la consecuencia ilegítima que en todos los casos de mezcla (o confusión del patrimonio lícito con el de origen delictuoso), no se podría configurar el delito de lavado de activos.

3. Supuesta inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad (inexistencia de desplazamiento patrimonial)

Un sector doctrinal argumenta que sería indispensable identificar una relación de causalidad entre el delito previo y los rendimientos económicos que éste ha de producir. La idoneidad de un delito fuente –según este criterio– dependerá de confirmar la existencia de un nexo causal de desplazamiento patrimonial de los bienes delictivos, hacia la esfera de dominio de quien –con posterioridad– realice los actos de lavado. Esta secuencia, por tanto, sería imposible en el caso de los delitos omisivos. En el Perú, por ejemplo, GÁLVEZ VILLEGAS sostiene que “con la omisión del pago no se ha determinado la relación causal que permita sostener que dicha omisión generó un activo patrimonial para el sujeto y que sobre este activo pueden concretarse las acciones propias del delito de lavado”⁸⁶².

En España, FERNÁNDEZ TERUELO sostiene que en el delito de defraudación fiscal el producto (dinero o bienes) “ya está en el patrimonio del sujeto, por lo que no son bienes «provenientes de» ninguna actividad delictiva”⁸⁶³. Según su parecer, sólo cuando pueda establecerse un desplazamiento patrimonial sería posible configurarse un delito fuente. En el ámbito de los delitos tributarios, sostiene dicho autor, esto solo sería predicable “del fraude de subvenciones, donde sí se produce traslación del dinero”⁸⁶⁴. En el mismo sentido, CHICO DE LA CÁMARA refiere que únicamente son delitos previos tributarios la obtención

861 GARCÍA BAÑUELOS, J. A. (2015), “El delito fiscal como actividad delictiva previa...”, op. cit., pp. 102-103.

862 GÁLVEZ VILLEGAS, T. (2014), El delito de lavado..., op. cit., p. 104

863 FERNÁNDEZ TERUELO, J. (2010), “Capítulo 14: Blanqueo de capitales”, en ORTIZ DE URBINA GIMENO, Íñigo (coord.), Memento Experto. Reforma penal 2010. Ley orgánica 5/2010, Madrid, Ediciones Francis y Taylor, p. 325.

864 Ibidem, pp. 325-326.

indebida de devoluciones o el fraude en las subvenciones “donde sí se produce técnicamente la traslación del dinero”⁸⁶⁵. Así también, DEL ROSAL BLASCO señala que en la defraudación tributaria “no se puede establecer relación causal entre la acción omitida y los bienes ya incorporados al patrimonio del sujeto por virtud de un hecho positivo anterior no constitutivo de delito”⁸⁶⁶.

Finalmente, CHOCLÁN MONTALVO sostiene que la defraudación fiscal, por tratarse –según su postura– de un delito omisivo, carecería de idoneidad para dar base al lavado de activos. Este autor considera que “la omisión en sentido científico-natural no causa nada. Un delito que responda en su configuración típica al patrón de los delitos de omisión... no puede servir de delito previo de un delito de blanqueo de capitales, pues no puede establecerse relación causal entre la acción omitida (el pago de los tributos) y los bienes ya incorporados al patrimonio del sujeto por virtud de un hecho positivo anterior no constitutivo de delito (verdadera causa de la incorporación del bien)”⁸⁶⁷. El precitado planteamiento de CHOCLÁN MONTALVO es empleado por la doctrina de España⁸⁶⁸

865 CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012), El delito de defraudación tributaria..., op. cit., p. 173.

866 DEL ROSAL BLASCO, B. (2013), “Delito fiscal y blanqueo...”, op. cit., p. 5. Este autor señala inclusive que “existe acuerdo en considerar que el delito fiscal, en la modalidad de obtención indebida de devoluciones, o el delito de fraude de subvenciones, sí pueden ser delitos previos del delito de blanqueo de capitales, porque estas modalidades responden más a la estructura de un delito de estafa, donde hay un desplazamiento patrimonial a favor del sujeto activo, y, por lo tanto, la ganancia o los frutos obtenidos sí tienen un origen ilícito”.

867 CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2011), La aplicación práctica..., op. cit., p. 339. Este autor hacia el 2001 anticipó su postura de no considerar como ganancia a “la ventaja económica que se deriva de la no satisfacción de determinadas obligaciones jurídicas cuyo incumplimiento se sanciona con una pena (como por ejemplo la omisión de la declaración tributaria en el delito fiscal)... En suma, el delito ha de ser la fuente o el origen del ingreso, no la causa de la evitación del gasto”. Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2001), El patrimonio criminal..., op. cit., p. 53.

868 GÓMEZ BENÍTEZ, J. M. (2006), “Reflexiones técnicas y de política criminal...”, op. cit., pp. 74 y 81; BACIGALUPO ZAPATER, E. (2012), Sobre el concurso de delito fiscal..., op. cit., pp. 35-36; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A. (2012), “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales...”, op. cit., p. 38; DEL ROSAL BLASCO, B. (2013), “Delito fiscal y blanqueo...”, op. cit., p. 5; MARTÍN QUERALT, J. B. (2014), “Delito fiscal y blanqueo...”, op. cit., p. 33; SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2016), “La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria”, en QF, N° 7, abril, Navarra, Aranzadi, p. 39.

y del Perú⁸⁶⁹, para justificar la presunta inidoneidad de la defraudación tributaria como delito fuente. Las nuevas opiniones que se pronuncian sobre la supuesta inidoneidad referida adoptan posición citando cumulativamente a los autores que, previamente, asumieron dicha premisa sin añadir nada significativo a la discusión.

4. Presunta infracción de las garantías del *non bis in idem* y de la no autoincriminación

El delito de defraudación fiscal reprime a quien, mediante actos fraudulentos, no paga (total o parcialmente) los tributos fijados en las leyes. El autor de este delito es quien conserva fraudulentamente la cuota tributaria defraudada dentro de su esfera de dominio, infringiendo, mediante actos fraudulentos, su deber de desprenderse de dicho patrimonio afecto y trasladarlo al órgano de recaudación fiscal luego de vencido el plazo legal. En estos casos es el propio autor de la defraudación fiscal quien, conociendo que parte de sus rendimientos está sometido al pago de tributos, se vale de maniobras fraudulentas para no efectuar dicho desembolso a favor de su legítimo propietario.

Al constatarse que el defraudador se encuentra, seguidamente, en posesión de activos que no le pertenecen (sino al fisco), es razonable apreciar que él mismo efectúe actos de disposición sobre dicho monto no ingresado. Aquí surge la cuestión de si es compatible con las garantías del *non bis in idem* y a la no autoincriminación, sancionar penalmente como lavado dichos actos de disponibilidad (conversión o transferencia) o de mera posesión, ejecutados sobre los activos mantenidos fraudulentamente en la propia esfera de dominio –y no desembolsados al fisco–. Así, en el debate acerca de la viabilidad típica del lavado de activos procedente del delito de defraudación fiscal, un sector de la doctrina ha buscado incorporar los presupuestos y consecuencias de la discusión dogmática sobre la tipicidad del autolavado.

Con relación a la primera de las garantías, señala DÓPICO GÓMEZ-ALLER, si la conversión o transmisión de dinero “con origen en un delito fiscal

fuese delito de blanqueo, todo delito de elusión tributaria traería consigo necesariamente un adicional delito de blanqueo”⁸⁷⁰. Según este razonamiento, en los supuestos de defraudación tributaria, supuestamente, quien defrauda mantiene en su poder (posee o inmediatamente utiliza) los activos no ingresados al fisco. Con lo que, seguidamente –y es lo que tal sector objeta– se estaría calificando tal proceder como un delito de lavado (principalmente, en la modalidad de “mantención en el poder”, “posesión” o “utilización”), lo cual sería irreconciliable con la garantía del *non bis in idem*. Sin embargo, contra dicha argumentación –que rechaza también como delito fuente al delito de defraudación fiscal–, cabe dirigir algunas observaciones para demostrar que en términos generales no se cumplen ni la identidad del hecho ni la identidad del fundamento.

En primer lugar, la garantía del *non bis in idem* se estructura a través de la exigencia de triple identidad (de sujeto, hecho y fundamento), de modo que la infracción de dicha garantía dependerá de que más de una investigación penal haya sido promovida a pesar de concurrir dicha triple exigencia. En lo que constituye objeto de debate, si bien quien defrauda (no trasladando la cuota tributaria a su legítimo propietario, mediante actos fraudulentos) es la misma persona que, al mismo tiempo, mantiene en su dominio dicho bien, en apariencia *se cumpliría la identidad de sujeto*.

Sin embargo, dada la sustantividad del delito de lavado de activos, indubitablemente, su desvalor va más allá del simple y solo hecho de poseer (incluso convertir o transferir) rendimientos económicos delictuosos. Por lo que es indispensable, para afirmar la concurrencia de su injusto penal, que las operaciones económicas realizadas, o la posesión de los activos criminales, se efectúen con la finalidad de evitar la identificación del origen de los activos, su incautación o decomiso. Por tanto, no se configura el lavado por la simple posesión o mantención en el poder de bienes de origen ilícito. Establecer lo contrario es banalizar, sino eludir, el componente material del injusto típico del blanqueo. Este delito es más que la simple posesión de, en este caso, la

869 GÁLVEZ VILLEGAS, T. (2014), El delito de lavado..., op. cit., pp. 104-105.

870 DÓPICO GÓMEZ-ALLER, J. (2010), “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, en LegalToday.com, del 15 de enero, Madrid, p. 1.

cuota tributaria. Por ello, en el análisis de las relaciones entre el delito de lavado de activos y la defraudación tributaria, desde nuestra perspectiva, *no se cumple la identidad de hecho*.

En segundo lugar, con la prohibición penal de blanquear bienes se pretende proteger, a través de una estructura típica de peligro abstracto, a la libre y leal competencia –según hemos defendido *supra*–. Mientras que, por su parte, la represión del delito de defraudación fiscal pretende poner en resguardo a la función recaudatoria y de administración de los tributos. De modo que el desvalor del citado delito tributario no abarca el desvalor del delito de lavado de activos, con ello, la defraudación fiscal en su relación con el blanqueo *no se cumple la identidad de fundamento*.

Por ello, cuando se argumenta que toda elusión fiscal traería consigo necesariamente un delito de lavado⁸⁷¹, tal posición entraña el prejuzgamiento erróneo de calificar como blanqueo aquello que no lo es. Este delito, conforme se ha puesto de relieve, va más allá de la mera posesión, su desvalor no abarca el simple hecho de mantener en el poder determinados bienes (de origen delictuoso). La posesión de bienes *per se* no califica como delito de lavado, ni debe ser limitada a caracterizarse como “lavado”, si ésta no se sitúa en el contexto general del proceso de reciclaje (que va desde el inicio de los actos de colocación hasta el retorno de los bienes al tráfico económico con apariencia de legalidad). Quien eludió pagar tributos, mediante actos fraudulentos, si bien no deja de poseer ciertos bienes (la cuota tributaria defraudada) dentro de su patrimonio, ese solo hecho no califica como blanqueo. En resumen, ni se infringe la prohibición del *bis in idem*, por carecer de afectación alguna a la *identidad de fundamento*, ni tampoco constituye un argumento sólido para fundamentar la presunta inidoneidad de la defraudación fiscal como delito fuente.

El argumento acerca de que la admisión de la defraudación tributaria como delito previo infringiría la garantía del *non bis in idem* tampoco es aceptable para fundamentar que dicho delito carecería de idoneidad para dar base al blanqueo. No sólo por no obedecer al contenido material de la

871 Como sostiene DÓPICO GÓMEZ-ALLER, J. (2010), “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, op. cit., p. 1.

garantía que se dice resguardar, sino inclusive por carecer de suficiencia para superar el propio *test* que le da contenido (la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento).

