



Universidad de
SanAndrés

- Maestría y Especialización en Derecho Penal -

**¿Puede el delito de evasión tributaria
ser ilícito precedente del delito de
lavado de dinero?**

María Belén Chionetti

DNI N° 37.754.841

Fernando Jorge Córdoba, doctor en derecho

Buenos Aires, 1 de Febrero de 2022

¿Puede el delito de evasión tributaria ser ilícito precedente del delito de lavado de dinero?

Resumen

En el derecho argentino ha sido objeto de debate, desde la implementación del delito de lavado de dinero en el Código Penal hasta la actualidad, si el delito de evasión tributaria puede ser considerado hecho precedente de aquél. Si bien en nuestra legislación no se incorporó una enumeración taxativa de los delitos precedentes a partir de los cuales se puede configurar el delito de lavado de dinero, lo que da a entender que todos pueden serlo, de ello, sin embargo, no se sigue sin más que sea fácticamente posible que el delito de evasión tributaria pueda ser precedente del delito de lavado de dinero. Muchos autores han escrito al respecto y han sostenido posturas tanto a favor como en contra de que sea considerado así. En este trabajo, luego de exponer esas posturas, sostendré y fundamentaré por qué el delito de evasión tributaria no puede ser considerado hecho precedente del delito de lavado de dinero, fundamentalmente porque el delito de lavado requiere, como elemento constitutivo, que los bienes a los que se le pretende dar un origen lícito provengan de una actividad ilícita y considero que el dinero que el evasor deja de ingresar a las arcas del Fisco no proviene de una actividad de ese tenor.

Palabras claves: *Delito de evasión tributaria – Delito de lavado de dinero – Dinero evadido - Hecho precedente – Elemento “proveniente”*

Title: Can a tax evasion crime be deemed as an unlawful precedent to the crime of money laundering?

Abstract

Ever since the implementation of the money laundering crime in the Argentine Criminal Code, there has been a controversial debate in Argentine law as to whether a tax evasion crime can be considered to be a precedent of the former crime. Although our legislation does not incorporate an exhaustive enumeration of the crimes that precede a money laundering crime, situation which may lead to conclude that all of them can, this does not mean that it is factually possible that the crime of tax evasion could certainly be deemed as a precedent of the crime of money laundering. In fact, many authors have written and expressed very contrasting positions in this regard. In the course of this essay, and after exposing these different opinions on the matter, I will assert and substantiate why the tax evasion crime cannot be considered a direct precedent of the money laundering crime, which is mainly due to the fact that money laundering crimes require, as a constituent element, that the assets to which it

is intended to give a lawful origin come from an illicit activity, and I consider that the money that a tax evader fails to pay to the tax authorities does not stem from an activity of that kind.

Keywords: *Tax evasion crime – Money laundering crime – Evaded money – Precedent - “Arising” element*

Índice

I. Nociones preliminares sobre la relación entre el delito de lavado de dinero y el delito de evasión tributaria en el derecho penal argentino.

II. El delito de lavado de dinero

A. Los elementos del tipo de lavado (art. 303 inciso 1º del Código Penal)

1) En el tipo objetivo

- a. Sujeto activo
- b. Acciones típicas
- c. Objeto del delito
- d. Sujeto pasivo
- e. Resultado
- f. Nexo causal objetivamente imputable

2) En el tipo subjetivo

- a. Dolo
- b. Especiales elementos subjetivos

B. Análisis del objeto de la acción en el delito de lavado

1) Los bienes

2) El hecho ilícito precedente

3) El elemento "proveniente"

- a. Bienes originarios
- b. Bienes subrogantes

III. El delito de evasión tributaria

A. Los elementos del delito de evasión tributaria simple (art. 1º ley 24.769 y modificatorias)

1) En el tipo objetivo

- a. Sujeto activo
- b. Acción típica
- c. Objeto del delito

d. Sujeto pasivo

e. Medio comisivo

2) En el tipo subjetivo

B. Monto mínimo previsto por la ley penal tributaria: ¿elemento del tipo o condición objetiva de punibilidad?

IV. Delito de evasión tributaria como hecho precedente del delito de lavado de dinero

A. Posturas a favor de que el delito de evasión tributaria sea hecho precedente del delito de lavado de dinero.

1) Argumento relacionado con la modificación introducida por el art. 8° de la ley 26.683 que incluye a los delitos tributarios como delito previo del lavado de dinero.