Desde otro enfoque, también se sostiene que constituye un mero acto de agotamiento el hecho de mantener en el poder o utilizar los efectos económicos de un delito provechoso. En este caso, que el autor de la defraudación fiscal mantenga en su poder o utilice (o realice actos de disposición) la cuota tributaria que no ingresó al fisco, constituiría una consecuencia necesaria e inmediata de dicho delito tributario. Por lo que, a menos que se autodenuncie, se desista o pague inmediatamente al fisco la cuota tributaria, junto al delito fiscal el defraudador cometería ineludiblemente el blanqueo⁸⁷². En suma, concluye la postura examinada, que una exigencia de tal naturaleza infringiría el derecho a la no autoincriminación.

Debemos, sin embargo, reafirmar que el delito de lavado de activos, conforme hemos puesto de relieve, va más allá de la sola posesión de bienes (representados, en el caso de la defraudación tributaria, por la cuota tributaria no ingresada al fisco mediante actos fraudulentos) o de su mantención dentro del radio de disposición patrimonial. El delito de lavado de activos requiere concretos e identificados actos posteriores, distintos al delito fiscal previo (que se consuma con el impago fraudulento de los tributos), los cuales debe ser efectuados en un contexto de preparación, desarrollo o cierre del circuito de reciclaje. Por consiguiente, coincidiendo con CARO CORIA⁸⁷³, la norma penal que subyace a la incriminación del blanqueo no establece un deber de autoinculpación, sino la obligación que se evite la circulación de bienes con fuente criminal en el tráfico económico legal. No existe un mandato de autodenunciarse sino de no transferir (o de no convertir) activos de procedencia delictuosa.

872 DÓPICO GÓMEZ-ALLER, J. (2010), “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, op. cit., p. 1.

873 CARO CORIA, C. (2015), “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, op. cit., pp. 179-180.

D. Postura personal: Idoneidad limitada de la defraudación tributaria para constituirse en delito fuente

1. Voluntad legislativa

En el Perú, desde que fue puesta en vigor la Ley N° 27765 (del 27/Jun/2002), con la que por vez primera se reprimió el lavado procedente de delitos distintos al narcotráfico o narcoterrorismo, el legislador previó (en el art. 6⁸⁷⁴, párrafo segundo) como hecho criminal precedente al delito de “defraudación tributaria”, sin hacer distinciones sobre cuál modalidad de este delito era susceptible de dar base al lavado. Reemplazada dicha ley por efectos del DLeg N° 1106 (del 19/Abr/2012), la voluntad legislativa se encaminó hacia ampliar dicha consideración por la más genérica expresión “delitos tributarios”. Así, el Estado asimiló las disposiciones del *soft law en la* que se habían incorporado, dos meses antes, los delitos fiscales como delitos previos al lavado (revisión de las recomendaciones del GAFI, a febrero de 2012).

Por ello, aun siendo un criterio formal pero no el único, el delito de defraudación tributaria constituye actividad criminal idónea para dar base al lavado de activos por disposición legal desde junio de 2002. El legislador no distinguió si todos o algunos de los delitos de defraudación fiscal constituían delitos fuente. Esta situación confirmada, en abril de 2012, al haber el legislador decidido ampliar “expresamente” esta tipología de delitos fuente hacia todos los otros delitos fiscales. Esto no quiere decir que recién, a partir de 2012, los delitos tributarios puedan ser idóneos para dar base al lavado de

874 El art. 6 de la Ley N° 27765 (de la derogada Ley penal contra el lavado de activos, vigente para los procesos que se siguen por hechos cometidos durante su vigor), previó que: “El origen ilícito que conoce o puede presumir el agente del delito podrá inferirse de los indicios concurrentes en cada caso.

El conocimiento del origen ilícito que debe conocer o presumir el agente de los delitos que contempla la presente ley, corresponde a conductas punibles en la legislación penal como el tráfico ilícito de drogas; delitos contra la administración pública; secuestro; proxenetismo; tráfico de menores; defraudación tributaria; delitos aduaneros u otros similares que generen ganancias ilegales, con excepción de los actos contemplados en el art. 194 CP (receptación).

En los delitos materia de la presente ley, no es necesario que las actividades ilícitas que produjeron el dinero, los bienes, efectos o ganancias, se encuentren sometidas a investigación, proceso judicial o hayan sido objeto de sentencia condenatoria”.

activos en el Perú, ya que tal condición podía ser desprendida –desde 2002– de la propia cláusula general establecida en el art. 6, párrafo segundo, de la Ley N° 27765. La cual establecía que el origen ilícito de los activos corresponde a los delitos definidos en dicha ley, inclusive aquellos “*otros similares que generen ganancias ilegales*”. En tal sentido, siempre que se trate de los delitos tributarios graves y vinculados con el crimen organizado –por tanto “similares” a la lista ejemplificativa dispuesta en dicho precepto–, y sean susceptibles de producir ganancias ilícitas, podían configurarse en delitos previos desde abril de 2002.

La problemática acerca de la idoneidad o no de la defraudación tributaria como delito fuente se sitúa en la modalidad de eludir o dejar de pagar (total o parcialmente) mediante actos defraudatorios los tributos fijados en las leyes. Es el caso del art. 1 de la Ley Penal Tributaria (DLeg N° 813, del 19/Abr/1996), el cual establece que: “*El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años...*”. Conforme se aprecia de la estructura de este tipo penal, nos encontramos ante uno de los denominados **delitos provechosos o de aprovechamiento**.

2. Indispensable diferenciación entre delitos que producen enriquecimiento con la entrada de bienes al patrimonio y delitos de incumplimiento del deber de disposición patrimonial

Los actos reprimidos como delito de blanqueo deben ser efectuados sobre bienes, dinero, efectos o ganancias que procedan (directa o indirectamente) de actividades criminales caracterizadas por su aptitud para producir rendimientos económicos, esto es, constituyen objeto material del delito de lavado de activos los bienes contaminados directa o indirectamente. El producto del delito –de acuerdo con lo dispuesto por el art. 2, lit. e, de las Convenciones de Palermo de 2000 y de Mérida de 2003 (normas de derecho interno del mismo rango y fuerza de ley que el DLeg N° 1106)– está conformado por bienes derivados u obtenidos *directa o indirectamente* de la comisión de un delito⁸⁷⁵.

875 En términos idénticos se defines al producto del delito en el art. 2, lit. e, de la Convención de Mérida de 2003, así también, de modo similar, en el art. 1, lit. a, de la Convención de

Debe precisarse sin embargo que para la determinación del nexo jurídico de contaminación (directa o indirecta) de los activos, **debe examinarse la estructura morfológica del delito fuente** (que constituya objeto de análisis). Por ello **es ineludible identificar** cuándo nos encontramos, por un lado, ante aquellos **delitos previos caracterizados por producir rendimientos económicos capaces de ingresar en la esfera de dominio patrimonial del propio autor o de terceros**⁸⁷⁶. En su contraste con aquellos otros que –por el contrario– no producen activos que ingresan a la esfera de dominio patrimonial del interviniente; sino que, por encontrarse los activos, con antelación al delito, dentro de la propia esfera lícita de disposición del autor, **la represión (de estos otros delitos fuente) se fundamenta en el incumplimiento de los deberes jurídico-penales de disposición patrimonial**⁸⁷⁷.

En primer lugar, por regla general, los delitos idóneos para producir rendimientos económicos presentan una **“naturaleza resultativa”**. De modo tal que, con su realización, puede identificarse que las ganancias o rendimientos ilícitos son causados o producidos como resultado de la comisión delictiva (así, por ejemplo, en los delitos de tráfico ilícito de drogas, corrupción, trata de personas, secuestro, extorsión, minería ilegal u otros similares, en todos estos se aprecia una manifiesta idoneidad para que, con la comisión delictiva, se produzca “como resultado” la obtención ganancias ilegales).

Estamos pues ante delitos que son idóneos para producir el resultado de generación de bienes o rentas con origen delictuoso, sobre los cuales es, indudablemente viable la comisión del delito de lavado de activos. En suma, **la característica principal** de estos delitos fuente radica en la **producción de ganancias capaces de ingresar a la esfera de dominio patrimonial de sus autores o de terceros**. Es decir, **estos delitos son fuente, causa u origen de los bienes o activos producidos**. Por lo que los actos ulteriores de conversión, transferencia, transporte, etc., efectuados sobre dichos rendimientos

Varsovia de 2005. De otro lado, tal terminología fue también incorporada, aunque con restricción al narcotráfico, en el art. 1, lit. p, de la Convención de Viena de 1988.

876 GARCÍA CAVERO, P. (2015), El delito de lavado..., op. cit., p. 120.

877 BLANCO CORDERO, I. (2011), “El delito fiscal como actividad delictiva previa...”, op. cit., p. 23.

económicos (conociéndose o debiendo presumirse su origen delictivo, con el objeto de evitar la identificación de su origen delictivo, su incautación o decomiso) cumplen, sin mayores cuestionamientos, la tipicidad del delito de lavado de activos.

En segundo lugar, en oposición a los referidos delitos previos (que generan incremento patrimonial con la entrada de los activos en la esfera de dominio del autor), existen también delitos económicamente rentables que se efectúan sobre activos lícitos ya previamente incluidos (con antelación la comisión delictiva) en la propia esfera lícita de dominio patrimonial. Se trata de supuestos de **“contaminación sobreviniente”**. La represión en estos últimos casos se fundamenta en el **incumplimiento** –mediante diferenciadas modalidades de conducta típica– **del deber de disposición patrimonial al que el autor se encuentra jurídico-penalmente obligado**.

Esta categoría de delitos precedentes al blanqueo se manifiesta, con respecto al CP peruano, en los delitos de **apropiación ilícita**⁸⁷⁸ (art. 190), **peculado** (art. 387⁸⁷⁹), **malversación de fondos** (art. 389⁸⁸⁰), **rebusamiento a la entrega de bienes** (art. 391⁸⁸¹) y en el delito de **administración fraudulenta**

878 Art. 190 (Apropiación ilícita): “El que, en su provecho o de un tercero, se apropia indebidamente de un bien mueble, una suma de dinero o un valor que ha recibido en depósito, comisión, administración u otro título semejante que produzca obligación de entregar, devolver, o hacer un uso determinado, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 ni mayor de 4 años...”.

879 Art. 387 (Peculado): “El funcionario o servidor público que se apropia o utiliza, en cualquier forma, para sí o para otro, caudales o efectos cuya percepción, administración o custodia le estén confiados por razón de su cargo, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 4 ni mayor de 8 años...”.

880 Art. 389 (Malversación de fondos): “El funcionario o servidor público que da al dinero o bienes que administra una aplicación definitiva diferente de aquella a los que están destinados, afectando el servicio o la función encomendada, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 1 ni mayor de 4 años... Si el dinero o bienes que administra corresponden a programas de apoyo social, de desarrollo o asistenciales y son destinados a una aplicación definitiva diferente, afectando el servicio o la función encomendada, la pena privativa de libertad será no menor de 3 ni mayor de 8 años...”.

881 Art. 391 (Rebusamiento a la entrega de bienes): “El funcionario o servidor público que, requerido con las formalidades de ley por la autoridad competente, rehúsa entregar dinero,

del patrimonio de la persona jurídica (art. 198, inc. 8⁸⁸²). Este tipo de estructura delictiva se presenta también en el CP español –además de similares delitos a los aludidos–, con relación al delito de *alzamiento de bienes* (art. 257, inc. 1⁸⁸³). En todos estos casos, los bienes, activos o ganancias tienen un origen lícito y, antes de la comisión delictiva, se encuentran legalmente incorporados (bajo diferentes títulos o poderes de dominio) al interior de la esfera de dominio patrimonial del agente. Por ello, en la medida que pueda identificarse razonablemente al objeto material (dinero, bienes, efectos o ganancias) –a fin de resolver la controversia probatoria de dicha identificación como de su razonabilidad– es, según nuestro criterio, indiscutible que en todos estos supuestos delictivos nos encontramos frente a delitos previos que pueden dar base al delito de lavado de activos.

El **carácter legal de los bienes**, sobre los cuales se efectúan, después, los actos típicos (del delito previo), constituye un elemento común reconocido en la estructura legal de todos los tipos penales citados. El hecho que los activos o bienes sean entregados en *“depósito, comisión, administración u otro título semejante”* (art. 190), sean confiados al funcionario o servidor público en *“percepción, administración o custodia”* (art. 387), en *“administración”* (art. 389) o *“depositados o puestos bajo su custodia o administración”* (art. 391), entraña un reconocimiento implícito, pero evidente, de que se da el traslado legal de un título de dominio lícito sobre los bienes. Por ello, la legalidad de los bienes se

cosas o efectos depositados o puestos bajo su custodia o administración, será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de 2 años”.

882 Art. 198 (Administración fraudulenta): “Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 1 ni mayor de 4 años el que ejerciendo funciones de administración o representación de una persona jurídica, realiza, en perjuicio de ella o de terceros, cualquiera de los actos siguientes: [...] 8) usar en provecho propio, o de otro, el patrimonio de la persona jurídica”.

883 Art. 257 (Alzamiento de bienes): “1) Será castigado con las penas de prisión de 1 a 4 años...: [...] 1º. El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores. 2º. Quien con el mismo fin realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación”.

pone de manifiesto mediante la transferencia lícita, al autor, del ejercicio de alguno de los poderes reales o títulos de dominio referidos.

En esta segunda tipología de delitos fuente, el cambio de estatus jurídico penal del objeto material (esto es, la transformación de un bien “de origen legal” a otro –activo– “**maculado sobreviniendo**” por el delito) tiene por fundamento el **incumplimiento de los deberes de disposición patrimonial al que se está jurídico penalmente obligado**, en condición de *depositario, comisionista, administrador o custodio* del patrimonio (privado o público). Las conductas típicas que expresan el incumplimiento de los deberes jurídico penales referidos, son los actos de *“apropiación”* (art. 190), de *“apropiarse o utilizar”* (art. 387), *“dar una aplicación definitiva diferente”* (art. 389), *“rehusarse a entregar”* (art. 391), *“usar en provecho propio”* (art. 198, inc. 8), y *el de “alzarse”* (art. 257, inc. 1 CP español)⁸⁸⁴.

En esta manifestación de delitos previos los bienes, antes de su contaminación delictiva, se caracterizan –según lo previsto en los citados tipos penales– por dos elementos comunes. En primer lugar, la licitud del título que origina los activos. Y, en segundo, que los bienes se encuentran, con antelación a la realización del delito previo, dentro de la esfera lícita de dominio patrimonial de sus autores.

En suma, **el que los bienes se encuentren ya en posesión del autor (u otro título de dominio o de administración) antes de la comisión del delito precedente, y que tengan origen lícito, no impide que puedan dar lugar al lavado de activos**. En estos supuestos la contaminación delictuosa

884 Sobre esta cuestión, José Luis Serrano observa que “lo que se predica del delito fiscal también se podría de los delitos socioeconómicos. Así, p. ej., en el alzamiento de bienes o el abuso de información privilegiada los activos previos se sustraen a los acreedores, o los activos procedentes de la negociación bursátil, proceden de actividades lícitas. Y, sin embargo, no cabe negar el origen delictivo de las ganancias obtenidas a consecuencias de conductas defraudatorias”, Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. (2013), “Delito fiscal y bienes...”, op. cit., pp. 81-82. Comparten, en España, esta constatación BLANCO CORDERO, I. (2011), “El delito fiscal como actividad delictiva previa...”, op. cit., pp. 23-24. Así también, en el Perú, CARO CORIA, C. (2015), “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, op. cit., p. 156; MENDOZA LLAMACPONCCA, F. (2017), El delito de lavado..., op. cit., pp. 373-385.

de los bienes cuyo origen es inicialmente legal se producirá por efecto de la comisión de alguno de los delitos referidos. **El estatus de “licitud” de los bienes o del título de dominio sobre los mismos se perderá** (produciéndose la contaminación delictiva sobreviniente), **cuando éstos se convierten en “efectos” de alguno de los citados delitos** (de apropiación ilícita, peculado, malversación de fondos, rehusamiento a la entrega de bienes, administración fraudulenta o alzamiento de bienes). **Nada impide que los activos**, en la medida que sean debidamente identificados y su cuantía pueda ser razonablemente determinada, **constituyan bienes idóneos o susceptibles de dar base al delito de lavado**. Los actos de conversión, transferencia, ocultamiento, tenencia o transporte de dichos bienes, para evitar la identificación de su origen delictivo, cumplirán la tipicidad objetiva de este delito.

Entre los delitos previos caracterizados tanto por la licitud original de los bienes, como por encontrarse en posesión del autor antes de la comisión del hecho delictivo, tenemos al **“delito de defraudación tributaria”** (llamado también como defraudación fiscal o fraude al fisco). Este delito **se singulariza por la realización de actos fraudulentos que se efectúan sobre activos de origen legal, que se encuentran ya en la propia esfera de dominio patrimonial del defraudador fiscal, antes de la realización delictiva de este tipo penal tributario**. En el delito de defraudación tributaria se reprimen las maniobras fraudulentas (del obligado tributario o por terceros, bajo su dominio) efectuadas en **incumplimiento del deber de realizar un desprendimiento patrimonial concreto: la no entrega fraudulenta** (total o parcial) **de la cuota tributaria defraudada que le corresponde al órgano recaudador del tributo**. El impago (total o parcial) del tributo, para tener naturaleza delictiva –y no solo administrativa–, debe realizarse mediante el empleo de maniobras defraudatorias, conforme lo exige el art. 1 de la Ley Penal Tributaria peruana. Este “no pagar fraudulento”⁸⁸⁵ se expresa en la evitación de un desembolso por parte del obligado tributario en perjuicio de la administración tributaria.

885 ABANTO VÁSQUEZ, M. (2000), Derecho penal económico..., op. cit., p. 433.

En conclusión, **consideramos que el delito de defraudación tributaria** –o delito de impago (total o parcial) de la cuota tributaria mediante maniobras defraudatorias– constituye al igual que los delitos de apropiación ilícita, peculado, malversación de fondos, rehusamiento a la entrega de bienes, administración fraudulenta y alzamiento de bienes⁸⁸⁶, **un tipo delictivo idóneo para dar base al delito lavado** de activos. Su estructura legal permite constatar que se trata de un delito –como los otros referidos– en el que **sus intervinientes efectúan comportamientos** (*maniobras fraudulentas*) **dirigidos a evitar ilegalmente el desprendimiento patrimonial de aquellos bienes que ya se encuentran, con antelación al delito fiscal, dentro de su esfera de dominio patrimonial** (*la cuota tributaria*) **en perjuicio de su legítimo propietario** (*la administración tributaria*). Por lo tanto, según sostenemos no existe inconveniente dogmático para considerar que la defraudación tributaria, al igual que los otros tipos delictivos citados (que presentan la misma estructura típica), constituye un delito con aptitud para configurarse en actividad criminal previa al delito de lavado de activos. Tanto más si su condición de “delito provechoso” es confirmada por la propia ley al incorporarse en su tipificación –art. 1 de la LPT– un elemento típico de aprovechamiento (*“el que en provecho propio o de un tercero...”*). **La problemática central, sin embargo, será la relativa a la ineludible exigencia legal dirigida al Ministerio Público de determinar e individualizar razonablemente la cuota tributaria defraudada –objeto material del delito de defraudación tributaria– en el patrimonio del contribuyente y, seguidamente, verificar que las operaciones económicas de supuesto lavado hayan sido efectuadas sobre dicha parte maculada y no sobre la parte legal del patrimonio**. Es un imperativo de resguardo al derecho a la propiedad frente a la inconstitucional tesis del contagio total.

886 MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I. (2014), El autoblanqueo..., op. cit., pp. 81-82.

3. Exigencia de individualización de la parte maculada en el conjunto del patrimonio lícito: refutación de la teoría del “contagio total” y el carácter limitado del lavado proveniente de la defraudación tributaria

Asunto distinto sobre la viabilidad dogmática de la defraudación tributaria para configurarse en delito fuente, es el problema probatorio relativo a la **individualización razonable de los bienes (maculados delictivamente) dentro del patrimonio del autor** –de los presuntos delitos de defraudación fiscal y de lavado–. El problema principal no radica en la procedencia delictiva de los activos en estos casos (hemos argumentado las razones de por qué la cuota tributaria defraudada sí constituye objeto material idóneo del delito de lavado⁸⁸⁷), sino –como ha puesto de relieve la doctrina– en la **dificultad de individualizarlos o independizarlos con respecto al resto del patrimonio lícito del obligado tributario⁸⁸⁸ que ha cometido la defraudación fiscal⁸⁸⁹ (y el ulterior blanqueo).**

Sin embargo, el que exista dicho problema de contenido probatorio, no exime de considerar –conforme sostenemos– como “típico” al lavado de activos procedentes de la defraudación tributaria en algunos supuestos. Por ello, la dificultad de individualizar dentro del patrimonio del autor la parte que corresponde al egreso no realizado fraudulentamente como consecuencia de dicho delito, no enerva la configuración y viabilidad dogmática de la tipicidad del lavado procedente de la defraudación fiscal en determinados casos. No debe entremezclarse dos cuestiones distintas: la tipicidad de un comportamiento con la prueba de la tipicidad. Así, de la dificultad probatoria existente –aunque no privativa del delito de defraudación tributaria como delito fuente–, no puede concluirse la ausencia de tipicidad. Salvo que se proponga, de forma equívoca según nuestro entender, que existe falta de tipicidad en todos los casos donde exista el inconveniente de individualización razonable de los activos con relación al patrimonio lícito (como ocurre en los tan frecuentes supuestos de “mezcla” de rendimientos de origen delictivo

887 LINARES, M. B. (2020), El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305bis del Código penal español, Barcelona, Bosch, p. 540

888 LINARES, M. B. (2020), El delito de defraudación tributaria... op. cit., p. 530.

889 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 512.

y legal). En estos casos no es que no exista tipicidad, sino la presencia de dificultades probatorias para salir de la duda razonable sobre si las operaciones económicas se efectuaron sobre la parte delictiva o sobre la de fuente legal del patrimonio mezclado, que no es lo mismo.

La problemática de la identificación razonable de los activos maculados, su individualización y distanciamiento de aquella parte lícita del patrimonio, no es privativa del delito de defraudación tributaria. Idénticos problemas, en su misma dimensión, se presentan en todos los delitos provechosos caracterizados por producir “causalmente” rendimientos económicos capaces de ingresar en la esfera de dominio patrimonial del propio autor. Esto es, la dificultad de identificar los activos maculados con respecto al patrimonio lícito se produce en los casos, tan frecuentes, de mezclas de activos legales y delictivos. **Hecho que se presenta, inclusive, en los delitos tributarios incuestionablemente calificados como “delitos previos” por el sector doctrinal que considera únicamente como “inidónea” a la defraudación tributaria** para dar base al blanqueo. Para dicho sector los delitos fiscales de omitir entregar retenciones y percepciones tributarias o el delito de obtención indebida de beneficios fiscales sí constituyen, indiscutiblemente, delitos fuente idóneos.