2) Argumento acerca de la distinción entre “dinero sucio” y “dinero negro”.

3) Argumento acerca de que el dinero no tributado es producto del delito de evasión tributaria.

4) Argumentos acerca del bien jurídico que debe proteger el delito de lavado de activos.

B. Posturas en contra de que el delito de evasión tributaria sea hecho precedente del delito de lavado de dinero

1) Argumento político criminal

2) Argumento relacionado con el “dinero ahorrado”: el gasto que se ahorra quien no paga al fisco lo que debería, al ser un gasto que no se hizo, no puede ser objeto idóneo del delito de lavado.

3) Argumento relacionado con el objeto material: la cuota evadida no proviene del delito de evasión tributaria.

4) Argumento relacionado con que el delito de evasión tributaria tiene causa en el desarrollo de una actividad comercial lícita.

5) Argumento relacionado con la regulación de los delitos de lavado de dinero y de evasión tributaria en la legislación argentina.

V. El dinero que el evasor deja de ingresar al fisco, ¿puede ser considerado un bien proveniente del delito de evasión tributaria?

I. Nociones preliminares sobre la relación entre el delito de lavado de dinero y el delito de evasión tributaria en el derecho penal argentino.

En el año 2000 fue sancionada y promulgada la ley 25.246, a través de la cual se incorporó, en el Código Penal argentino, el delito de lavado de dinero como forma agravada de encubrimiento (artículo 278 del Código Penal, capítulo XIII "Encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo").

De esta manera, la República Argentina se incorporaba al grupo de países en lucha contra el crimen organizado transnacional –respecto del cual el lavado de dinero resulta ser un fenómeno característico¹- al adecuar la legislación penal a los estándares internacionales de la materia², los que están conformados, en el caso de nuestro país, por las normas de la Convención de 1988 de Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Sicotrópicas (conocida como la Convención de Viena de 1988), la Convención de 2000 de Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional (conocida como la Convención de Palermo del año 2000) y los estándares globalizados impuestos por el GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional), a través del documento conocido como “Las 40 Recomendaciones del GAFI”.

Por este motivo, se puso en marcha en nuestro país la UIF (Unidad de Información Financiera) como un organismo de control y prevención del lavado de activos, la financiación del terrorismo y los delitos económico-financieros complejos, cuya actividad se desarrolla en torno al control, detección, investigación y sanción de los delitos mencionados, a fin de contribuir a reforzar el sistema financiero y el resguardo del orden socio económico³.

Posteriormente, a partir de la reforma operada a través de la ley 26.683 (sancionada el 1º de junio de 2011) con motivo de satisfacer las observaciones realizadas por el GAFI en las evaluaciones para la pertenencia de Argentina como miembro de ese organismo, se volvió a denominar el capítulo XIII como "Encubrimiento", se incorporó un nuevo título XIII, "Delitos contra el orden económico y financiero", se derogó el artículo 278 y se introdujeron los artículos 303, 304 y 305, donde se reguló el delito de lavado de dinero, con algunas modificaciones respecto de su redacción inicial.

¹ Acerca de la vinculación existente entre el crimen organizado transnacional y el delito de lavado de dinero, el autor Mateo G. BERMEJO explica que se debe a que las organizaciones criminales persiguen, a través de la comisión de delitos, la obtención de beneficios económicos que necesitan ser blanqueados para que los miembros de esas organizaciones los puedan utilizar (confr. BERMEJO, *Prevención y castigo del blanqueo de capitales. Un análisis jurídico-económico*, Madrid, Marcial Pons, 2015, pág. 118).

² Al respecto, TROVATO sostiene que “...*Que nuestro país cuente con una regulación específica de lavado constituye una señal política más fuerte y ubica a la República Argentina, al menos en el plano del ‘Derecho penal simbólico’, en el ámbito de los países que no son proclives al lavado de dinero. Al menos, así puede ser proclamado ante la comunidad internacional...*” (confr. TROVATO, “Artículo 303”, en BAIGÚN / ZAFFARONI, coordinado por TERRAGNI, *Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, Tomo 12, Artículos 300/316, Parte Especial, 1.ª edición, Buenos Aires, Hammurabi, 2013, pág. 571).

³ Sobre el tema, puede consultarse el trabajo de D’ALBORA (H), *Lavado de dinero*, 2.ª ed. actualizada y ampliada, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2011 y la página de internet de la Unidad de Información Financiera: <https://www.argentina.gob.ar/uif> [Enlace verificado el 22 de septiembre de 2021].