Es cuando menos atentatorio al derecho de propiedad⁸⁹⁰ considerar como “contaminado” el íntegro del patrimonio del autor de la defraudación tributaria, pues ello implicaría la arbitraria consideración de que también los activos de origen no delictivo (por estar mezclados los bienes lícitos con los delictivos) fueren blanqueables. Adicionalmente, infringe el derecho a la defensa procesal que la acusación o condena por lavado de activos, **sean decididas sin haberse probado o determinado razonablemente el alcance de la contaminación delictiva.** La procedencia criminal constituye elemento normativo del tipo penal de lavado, conforme lo ha reconocido el Acuerdo C de la Sentencia Plenaria Casatoria N° 1-2017 (“*El origen delictivo mencionado por el citado artículo 10 es un componente normativo...*”), por tanto, la determinación de su alcance típico debe establecerse a partir de la valoración de la normativa vigente, como lo es la directa aplicabilidad de las

890 AMBOS, K. (2015), “La defraudación tributaria como hecho previo...”, op. cit., pp. 303-304.

Convenciones de Viena de 1988 (art. 5, inc. 6, lit. b), de Palermo de 2000 (art. 12, inc. 4) y de Mérida de 2003 (art. 31, inc. 5). Tales normas imponen la exigencia de determinar el valor estimado de los activos maculados que han sido mezclados en el patrimonio lícito. Esta exigencia debe cumplirse dentro del propio proceso penal por blanqueo de bienes o fuera de aquel en casos donde el delito previo fue objeto de sentencia.

La tesis del **“contagio total” del patrimonio es inconstitucional** por atentar contra el derecho a la propiedad. Así mismo, **contraviene el derecho interno de procedencia convencional**, ya que los convenios internacionales prevén disposiciones para diferenciar el patrimonio lícito frente al maculado. Al respecto, la Convención de Viena de 1988 (art. 5, inc. 6, lit. b) establece, por ejemplo, que los Estados pueden establecer la sanción de decomiso contra el patrimonio criminal mezclado con el lícito **“hasta el valor estimado del producto mezclado”**. Lo mismo se establece en la Convención de Palermo de 2000 (art. 12, inc. 4), al explicitar que dicha sanción contra el patrimonio maculado en supuestos de mezcla con bienes lícitos, **sólo se extenderá “hasta el valor estimado del producto entremezclado”**. En similar sentido, prevé la Convención de Mérida de 2003 (art. 31, inc. 5) que **“Cuando ese producto del delito se haya mezclado con bienes adquiridos de fuentes lícitas, esos bienes serán objeto de decomiso hasta el valor estimado del producto entremezclado, sin menoscabo de cualquier otra facultad de embargo preventivo o incautación”**. Lo establecido por esta normativa en vigor impone la razonable identificación de la parte criminal mezclada en el patrimonio, a partir de una estimación razonable de su valor.

Esta problemática es también resaltada por el Tribunal Supremo español tanto en la **STS N° 974/2012** (del 5/Dic/2012. Caso “Ballena Blanca”), como en la **STS N° 182/2014** (del 11/Mar/2014): la viabilidad de que la defraudación tributaria sea delito previo idóneo “requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria”. Esto es, la identificación razonable de la parte criminal del patrimonio que corresponde a la cuota tributaria defraudada. Asimismo, **se infringe el principio de legalidad cuando se pretende construir una imputación por lavado de**

activos en el que no se ha producido la identificación razonable del objeto material idóneo (los “bienes de origen delictivo”, en su condición de elemento normativo del tipo, reconocido por el Acuerdo C de la Sentencia Plenaria Casatoria N° 1-2017 y el art. 10 del DLeg N° 1106), **ya que las operaciones económicas que se efectúen sobre el patrimonio mezclado pueden estar realizadas sobre la parte lícita, esto es, la protegida por el derecho a la propiedad**. Es carga del Ministerio Público probar la procedencia criminal de los activos sometidos a presunto lavado, por lo que, debe establecer una hipótesis incriminatoria que sea compatible con la normativa precitada en grado de sospecha simple para iniciar diligencias preliminares, con mayor firmeza a nivel de la formalización de investigación preparatoria, y debidamente consolidada en la acusación. **Debe probarse más allá de toda duda razonable que la operación económica calificada como presunto lavado se ha realizado sobre la parte criminal de los bienes mezclados en el patrimonio lícito, de modo tal que supere la duda razonable subsistente sobre que tal operación se efectuó empleándose la parte legal**.

En los casos de patrimonio lícito mezclado con activos de origen criminal, especialmente en escenarios de bienes fungibles como el dinero, no siempre es posible construir una imputación por blanqueo, ya que es posible que una operación económica cuestionada por el Ministerio Público pueda haber sido efectuada sobre la parte lícita del patrimonio mezclado. En dicho escenario específico subsistirá la duda razonable de si dicha operación fue efectuada o con la parte maculada del patrimonio o con la que tiene fuente lícita. **La prueba documental de descargo, así como la pericial que evidencien la suficiencia del patrimonio legal o su no desbalance pueden configurarse en un contraindicio que brinde una explicación alternativa y lógica con aptitud para inferir que la operación cuestionada se realizó con la parte lícita del patrimonio**. Por tanto, que no existe objeto material en el lavado imputado. Estas premisas son aplicables a todo supuesto de mezcla –con la excepción relativa a la imputación de instrumentalización de la parte lícita con el fin de ocultar o encubrir fondos criminales– incluida la correspondiente a la defraudación tributaria, en la cual el agente tiene posesión de la cuota tributaria defraudada mezclada en su patrimonio legal.

Desde nuestra perspectiva **es viable la construcción de una imputación del lavado de activos procedentes de la defraudación tributaria, pero únicamente limitado a concretos escenarios no incompatibles con el derecho a la propiedad.** Estos supuestos minoritarios pero existentes en los que las operaciones económicas efectuadas sobre la cuota tributaria defraudada pueden cumplir la tipicidad objetiva del lavado de activos procedentes de la defraudación fiscal (blanqueo de la cuota tributaria), al no dejar margen de duda sobre la movilización de la parte delictuosa del patrimonio mezclado, son:

Primero, los casos donde se efectúen operaciones económicas sobre la integridad del patrimonio del deudor tributario, pues al existir movilización de todo el patrimonio mezclado, necesariamente se habrá transferido, convertido o desplazado la parte delictuosa⁸⁹¹. En tal sentido, si se verifica no sólo el verbo típico aplicable, sino además que la conducta se efectuó sobre la totalidad del patrimonio que abarca los activos maculados (la fracción delictiva integrante del patrimonio mezclado con la base legal, correspondiente a la cuota tributaria defraudada), es posible configurar la tipicidad objetiva del delito de lavado siempre que, a su vez, se determine razonablemente el valor de la cuota tributaria defraudada. En este escenario, **la movilización de todo el patrimonio mezclado permite inferir razonablemente que dicho acto necesariamente involucra a la parte criminal.**

Segundo, los supuestos en los que se ha movilizado, transferido o convertido una proporción del patrimonio mezclado que supera la diferencia entre el valor total del patrimonio y la parte delictiva. En este caso puede inferirse razonablemente que la cuota tributaria defraudada sí ha sido sometida a maniobras de movilización, superándose todo margen de duda acerca del empleo de la parte lícita o maculada, por lo que puede configurarse la tipicidad objetiva del lavado sin que se infrinja el derecho a la propiedad⁸⁹². Por ejemplo, si en el marco de un patrimonio valuado en

US\$ 1'000,000, que contiene al objeto material de la defraudación tributaria ascendente a US\$ 300,000 (cuota tributaria defraudada producto del impago fraudulento del impuesto a la renta, libre de deducciones, en determinado ejercicio fiscal), se puede construir una imputación por lavado de activos en el escenario que, por ejemplo, se hubiere adquirido dos inmuebles por el valor total de US\$ 800,000, ya que, en dicha operación, necesariamente se ha empleado la parte maculada del patrimonio mezclado. **La misma inferencia no puede construirse a partir del hecho probado de que se efectuó la operación económica por un valor inferior a la diferencia entre el valor la masa patrimonial y la parte contaminada. Subsiste en dicho caso la duda razonable de que aquellas operaciones fueron realizadas con la parte lícita del patrimonio, imponiéndose el derecho a la propiedad y los arts. 5, inc. 6, lit. b, 12, inc. 4 y 31, inc. 5 de las Convenciones de Viena, Palermo y Mérida, respectivamente.**

En suma, la viabilidad dogmática de construir una imputación por lavado proveniente de la defraudación tributaria se encuentra limitada por el derecho fundamental a la propiedad. No obstante, la limitación referida no da lugar a una absoluta inadmisión –de la cual es partidaria buena parte de la doctrina– de la tipicidad del blanqueo de la cuota tributaria defraudada. Conforme hemos fundamentado, existen algunos supuestos donde se supera la duda razonable acerca de si las operaciones reputadas como presunto lavado se efectúan o no con la parte maculada situada en el patrimonio legal. Por lo que la conversión, transferencia, gestión, disposición, administración, entre otras formas de conducta típica, del íntegro del patrimonio mezclado implica la movilización de la parte maculada (cuota tributaria defraudada) situada en el patrimonio de realizarse este tipo de operaciones económicas. La misma inferencia puede establecerse cuando el quantum de las operaciones excede la diferencia entre la parte legal y la parte contaminada del patrimonio, porque en este caso también, necesariamente, se habrá dado movilización a dicha fracción maculada. En estos escenarios es posible configurar una imputación del blanqueo de la cuota tributaria defraudada.

Por consiguiente, **la imputación del lavado de activos provenientes de la defraudación no tiene base legal si es que subsiste la duda razonable**

891 LINARES, M. B. (2020), El delito de defraudación tributaria... op. cit., pp. 529-530.

892 LINARES, M. B. (2020), El delito de defraudación tributaria... op. cit., p. 530.

de que las operaciones económicas se efectuaron potencialmente con la parte lícita del patrimonio. No existirá objeto material del delito de lavado de activos posible. Constituye un reto fundamental e ineludible para el Ministerio Público, determinar e individualizar al objeto material del delito sin lo cual no es posible la configuración de este elemento típico del lavado de activos. En los escenarios de mezcla del patrimonio lícito con el de proveniencia delictiva, tal como reconocen las analizadas Convenciones de la ONU en vigor, no puede atribuirse la condición de maculada a la parte legal del patrimonio. Por dicha razón, en éstas se dispone, por ejemplo, que sólo puede decomisarse la parte criminal mezclada en el patrimonio lícito, a partir de una estimación razonable de su valor.

4. La argüida no obtención de bienes delictivos con la defraudación tributaria

Uno de los argumentos dirigidos por quienes consideran que el delito de defraudación fiscal no es idóneo para dar base al blanqueo, plantea que en “la defraudación tributaria el individuo no obtiene nada que antes no tuviera en su patrimonio de fuente lícita”. Esto es, que no se verificaría el presuntamente “exigible” nexo causal entre el delito previo y las ganancias que éste produciría. Del mismo modo, según matiza otra opinión, dicho delito no causaría un desplazamiento patrimonial de los activos delictuosamente producidos hacia la esfera de dominio del autor (del lavado).

Según hemos argumentado *supra*, los actos constitutivos del delito de blanqueo, se puede realizar sobre activos que derivan de dos tipologías de delitos que –aunque presentan elementos estructurales diferentes–, tienen en común, por un lado, permitir que sus autores logren cuantiosos rendimientos económicos y, por otro, vincularse con la criminalidad organizada. (aquellos “delitos que «producen» enriquecimiento con la entrada de los bienes al patrimonio”, en contraposición de los “delitos efectuados por «incumplimiento del deber jurídico penal de disposición patrimonial»”). Según la lógica de la posición objetada, con el delito de defraudación tributaria no se obtiene activos que no se encontraran ya previamente en el patrimonio de su autor (esto es, que el individuo no obtiene nada que no tuviere antes).

No obstante, debemos precisar –siguiendo dicho razonamiento– que tampoco el autor obtendría nada que antes no estuviere en su esfera (lícita) de dominio patrimonial en los delitos de *peculado*, *malversación de fondos*, *rebusamiento a la entrega de bienes* (por parte de funcionarios), como tampoco en la *apropiación ilícita*, la *administración fraudulenta del patrimonio de la persona jurídica* o el *alzamiento de bienes*. Por tanto, salvo que se quiera –de modo indebido, a nuestro juicio– proponer que los delitos provechosos tan graves como los referidos (caracterizados por permitir a sus autores obtener sumas cuantiosas de dinero o bienes), no puedan dar lugar al delito de lavado de activos en caso de que los provechos delictivamente logrados sean transferidos, convertidos, transportados (u otros). Desde nuestra perspectiva, un enfoque de tal naturaleza motiva espacios importantes de impunidad que deben ser rechazados, no por argumentos basados en lo “político criminalmente insatisfactorio” (que, en muchas ocasiones, es incompatible con el derecho vigente). Sino porque, desde un análisis dogmático de los diversos “delitos provechosos” –existentes en nuestros Códigos y Leyes penales especiales–, es admisible identificar que también pueden dar lugar al lavado de activos aquellos delitos que son efectuados por “incumplimiento del deber jurídico penal de disposición patrimonial”. Entre éstos –además de los citados–, se encuentra el delito de **defraudación fiscal**, cuyo fundamento de represión del agente se basa en incumplir (como obligado tributario) mediante actos fraudulentos, el deber de realizar el desplazamiento patrimonial de activos concretos (la cuota tributaria) en favor de su legítimo titular (el órgano recaudador del tributo).

En todos estos casos (peculado, malversación de fondos, rebusamiento a la entrega de bienes, apropiación ilícita, administración fraudulenta del patrimonio societario, el alzamiento de bienes o la defraudación tributaria), los activos tienen una fuente legal y están situados en la esfera de disposición lícita del agente antes del acto criminal. Sin embargo, la posterior conducta infractora del deber de disponerlos en determinado sentido (como lo puede ser, mediante comportamientos de apropiación, desvío, rebusamiento a entregar bienes, utilización, alzamiento o impago fraudulento) provoca un cambio de estatus del objeto inicial “lícito” de dichos bienes en el “objeto material” de tales delitos fuente. Esa es la razón por la cual, por ejemplo, en el delito de

peculado el objeto material está constituido por los caudales públicos –bienes (lícitos) del Estado–, los cuales, a su vez, tienen aptitud para dar lugar al lavado de realizarse operaciones económicas sobre sí, por ejemplo, al transferir los caudales apropiados delictivamente a favor de testaferros. Similar efecto se produce con relación a los delitos fuente citados, entre ellos, la defraudación tributaria.

5. Inadmisión casatoria del argumento relativo a la ausencia de tipicidad del lavado por la supuesta no delictuosidad de la cuota tributaria defraudada (Casación N° 870-2020, Sala Penal Transitoria)

La SPT de la Corte Suprema, a través del auto de calificación correspondiente al recurso de **casación N° 870-2020-Lambayeque**⁸⁹³ (del 23/Jul/2021), se pronunció sobre un caso de lavado de activos y defraudación tributaria condenado en doble instancia. Entre los principales argumentos del casacionista –recogidos en el auto– se tiene que, en primer lugar, la sentencia de vista habría *“realizado una errónea interpretación del tipo penal de lavado de activos... pues al evaluar el delito de defraudación tributaria como delito previo no tomó en cuenta que el dinero no pagado al fisco no tiene su origen en una actividad criminal, sino que se obtiene de forma lícita porque no genera nada que no estuviera ya en su patrimonio”*. En segundo término, sostuvo que *“la cuota –posteriormente no pagada al fisco– forma parte, desde un inicio y de modo legítimo, del patrimonio del autor, es decir, en ningún momento «ingresa» al patrimonio del autor producto de una actividad criminal”*. Por lo que, el dinero no pagado al fisco se habría *“obtenido mediante medios lícitos”* y no por el delito tributario.

La Suprema SPT resolvió por unanimidad que la casación formulada planteó argumentos que *“carecen manifestamente de fundamento, pues parten de una interpretación propia de la ley penal, de entender que la ganancia o ahorro fiscal obtenido mediante defraudación no puede ser considerado como delito previo para el delito de lavado de activos, situación que se encuentra dilucidada a través*

893 Auto calificación emitido en la Casación N° 870-2020-Lambayeque (SPT, del 23/Jul/2021). Ponente: PRADO SALDARRIAGA. Integrantes: BROUSSET SALAS, CASTAÑEDA OTSU, PACHECO HUANCAS, GUERRERO LÓPEZ).

de los distintos pronunciamientos emitidos por la Corte Suprema”. Resulta no obstante absolutamente polémico que dicho colegiado supremo no haya explicitado cuáles son las resoluciones supremas a las que aludió para inadmitir la casación interpuesta, impidiéndose el análisis de su contenido. No se ha permitido conocer a cabalidad las razones de la inadmisibilidad de la casación en este punto, más allá de la remisión a una situación jurisprudencial cuyos fundamentos son desconocidos. Sin embargo, a pesar de lo descrito y del cuestionamiento expuesto, debemos explicitar que la Sala Suprema referida emitió el pronunciamiento casatorio sin un solo voto discrepante.

E. Regulación tributaria como causal de descontaminación y sobreviniente ausencia del objeto material del delito de lavado de activos vinculado a la defraudación fiscal

1. Rechazo a la determinación causalista del alcance de la procedencia delictiva

El lavado de activos constituye un proceso de contaminación por medio del cual los bienes procedentes de la actuación criminal, o que constituyen objeto material de contenido económico de delitos previos, son sometidos a operaciones de distanciamiento con las que se les pretende dotar de aparente licitud. El lavado se efectúa tanto sobre los activos directamente producidos por el acto delictivo provechoso (por ejemplo, la adquisición de inmuebles empleando sobornos obtenidos por funcionarios públicos) como también sobre las operaciones económicas que puedan ejercerse sucesivamente sobre los iniciales activos de procedencia delictiva (como lo puede ser la transferencia de dichos inmuebles a favor de terceros o testaferros). En consecuencia, el tipo penal de blanqueo deberá, conforme destaca BLANCO CORDERO, comprender *“no sólo los bienes originados directamente en la infracción penal previa, sino también los indirectamente derivados, ya sea como consecuencia de las transformaciones sufridas por aquéllos ya por otros motivos. Con ello se pretende que el tipo penal abarque todos los posibles bienes sucios o contaminados, evitando la restricción exclusivamente a los originados directamente en el delito previo”*⁸⁹⁴.

894 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo de capitales..., op. cit., p. 433.

Sin embargo, **la determinación de la procedencia u origen de los activos no se establece a través de una perspectiva causal naturalista** con vocación de absolutez y prolongación ilimitada en tiempo y espacio. No todo contacto con patrimonio criminal –en algún segmento de la larga e inagotable cadena causal de operaciones económicas sobre sí o sobre sus productos derivados o sustitutivos– deviene necesariamente en la verificación del vínculo de procedencia delictiva. Estamos pues ante un problema de **conexión jurídico penalmente relevante entre el acto delictivo previo y los activos susceptibles de dar lugar al lavado de activos**. Esta discusión compete a la extensión o alcance del “origen delictivo” o de la “procedencia criminal” de los bienes en su condición de elemento normativo del tipo penal de lavado, conforme lo ha reconocido la Sentencia Plenaria Casatoria N° 1-2017 (Acuerdo C, FJ 29-C).

La determinación del origen delictivo constituye un problema relativo a la **contaminación** del objeto material⁸⁹⁵ del lavado de activos. Dicho proceso se establece, por una parte, mediante la comprobación de un **vínculo o nexo directo** entre el delito fuente y los activos producidos. Por ello, tiene origen “directo” en un delito tanto las ganancias, el precio, la recompensa, la promesa de pago –establecida para la comisión de un delito–, el producto –susceptible de tráfico económico, que resulta luego de cometerse el acto criminal–, como, en ocasiones, también el propio objeto material del delito previo. Por otra parte, la **contaminación** de los activos producidos por el delito previo puede también establecerse mediante un **vínculo o nexo indirecto**. Esto es, se admite como objeto material del lavado a los bienes “derivados” de aquellos otros que, previamente, han procedido del delito previo. En estos supuestos de contaminación indirecta se incluye a los bienes que han sufrido sustituciones anteriores, por ejemplo, producidos por diferentes negocios jurídicos de intercambio –las compraventas, permutas o hipotecas–. En estos casos es el propio delito de blanqueo el que se constituye en delito fuente.

Debe ponerse atención que, según sostenemos, el nexo de procedencia delictiva de los activos –o vínculo de contaminación (directa o indirecta)–

no puede establecerse mediante superados criterios naturalísticos o de mera causalidad. El vínculo de contaminación delictiva no se determina en función de la mera relación causal. **Basarse en criterios de determinación naturalística impondría aceptar**, si se busca ser coherente con la propia teoría, **tanto la indebida tesis del contagio total del patrimonio** (cualquier vínculo que pudo haber tenido una operación económica con ganancias delictivas), **cuanto calificar como delito de blanqueo a cualquier vínculo negocial realizado con este tipo de patrimonio, con base en la ilimitada e infinita cadena causal**. Resulta muy interesante lo resuelto, sobre el particular, por el Tribunal Supremo español (caso Ballena Blanca: STS N° 974/2012), en cuyo FJ 36°-3 expresamente **rechaza “la teoría de que todo el patrimonio del contribuyente queda contaminado”**, como no podía ser de otro modo, conforme a los límites del derecho fundamental a la propiedad.

La teoría del contagio total –de raigambre puramente causalista– no tiene asidero normativo en nuestro derecho positivo, en la medida que entraña una limitación desproporcional del derecho fundamental de propiedad (art. 2, inc. 16, de la Constitución). Por lo que es de compartirse la crítica que le dirige BLANCO CORDERO en el sentido que, con dicha formulación, “se llega a una interpretación excesivamente amplia del criterio de la procedencia, de manera que la conexión causal subsiste ilimitadamente en tanto el bien se mantenga en el tráfico económico. Se trata, por tanto, de una mancha que sigue al bien indefinidamente, y que además sirve para manchar otros bienes, que de esta manera pueden llegar a contaminar una gran parte de la economía legítima”⁸⁹⁶.

Por tanto, es indispensable establecer la **reducción teleológica o normativa del nexo meramente causal que exista entre el delito previo y los bienes que éste produce o con los que se pudiere relacionar en sucesivas cadenas de operaciones**. Al respecto, la identificación del fin de protección de la norma del lavado constituye la herramienta que permite limitar la indefinida contaminación del objeto al que se le situaría, por el empleo de métodos estrictamente causales, en la determinación de dicho

895 ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2000), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 203.

896 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo de capitales..., op. cit., p. 442.

nexo. El empleo del método causalista entraña la conclusión que toda intervención en algún punto de la cadena de operaciones económicas, como las adquisiciones o transmisiones, efectuadas sobre los bienes maculados (por su origen delictuoso), debería de constituir delito de lavado de activos, lo que, desde luego, constituye un despropósito legal. El análisis teleológico del tipo penal de blanqueo permite advertir que el puro nexo de causalidad es penalmente irrelevante para la atribución del alcance de la contaminación, o mácula de los bienes producidos (causalmente) por el delito, y su nexo jurídico con aquél⁸⁹⁷. Con el objeto de armonizar los fines político-criminales de lucha contra el lavado de activos, de modo compatible con el derecho de propiedad, resulta indispensable establecer la reducción teleológica normativa del nexo meramente causal existente entre el delito previo y los bienes maculados producidos. Por tanto, para la determinación del nexo normativo de procedencia delictiva, debe acudirse al criterio de imputación objetiva⁸⁹⁸ relativo al fin de protección de la norma, el cual constituye la herramienta normativa que permite limitar la indefinida e infinita cadena causal de contaminación patrimonial.