Tanto en su primera redacción como en su posterior modificación, el tipo penal de lavado de dinero no especificó qué delitos podían ser considerados hechos precedentes de aquel, es decir, de qué ilícito anterior provienen los bienes que luego serán introducidos en el mercado para darles apariencia de origen lícito. Por el contrario, se utilizó como método de selección de aquellos un monto mínimo de dinero (\$50.000 -cincuenta mil pesos- en la redacción de la primera ley, monto que se elevó a \$300.000 -trescientos mil pesos- en 2011) entendiéndose que ese criterio serviría para seleccionar por vía indirecta, y en función del valor económico de los bienes en cuestión, los hechos graves que podían ser hecho precedente del delito de lavado de dinero.

Sin embargo, a partir de la introducción del tipo del art. 303, inciso 4°, por la reforma de la citada ley 26.683, puede haber delito de lavado de dinero por debajo y por encima de los \$ 300.000, lo que deja carente de aplicación el criterio de selección que introdujo el legislador en la ley anterior para circunscribir la tipicidad del delito de lavado de dinero únicamente a los casos en que los bienes superaran el monto mínimo previsto por ley. Entonces, el monto de \$ 300.000 del art. 303 inciso 1° solo tiene relevancia ahora para determinar la mayor gravedad del caso, y, por ende, la pena prevista en consecuencia.

Por lo tanto, dado que en nuestra legislación no se incorporó una enumeración taxativa ni tampoco se menciona un mínimo de delitos precedentes a partir de los cuales se puede configurar el lavado de dinero, además de que, el criterio de selección de hechos graves según el monto de los bienes de origen ilícito ha quedado sin aplicación desde la modificación introducida por la ley 26.683, el hecho ilícito anterior del delito de lavado de dinero puede ser cualquier delito y cualquiera sea el valor de los bienes involucrados.

Esta amplia posibilidad de ser ilícito precedente del lavado de dinero ha derivado en distintas controversias: una de ellas, objeto de trabajo en esta tesis, se refiere acerca de si en Argentina el delito de evasión tributaria puede ser considerado hecho precedente del lavado de dinero.

Antes de continuar y sin perjuicio de que será un tema que posteriormente se analizará en detalle, resulta oportuno recordar que el objeto del delito de lavado de dinero se encuentra caracterizado por los siguientes elementos: "*bien*" "*proveniente*" de un "*ilícito penal*", donde el elemento "*proveniente*" es el nexo entre el "*bien*" y el "*ilícito penal*".

Si bien de lo que se acaba de expresar se desprende que según nuestra legislación cualquier delito puede ser precedente de lavado de dinero y, por lo tanto, los delitos tributarios como el aprovechamiento indebido de subsidios o el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales (arts. 3 y 4 de la ley 24.769, y modificatorias) no presentan ninguna particularidad al respecto, lo cierto es que el delito de evasión tributaria, en particular, se encuentra en una situación compleja que es objeto de debate en nuestro país.

La controversia que se suscita alrededor del delito de evasión tributaria como hecho precedente de lavado de dinero gira en torno a la pregunta de si el dinero que el evasor deja de ingresar al fisco puede ser considerado un bien proveniente de la comisión del delito de evasión tributaria. En efecto, el punto clave de la cuestión radica en torno a la interpretación del elemento "*proveniente*", toda vez que, como se dijo antes, el objeto del delito lavado de dinero requiere que el bien que es puesto en circulación en el mercado provenga de un ilícito penal.

Se han desarrollado distintas posturas a favor y en contra acerca de si el dinero no ingresado al fisco puede ser objeto de lavado de dinero y, por ende, si el delito de evasión tributaria puede ser hecho precedente del lavado de dinero. Entre quienes opinan a favor están los que consideran que ese dinero puede ser objeto de lavado ya que las sumas evadidas provienen de un delito, toda vez que la evasión es la causa por la que el dinero evadido permanece en el patrimonio del autor. Además, en la doctrina argentina se encuentran quienes sostienen que por la modificación introducida por el artículo 8 de la ley 26.683, en cuanto sustituyó el artículo 6 de la ley 25.246, el legislador expresamente incluyó los delitos previstos en la ley 24.769 como hechos precedentes del lavado, lo que pone fin a la discusión acerca de la eventual admisión de la evasión tributaria como delito previo.