2. Pérdida de la procedencia delictiva de los activos (descontaminación de los activos maculados)

La Corte Suprema ha precisado que entre el objeto material (los activos maculados por el delito fuente) y el ulterior delito de lavado de activos debe

897 Esta verificación ha llevado a un sector de la doctrina a sostener que la relación entre la actividad criminal precedente, de donde proviene el objeto material, y el delito de lavado de activos, se configura en un vínculo de imputación objetiva. Al respecto, Cfr. CARO CORIA, C. / REYNA ALFARO, L. M. / REÁTEGUI SÁNCHEZ, J. (2016), *Derecho Penal Económico*, Tomo II, Lima, Jurista Editores, p. 663.

898 La imputación objetiva tiene su base legal en el art. VII del Título Preliminar del Código Penal, conforme lo ha reconocido la Corte Suprema en pacífica jurisprudencia: Casación N° 23-2016-Ica (del 16/May/2017, FJ 4.48), Casación N° 724-2014-Cañete (del 12/Ago/2015, FJ 3.4.1/3.4.3), Casación N° 311-2012-Ica (del 3/Oct/2013, FJ 3.3/3.4); RN N° 3283-2015-Junín (del 22/Feb/2017, FJ 7); RN N° 1615-2015-Huánuco (del 31/May/2016, FJ 10), entre otras. Por tanto, resulta aplicable como un criterio derivado del derecho positivo en el análisis de los tipos penales, toda vez que no se trata de una posición doctrinal sin más, sino de un elemento normativo implícito de los tipos legales.

existir indefectiblemente un nexo de imputación objetiva. En tal sentido, resolvió el RN N° 2868-2014-Lima (del 27-Dic-2016, FJ 10.3) que “integra la tipicidad, el origen ilícito o la conexión directa o derivada de los activos procedentes de actividades criminales, esto es, dinero, bienes, efectos o ganancias. Tales activos constituyen, en el delito de lavado de activos, un elemento normativo del tipo [...]. La relación entre la actividad delictiva precedente que dispensa el objeto material y el delito de lavado de activos, no puede ser otra cosa que una de imputación objetiva”.

En efecto, no toda realización de una operación económica sobre el patrimonio criminal configura al delito de lavado de activos –ya se ha refutado la teoría del contagio total por limitar arbitrariamente el derecho de propiedad y ser expresión del obsoleto enfoque causalista–. La interpretación a efectuarse para la determinación del alcance del origen delictivo de los bienes (a fin de analizar la potencial situación de “descontaminación” del activo –esto es, la pérdida de la procedencia delictiva del bien–), requiere de un análisis contextual del caso objeto de procesamiento. Autores como TIEDEMANN⁸⁹⁹ destacan que esta problemática interpretativa trata acerca de la “interrupción de la cadena de procedencia de un hecho criminal”. Por su parte, ARÁNGUEZ SÁNCHEZ⁹⁰⁰ precisa que nos encontramos ante la “pérdida de la característica de «ilícita proveniencia»”, mientras que PALMA HERRERA⁹⁰¹ denomina la temática como “descontaminación de los bienes de procedencia delictiva”. Similarmente, BARRAL⁹⁰² señala que estamos frente a la “limitación de la cadena de ilicitud del origen y extinción del vínculo con el delito previo”. Mientras que BLANCO CORDERO⁹⁰³ la identifica como “criterios limitadores de la procedencia de los bienes de origen delictivo”.

Desde un análisis de imputación objetiva, el nexo jurídico (y no puramente causal) entre el activo maculado y su procedencia delictiva, se

899 TIEDEMANN, K. (2010), *Manual de derecho penal económico...*, op. cit., p. 345.

900 ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2000), *El delito de blanqueo...*, op. cit., p. 207.

901 PALMA HERRERA, J. (2000), *Los delitos de blanqueo...*, op. cit., p. 357.

902 BARRAL, J. (2003), *Legitimación de bienes...*, op. cit., p. 188.

903 BLANCO CORDERO, I. (2015), *El delito de blanqueo de capitales...*, op. cit., p. 464.

pierde únicamente en tres supuestos que ocasionan la descontaminación del patrimonio criminal: (i) La despenalización del delito fuente; (ii) la sustitución del activo delictuoso por la contraprestación dineraria adecuada que desembolsa el tercero adquirente de buena fe; y, (iii) la regularización tributaria. Finalmente, conforme será también desarrollado, la mácula delictiva no se pierde por la concurrencia de causales de extinción de la acción penal con respecto al delito previo como lo son la prescripción, muerte del imputado o el ejercicio del derecho de gracia.

2.a) Despenalización del delito fuente y ¿prescripción de la acción penal?

En primer lugar, la despenalización del acto criminal previo generador del activo maculado constituye una causal de descontaminación por lo que los bienes, sobre los que se efectuaron las operaciones reputadas como blanqueo, dejan de tener carácter delictivo por dicha razón sobreviniente⁹⁰⁴. En efecto, aun cuando el bien se encontró inicialmente maculado, las operaciones económicas efectuadas sobre aquél dejan de ser consideradas delito de lavado dado que se valora la situación normativa de pérdida del carácter delictivo de los activos. Estamos frente a un supuesto de **licitud penal sobrevinida** de las operaciones calificadas inicialmente como lavado de activos en la medida que los bienes subsecuentemente han dejado de proceder de actos delictivos, como consecuencia del cambio de estatus jurídico de lo delictuoso hacia lo penalmente lícito del objeto material.

Por otro lado, se existe discrepancia en la doctrina acerca de si la prescripción del acto criminal previo tiene o no efectos descontaminantes sobre los activos producidos y que, luego, fueron objeto de lavado. Un sector

904 FABIÁN CAPARRÓS, E. (1998), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 296; BLANCO CORDERO, I. (2011), "El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales", op. cit., p. 34; ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2000), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 219; PALMA HERRERA, J. (2000), Los delitos de blanqueo..., op. cit., p. 367; BARRAL, J. (2003), Legitimación de bienes..., op. cit., p. 191. En desacuerdo, GARCÍA CAVERO, P. (2015), El delito de lavado..., op. cit., p. 105; GÁLVEZ VILLEGAS, T. (2014), El delito de lavado..., op. cit., pp. 140-141; CARO CORIA, C. (2012), "Sobre el tipo básico...", op. cit., p. 217.

doctrinal considera que la prescripción sí tiene efectos descontaminantes⁹⁰⁵, mientras que otro grupo de opiniones sostiene lo contrario⁹⁰⁶, esto es, que aun cuando la acción persecutoria del delito previo se encuentre prescrita, los bienes siguen procediendo de dicho acto criminal, particularmente cuando el presunto lavado se efectuó durante el vigor de la acción penal del delito fuente prescrito⁹⁰⁷.

Sobre la primera postura, ARÁNGUEZ SÁNCHEZ considera "acertado pensar que el bien proveniente del delito deja en tal caso de ser objeto idóneo para un delito de blanqueo, ya que, aunque no exista una relación de jerarquía entre el delito previo y el delito de blanqueo... no se puede olvidar que la necesidad misma de blanquear un bien depende de su proveniencia ilícita. Por ello, no parece razonable prolongar ese carácter de procedencia delictiva más allá del plazo en el que ese determinado ilícito es perseguible"⁹⁰⁸. Asimismo, PALMA HERRERA afirma que la prescripción no tiene efectos descontaminantes, no obstante, considera que el blanqueo en dicho supuesto no tendría relevancia penal por ausencia de lesividad. Señala no ser razonable, por el tiempo transcurrido, estimar que "tales bienes estimularán o incentivarán la comisión de nuevos delitos"⁹⁰⁹. Por su parte, CARO CORIA sostiene este escenario supone un "cambio del estatus jurídico del objeto material, pasa de ser «peligroso» a no serlo, y la inexistencia de un objeto peligroso determina la inidoneidad absoluta de la conducta para cometer lavado de activos"⁹¹⁰.

905 ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2000), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 219; Cfr. PALMA HERRERA, J. M. (2000), Los delitos de blanqueo..., op. cit., p. 368; CARO CORIA, C. (2012), "Sobre el tipo básico...", op. cit., p. 217.

906 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo de capitales..., op. cit., p. 462; ABEL SOUTO, M. (2005), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 222; DEL CARPIO DELGADO, J. (1997), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 130; GÁLVEZ VILLEGAS, T. (2014), El delito de lavado..., op. cit., pp. 137-138.

907 CAVERO, P. (2015), El delito de lavado..., op. cit., p. 120; BARRAL, J. (2003), Legitimación de bienes..., op. cit., p. 191.

908 ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2000), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 219.

909 PALMA HERRERA, J. M. (2000), Los delitos de blanqueo..., op. cit., p. 368.

910 CARO CORIA, C. (2012), "Sobre el tipo básico...", op. cit., p. 217.

Desde nuestra perspectiva, las causales de extinción de la acción penal del delito fuente no legimitan la naturaleza criminal de los bienes que aquel produjo. Nada impide perseguir por blanqueo a quienes efectuaron operaciones económicas sobre activos delictivamente producidos por quien tiempo después falleció, así como también puede perseguirse dichos bienes con el fin de declarar su extinción de dominio, conforme al art. 7, inc. 1, lit. g) del DLeg N° 1373. Del mismo modo, la imposibilidad de perseguir al delito previo por razón de haber prescrito la acción penal tampoco constituye una causal de legalización del patrimonio criminal.

La canalización de activos procedentes del delito a través los cauces legales no deja de afectar la libre y leal competencia, pues sitúa indebidamente a quien interviene en el mercado de bienes sin más dificultad que obtenerlos mediante la comisión delictiva, incluso cuando el delito fuente hubiere prescrito. La imposibilidad de perseguir al delito generador de los activos reafirma la presunción de inocencia de la persona sometida a procesamiento, mas no desvincula los activos de su fuente delictiva en caso exista evidencia solvente de dicha conexión. Esta conclusión es compatible con lo previsto en el art. 10, primer párrafo, del DLeg N° 1106, dado que *“no es necesario que las actividades criminales que produjeron el dinero, los bienes, efectos o ganancias... se encuentren sometidas a investigación, proceso judicial...”*. La naturaleza autónoma del lavado de activos posibilita investigar dicho delito, procesarlo o sancionarlo sin que sea necesario que el acto criminal previo esté sometido a investigación o procesamiento. Por tanto, el archivamiento o sobreseimiento por razones de prescripción de la acción penal del delito fuente no impiden el inicio o continuación del proceso autónomo de lavado de activos.

2.b) Buena fe descontaminante del tercero adquirente a título oneroso

El segundo criterio por el cual se posibilita evitar la contaminación generalizada de la economía, en rechazo de la refutada teoría del contagio total, lo constituye la descontaminación por sustitución del activo maculado como consecuencia de la contraprestación adecuada del tercero adquirente de buena fe a título oneroso. Los efectos jurídicos de la adquisición onerosa del tercero de buena fe constituyen una determinación objetiva prevista en

el ordenamiento jurídico y sujeta a estándares de prudencia y diligencia en el adquirente. La simple ignorancia sobre el origen delictivo del activo en que éste pueda incurrir no configura, sin más, la buena fe descontaminante. Resulta indispensable que la adquisición reúna ciertas exigencias que hagan sensata su protección por parte del ordenamiento jurídico.

Sobre este problema interpretativo, la doctrina reconoce una serie de exigencias. Al respecto, señala BLANCO CORDERO: “Parecen coincidir tanto los autores suizos como los austríacos en que un elemento que puede ayudar a limitar el carácter de objeto idóneo de los bienes es que haya tenido lugar una transmisión, en la que haya mediado una contraprestación adecuada o se haya pagado un precio justo. Pero esto sólo no puede ser suficiente para eliminar la mancha de los bienes delictivos. Es preciso, además que... quien adquiere el bien no cometa un delito, esto es, que desconozca el origen delictivo de los bienes, pues de lo contrario su acción punible no limpiaría la mancha. Ahora bien, parece necesario una nueva limitación, pues puede ocurrir que pese a mediar justo precio y no existir un delito por parte del adquirente, éste actúe para favorecer al blanqueador. Para estos casos consideramos admisible el tercer elemento que incluye KLIPP, en el sentido de que el adquirente ha de actuar en su propio interés, y no en interés de los blanqueadores”⁹¹¹.

En el mismo sentido, sostiene BARRAL, que “deberá estimarse concluido el nexo respecto de cada bien en particular –originario o sustituto– cuando pase al patrimonio de un tercero de buena fe... como consecuencia de una operación dotada de suficiente apariencia de legitimidad, sobre la base de un precio justo o una contraprestación adecuada”⁹¹². Asimismo, GARCÍA CAVERO reconoce que debe “tratarse de un negocio jurídico en interés propio y que se contemple una contraprestación razonable”⁹¹³. De ser éste el caso, CÁRDENAS CORTINA reconoce que “los objetos en cuestión pierden su carácter delictual

911 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo de capitales..., op. cit., p. 464.

912 BARRAL, J. (2003), Legitimación de bienes..., op. cit., p. 191.

913 GARCÍA CAVERO, P. (2015), El delito de lavado..., op. cit., p. 112.

cuando llegan a un tercero de buena fe⁹¹⁴. La configuración de la buena fe descontaminante como causal de atipicidad por carencia del objeto material es también reconocida en Alemania por TIEDEMANN⁹¹⁵, en Suiza por CASSANI⁹¹⁶, en Italia por COLOMBO⁹¹⁷ y en Bélgica por DELRUE⁹¹⁸.

Por tanto, **la configuración de la buena descontaminante depende de la verificación de un conjunto de exigencias en el negocio jurídico efectuado por el tercero de buena fe con respecto al activo maculado:** (i) El acto jurídico debe ser celebrado en favor de los propios y reales intereses del adquirente, mas no en beneficio de terceros que ejerzan el real dominio del bien ni del propio transferente. (ii) El adquirente debe pagar una contraprestación dineraria adecuada conforme a los estándares del valor del mercado. (iii) El adquirente no debe tener razones objetivas y manifiestas como para conocer o presumir la delictuosidad del activo materia de transferencia, como tampoco saber de modo previo a la adquisición acerca de actos criminales realizados por el transferente. (iv) La operación económica de transferencia debe efectuarse conforme a las formalidades de ley y sin infracciones normativas ni instrumentalización de las formas jurídicas con las que aparentar licitud en el negocio.

Adicionalmente, la buena fe descontaminante tiene por efecto la pérdida de la procedencia delictiva del bien objeto de la transferencia en la cual intervino el tercero adquirente a título oneroso. Simultáneamente, **se produce la sustitución del activo originario (cuya delictuosidad se ha perdido) por el pago efectuado, objeto de la contraprestación razonable. Éste último se configura en el nuevo y sobreviniente activo maculado (bien sustitutivo)**

914 CÁRDENAS CORTINA, C. (1994), "Problemas de la penalidad en los delitos de receptación y blanqueo de dinero", en: MARTÍNEZ ARRIETA, A. (dir.), Cuadernos de Derecho Judicial: El encubrimiento, la receptación y el blanqueo de dinero. Normativa comunitaria, Madrid, CDJ, p. 268.

915 TIEDEMANN, K. (2010), Manual de derecho penal económico..., op. cit., p. 345.

916 CASSANI, U. (2008), "L'internationalisation du droit pénal économique...", op. cit. p. 305.

917 COLOMBO, G. (1990), Il riciclaggio: Gli strumenti giudiziari di controllo dei flussi monetari illeciti con le modifiche introdotte dalla nuova legge antimafia, Milano, p. 71 y 92.

918 DELRUE, G. (2014), Le blanchiment de capitaux..., op. cit., p. 277.

situado en la esfera de dominio del receptor de la contraprestación. Por tanto, deviene en el objeto material idóneo del delito de lavado de posible imputación al vendedor transferente de existir evidencia con la cual inferir el dolo. Sobre los efectos producidos en el bien sustitutivo (de mácula sobreviniente) frente al activo maculado originario (descontaminado), la doctrina es concluyente. BLANCO CORDERO señala que "los bienes que entren en el patrimonio del blanqueador sustituyendo a los bienes originarios, tienen carácter de bienes sustitutivos y se consideran objetos idóneos para el blanqueo pues proceden de un delito previo"⁹¹⁹. En el mismo sentido, BARRAL precisa que "lo entregado o pagado por el adquirente de buena fe podrá constituir, a su vez, un nuevo objeto material de lavado en la esfera de quien recibe la contraprestación a sabiendas de la proveniencia ilícita del bien transferido a dicho tercero"⁹²⁰. Asimismo, ARÁNGUEZ SÁNCHEZ ratifica que "en su lugar queda contaminado el bien obtenido como contraprestación a esa transmisión. LEIP justifica esta situación... en el hecho de que el ingreso del tercero en la cadena de transmisiones del bien implica el cese de las necesidades de protección. Por ejemplo, un narcotraficante vende un inmueble adquirido con las ganancias de su actividad a un tercero que actúa de buena fe, y éste no podía conocer tal circunstancia. El inmueble se descontamina, pero en su lugar el dinero fijado como precio pasa a tener la consideración de bien procedente del tráfico de drogas"⁹²¹.

La mácula delictuosa del bien transferido al tercero adquirente se perderá por efecto de la buena fe descontaminante, en el caso se verifique las condiciones precitadas, no obstante, a su vez, se producirá la sustitución del efecto contaminante sobre el dinero (de origen lícito) pagado como contraprestación, dándose lugar a un bien sustitutivo dinerario. Este último constituirá el activo procedente indirectamente del delito y podrá calificarse a la conducta del transferente como potencial acto de lavado, en la medida que conozca o deba presumir el origen criminal del bien transferido. Las

919 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo de capitales..., op. cit., p. 464.

920 BARRAL, J. (2003), Legitimación de bienes..., op. cit., p. 191.

921 ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2000), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 217.

razones expuestas son manifiestas para abarcar transferencias inmobiliarias y/o vehiculares, como también cualquier negocio jurídico de intercambio (compraventas, permutas, mutuos u otros similares). Nos encontramos, por tanto, frente a activos de mácula sobreviniente que ingresan en el patrimonio criminal del blanqueador “sustituyendo a los bienes originarios... y se consideran objetos idóneos para el blanqueo”⁹²².

En suma, el activo maculado objeto de la transferencia a favor del tercero de buena fe a título oneroso pierde el nexo de procedencia delictiva, descontaminándose para el adquiriente. Sin embargo, el dinero materia de contraprestación que representará el valor del activo transferido, por tratarse de un bien sustitutivo se contaminará sobrevinientemente aun cuando pueda tener un inicial origen legal. Consecuentemente, subsistirá una conducta de potencial lavado por conversión en el transferente que intervino en la operación económica precitada, de haber conocido o debido presumir el origen criminal del bien transferido.

2.c) Regularización tributaria como supuesto de descontaminación: inconcurrencia del injusto penal de lavado por ausencia sobreviniente del objeto material

La regulación tributaria constituye una expresión del derecho penal premial compatible con el fin político-criminal de incentivar la recaudación fiscal y promover la reparación del daño que la defraudación fiscal provoca⁹²³. A través de dicho mecanismo se pretende la recaudación de los tributos fraudulentamente impagos y la cancelación del íntegro de la deuda fiscal (tributos, intereses y multas) o de los reintegros y/o beneficios fiscales indebidamente obtenidos, dentro de los límites de oportunidad fijados por la ley y mediante un solo acto ante la administración tributaria (sin aplazamientos o fraccionamientos)⁹²⁴. Conforme prevé el art. 189, párrafo cuarto, del Código Tributario (modificado por el art. 3 del DLeg N° 1113, del

5/Jul/2012): “Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas”.

La criminalización de los delitos tributarios pretende la protección del proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público. La dinámica delictiva tributaria revela su realización frecuente a través una pluralidad de intervinientes, así como el empleo de delitos destinados a la defraudación fiscal tales como las falsedades documentales, las falsedades contables, entre otros. Por lo que tomando en consideración los propósitos de política criminal que fundamentan la regularización tributaria, en su condición de causal material de la exclusión de la punibilidad, así como la manera en que se presenta la ejecución de los delitos fiscales, resulta indispensable que esta institución tenga amplitud en sus alcances para el cumplimiento de sus fines.

Por ello, reconoce el Acuerdo Plenario N° 2-2009 (del 13/Nov/2009, FJ 9) que los “efectos liberatorios de la sanción penal necesariamente alcanzan o benefician a todos los intervinientes en el delito –autores y partícipes–”. Esto se debe a que la regularización tributaria no constituye una circunstancia personal de exclusión de responsabilidad penal cuya incomunicabilidad pueda o no controvertirse. Antes bien, se trata de una circunstancia objetiva por la cual concluye *ex post factum* la necesidad de penar un delito, por tanto, el cese de tal interés abarca al injusto culpable y no a la intervención personal de los autores o partícipes. Al respecto señala el citado Acuerdo Plenario: “el ámbito de aplicación, los requisitos y los efectos de la regularización, como resulta evidente, se refieren al hecho o injusto culpable, no al autor”. En suma, verificados los presupuestos de configuración de la regularización tributaria, la improcedencia de la acción penal se extiende sobre el obligado o responsable tributario –autor del acto delictivo– e, incluso, sobre cualquiera que hubiere intervenido el hecho criminal en calidad de partícipes. Tal es así que, de formalizarse la investigación preparatoria, el caso puede ser sobreseído mediante una excepción de improcedencia de acción y los efectos de la regularización tributaria favorables para el deudor tributario (potencial autor del delito fiscal) deben extenderse a los partícipes, en aplicación de lo previsto

922 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo de capitales..., op. cit., p. 464.

923 GARCÍA CAVERO, P. (2016), Derecho penal económico. Parte especial, 2ª ed., Vol. III, Lima, Instituto Pacífico, p. 1506.

924 LINARES, M. B. (2020), El delito de defraudación tributaria... op. cit., pp. 323-324.

en el art. 8, inc. 6 del CPP. Ambos intervinientes se encuentran en una misma situación jurídica.

Adicionalmente, los efectos liberatorios de la regularización (la improcedencia de la acción penal por delitos tributarios) también se extienden sobre las falsificaciones documentales y falsedades contables que se hubieren cometido para realizar el delito fiscal. Sobre esta última cuestión, prevé el citado art. 189, párrafo tercero, del Código Tributario: *“La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización”*.

Finalmente, la normativa en cuestión establece dos presupuestos legales de configuración. En primer lugar, la autodenuncia del deudor tributario, por medio de la cual deberá acudir a la administración tributaria dentro de los límites de oportunidad temporal previstos en ley, a fin de efectuar el pago íntegro (no fraccionado ni aplazado) de la deuda tributaria integrada tanto por el tributo dejado de pagar total o parcialmente como por los intereses y las multas que correspondan. Lo mismo con respecto a la devolución a la administración tributaria de aquellos saldos a favor, reintegros y/o cualquier otro beneficio indebidamente obtenido por el deudor o responsable tributario, sumado a los intereses y multas correspondientes. En segundo lugar, con respecto a los límites de oportunidad establecidos en la normativa, el pago íntegro de la deuda tributaria debe efectuarse antes de que se inicien diligencias preliminares de investigación fiscal o, cuando estas no se dispongan, el pago debe realizarse mientras la SUNAT no inicie fiscalización tributaria sobre el periodo fiscal en el cual se produjo el delito tributario. Así, prevé el referido art. 189, segundo párrafo, del Código Tributario que *“No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario..., antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron*

las conductas señaladas”. En suma, la regularización debe concretarse antes de la intervención de cualquier autoridad penal o tributaria. Su carácter de autodenuncia es indiscutible.

Conforme hemos destacado, la defraudación tributaria constituye en limitados casos potencial delito fuente del lavado (se configura la tipicidad objetiva del blanqueo, en primer lugar, cuando se efectúan operaciones económicas sobre la integridad del patrimonio del deudor tributario, ya que en éstas puede inferirse razonablemente que se ha transferido, convertido o desplazado necesariamente también la parte delictuosa del patrimonio mezclado –el cual abarca incluso a la cuota tributaria defraudada como objeto material de la defraudación fiscal–. La misma inferencia puede establecerse, en segundo lugar, cuando la movilización, transferencia o conversión involucren una proporción del patrimonio mezclado que supera la diferencia resultante entre el valor total del patrimonio y la parte delictiva, dado que en este caso la cuota tributaria defraudada necesariamente ha sido sometida a las operaciones económicas citadas). En ambos supuestos, aunque sin duda limitados, se supera todo margen de duda acerca de si se empleó la parte maculada en el patrimonio mezclado, por lo que la configuración de la tipicidad objetiva del lavado no colisiona con el derecho a la propiedad. Consecuentemente, no se configura el lavado procedente de la defraudación tributaria cuando no se ha determinado al objeto material del delito en escenarios donde no es posible identificar razonablemente que las operaciones económicas emplearon la cuota fiscal defraudada contenida en el patrimonio mezclado del obligado tributario. No puede descartarse en estos casos el uso de la parte lícita, con lo cual no es posible dar lugar a la tipicidad objetiva del lavado. También son potenciales actos criminales previos los delitos tributarios de obtención indebida de crédito fiscal fraudulento y de obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales, entre otros.

En cualquiera de los escenarios precitados, luego de superarse la exigencia de identificación razonable de los bienes que constituyen la cuota fiscal defraudada dentro de la parte lícita del patrimonio del deudor tributario, surge la problemática acerca de si la regularización tributaria constituye una causal de descontaminación patrimonial. Sobre esta cuestión, BLANCO CORDERO sostiene que *“si el defraudador consigue regularizar su situación tributaria en plazo y pagar lo que debe, es evidente que quedará exento de responsabilidad*

criminal por el delito fiscal y, además, los bienes constitutivos de la cuota tributaria defraudada quedarán descontaminados porque se ha desprendido de ellos. En su patrimonio no existirán más bienes contaminados”⁹²⁵. Por su parte, MALLADA FERNÁNDEZ señala que “si el defraudador fiscal regulariza en plazo su situación tributaria, no cabría en ningún caso una responsabilidad penal por blanqueo de capitales”⁹²⁶. En el Perú, reconoce CARO CORIA que esta causal de descontaminación genera la pérdida de la procedencia delictiva en los bienes que conforman la cuota tributaria defraudada, por lo que “al no existir objeto material, dichos bienes no podrán ser objeto de lavado de activos”⁹²⁷.

En efecto, la regulación tributaria produce el desprendimiento sobreviniente de la cuota tributaria defraudada en el obligado fiscal, por lo que en el patrimonio lícito ya no existe mezclada una parte delictiva constitutiva del objeto material de la defraudación fiscal (la cuota tributaria impaga fraudulentamente). Este escenario *sui generis* de carácter legal implica retirar del patrimonio personal la deuda tributaria fraudulentamente impaga y trasladarla a la esfera de disposición de su legítimo titular (la administración tributaria). En este escenario carece de mayor relevancia problematizar si es que la regularización tributaria anula la tipicidad, antijuricidad, culpabilidad o punibilidad del delito fiscal. Lo relevante es la constatación de que el patrimonio del obligado tributario ha sido sobrevinientemente descontaminado. Por ello, el deudor tributario se ha desprendido de la parte criminal de sus activos mezclados, esto es, de los bienes que integran la cuota tributaria defraudada (objeto material de los delitos fiscales), con ello, subsecuentemente se ha perdido el alcance delictivo de la cuota tributaria que integró su patrimonio. En consecuencia, las operaciones económicas calificadas como lavado han perdido carácter delictivo porque el patrimonio ha sido descontaminado.

No existen activos de “origen delictivo” sobre los cuales establecer una imputación (o proseguir la persecución) por delito de lavado de activos derivados

925 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 528.

926 MALLADA FERNÁNDEZ, C. (2012), Blanqueo de capitales..., op. cit., p. 174.

927 CARO CORIA, C. (2015), “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, op. cit., p. 171.

de la defraudación fiscal, cuando se ha producido la regularización tributaria. Investigar, procesar o condenar por lavado valiéndose de la autodenuncia inherente a la regularización tributaria, colisiona con el derecho fundamental a la no autoincriminación. La evidencia de cargo sobre la procedencia delictiva de los activos no puede surgir del acto por el cual se cumplen las obligaciones fiscales pendientes objeto de regularización. Correctamente sostiene BERTRÁN GIRÓN que “cabría cuestionarse la compatibilidad de una condena penal por blanqueo en la que fuera, precisamente, la declaración del obligado tributario, regularizando sus obligaciones con el fisco, la prueba de la actividad delictiva previa necesaria para que se consuma el tipo de blanqueo de capitales. La compatibilidad de esta condena con el derecho constitucional del obligado tributario a no auto-incriminarse es discutible”⁹²⁸.

El principio de unidad del ordenamiento jurídico se infringe cuando, por una parte, se promueve el pago voluntario de los tributos impagos fraudulentamente (garantizándose la no persecución del delito tributario y de las falsedades contables o documentales empleadas como medio de comisión), mientras que, por otro lado, y a su vez, se habilite contradictoriamente la persecución y sanción del lavado de activos provenientes del delito tributario (no perseguible penalmente por efectos de la regularización). Así mismo, sería un descuido incompatible para el propio sistema recaudatorio que el pago de la deuda tributaria pendiente (por medio de la regularización fiscal), no se garantice mediante la no persecución penal por lavado de la cuota tributaria (ya regularizada). En ese sentido, es correcta la apreciación de BLANCO CORDERO al señalar que una pretendida persecución del blanqueo “va en contra del fundamento de la propia excusa absolutoria que, como hemos indicado, persigue favorecer el pago voluntario de impuestos. Más bien ocurriría lo contrario, quien sabe que va a ser sancionado penalmente en todo caso mantendrá oculto sus fondos todo el tiempo que pueda. Carece de lógica esta situación”⁹²⁹.

928 BERTRÁN GIRÓN, F. (2021), Regularización y delito contra la hacienda pública: cuestiones prácticas, Madrid, Dykinson, p. 524.

929 BLANCO CORDERO, I. (2015), El delito de blanqueo..., op. cit., p. 528.

La descontaminación patrimonial sobreviniente por efectos de la regularización tributaria sólo opera para el lavado de activos, no para otros delitos provechosos (tales como la minería ilegal, la corrupción, el narcotráfico, etc.). Tal es así que, en el contexto de la política fiscal de repatriación de activos no declarados, adoptada por medio del DLeg 1264 (del 11/Dic/2016, Régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas) y su Reglamento, aprobado por el DS N° 067-2017-EF (del 25/Mar/2017), el legislador reconoció que, en este tipo de regularización tributaria, la improcedencia de la persecución penal no se restringe a los delitos tributarios y a las falsedades instrumentales, sino incluso abarca al lavado de activos provenientes de los delitos tributarios. El art. 11, inc. 3 del Reglamento así lo dispuso: “*Tampoco procederá el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público por el delito de lavado de activos cuando el origen de las rentas no declaradas acogidas al Régimen se derive de delitos tributarios y/o aduaneros, respecto de los cuales no se ha iniciado la acción o comunicación a que se refiere el párrafo anterior*”. Aunque cuando se trate de una norma temporal emitida con fines recaudatorios, de la misma se desprende el reconocimiento de la concurrencia entre los delitos tributarios y el lavado de activos, por lo que los efectos de no perseguibilidad penal surgidos con la regularización tributaria no deben sólo limitarse al delito fiscal o a sus falsedades instrumentales, sino incluso a las operaciones económicas efectuadas sobre la cuota tributaria defraudada.

III. DELITOS ASOCIATIVOS (INJUSTOS DE ORGANIZACIÓN CRIMINAL)

Las organizaciones criminales no siempre adoptan una forma de apariencia ilegal y/o clandestina. Suelen antes bien servirse de estructuras societarias y de las formalidades jurídicas para aparentar tanto su funcionamiento debido en el mercado como la canalización de su alta rentabilidad económica, mediante la mezcla de sus recursos lícitos con los de procedencia criminal. Existen por dicha razón organizaciones criminales que se valen de las formas societarias para perdurar en el tiempo y corporaciones que instrumentalizan su estructura para obtener rentabilidad a través de programas delictivos. En

dichos contextos el injusto de organización puede expresarse no sólo mediante la actuación de las organizaciones criminales violentas sino también a través de la criminalidad organizada empresarial.

El caso ODEBRECHT, cuya responsabilidad autónoma y de sus representantes constituye materia de investigación, a partir de los resultados obtenidos en la jurisdicción brasileña y de los acuerdos de reconocimiento de responsabilidad de dicha corporación en los EE.UU., lo ejemplifica conforme se aprecia del Informe del Departamento de Justicia de los EE.UU. (del 21/Dic/2016)⁹³⁰. La entrega transnacional de sobornos en favor de funcionarios públicos y privados –por parte de los responsables directos y mediatos de su “Departamento de Operaciones Estructuradas”–, se articula como acto criminal organizativo con suficiente idoneidad para macular delictuosamente a dichos activos.

Es razonable por tanto la tesis del concurso real entre los delitos funcionariales y el lavado de activos, en aquellos casos donde se entregó de dinero canalizado por dicho Departamento a favor de funcionarios intervinientes en operaciones contractuales estatales efectuadas con representantes de la corporación, mediante sociedades *off-shore* interpuestas. Especialmente cuando el soborno fue transferido o entregado mediante la instrumentalización de sociedades y/o negocios jurídicos sin sustento real con el fin de aparentar justificación en los desembolsos, por ejemplo, a través de la celebración de contratos ficticios suscritos para encubrir el soborno en pagos de supuesto cumplimiento contractual. En este caso no estamos ante el pago de un soborno sin más (alguna de las modalidades de delitos contra la administración pública), sino ante hechos distintos basados en una

930 Según el Acuerdo suscrito por Odebrecht con el Departamento de Justicia de los EE.UU. (del 21/Dic/2016), la empresa aceptó haber sobornado a altos funcionarios del Perú, en un periodo comprendido entre 2005 y 2014, por un monto aproximado de US\$ 29 millones, con el fin de asegurarse la obtención de licitaciones públicas. A través dichos actos de corrupción, se habría beneficiado con más de US\$ 143 millones en proyectos de infraestructura adjudicados. Dicho lapso involucra los gobiernos de los ex Presidentes Alejandro Toledo Manrique (2001-2006), Alan García Pérez (2006-2011) y Ollanta Humala Tasso (2011-2016). Al respecto, Cfr. <https://www.justice.gov/opa/press-release/file/919916/download>