Sin embargo, en contra de estas posturas existen argumentos de diversa índole. Por ejemplo, se encuentran quienes opinan que el dinero que se deja de ingresar al fisco no proviene normalmente de un delito sino de actividades lícitas; así como también se encuentran quienes consideran que esa suma que se deja de pagar al fisco, al ser un gasto que no se realizó, no puede ser considerado como un objeto idóneo de un delito de lavado. A estos argumentos, se suman otros criterios de distinta índole que concluyen que el delito de evasión tributaria no puede ser hecho precedente del lavado de dinero dado que el dinero evadido no puede ser considerado como proveniente de la evasión tributaria.

Toda vez que es una cuestión que hoy en día sigue siendo debatida en el derecho argentino, su estudio será objeto de análisis de esta tesis, máxime si se tiene en cuenta que aún no poseemos una norma que explícitamente determine que el dinero que el evasor deja de pagar al fisco pueda ser objeto idóneo del lavado de dinero.

II. El delito de lavado de dinero.

Se define al "*lavado de dinero*", también denominado "*blanqueo de capitales*" o "*lavado de activos*" como el "*...proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos en forma lícita...*"⁴ o como el "*...proceso por el cual un sujeto oculta la existencia, el origen ilegal o la aplicación ilegal del ingreso para que*

⁴ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 4.ª ed., Pamplona, Thomson Reuters Aranzadi, 2015, pág. 107.

aparezca como legal...”⁵ y se dice que la operación de lavado responde al propósito de legitimar un beneficio económico que fue obtenido ilícitamente⁶.

Asimismo, desde una concepción criminológica, puede definirse al “*lavado de dinero*” como “...*un proceso más o menos complejo (dependiendo de las circunstancias) que trata con bienes de origen delictivo y que tiene la finalidad de incorporar dichos bienes en la economía legal para transformar el poder de adquisición potencial que tiene el capital de origen ilícito en poder de adquisición efectivo, lo que implica ocultar dicho origen ilícito...*”⁷.

En efecto, se entiende que lo que se pretende a través de la comisión de este delito es engañar al Estado con relación a la causa de un aumento patrimonial, ya que el autor declara engañosamente que existió un negocio jurídico que en realidad es inexistente, mediante el cual se obtuvieron bienes cuyo verdadero origen es un delito precedente⁸.

El delito analizado se encuentra previsto principalmente en el artículo 303 de nuestro Código Penal que establece: “...1) *Será reprimido con prisión de tres (3) a diez (10) años y multa de dos (2) a diez (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...*

...2) *La pena prevista en el inciso 1 será aumentada en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo, en los siguientes casos: a) Cuando el autor realizare el hecho con habitualidad o como miembro de una asociación o banda formada para la comisión continuada de hechos de esta naturaleza; b) Cuando el autor fuera funcionario público que hubiera cometido el hecho en ejercicio u ocasión de sus funciones. En este caso, sufrirá además pena de inhabilitación especial de tres (3) a diez (10) años. La misma pena sufrirá el que hubiere actuado en ejercicio de una profesión u oficio que requirieran habilitación especial...*

⁵ Confr. DIAZ, “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012, pág. 265.

⁶ Confr. BLANCO, *Técnicas de investigación del lavado de activos. Persecución del lavado de activos desde el Poder Judicial y el Ministerio Público Fiscal*, 1.ª edición, Buenos Aires, La Ley, 2013, pág. 10.

⁷ Confr. BERMEJO, *Prevención y castigo del blanqueo de capitales. Un análisis jurídico-económico*, Madrid, Marcial Pons, 2015, pág. 110.

⁸ Confr. RUBINOVICH, “La normativización del lavado de dinero”, en PASTOR / ALONSO, *Lavado de dinero*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2018, pág. 272.

...3) *El que recibiere dinero u otros bienes provenientes de un ilícito penal, con el fin de hacerlos aplicar en una operación de las previstas en el inciso 1, que les dé la apariencia posible de un origen lícito, será reprimido con la pena de prisión de seis (6) meses a tres (3) años...*

4) *Si el valor de los bienes no superare la suma indicada en el inciso 1, el autor será reprimido con la pena de prisión de seis (6) meses a tres (3) años.*

5) *Las disposiciones de este artículo regirán aún cuando el ilícito penal precedente hubiera sido cometido fuera del ámbito de aplicación espacial de este Código, en tanto el hecho que lo tipificara también hubiera estado sancionado con pena en el lugar de su comisión... ”.*

De la redacción de este artículo se advierte que, a diferencia de la forma en que se encuentran regulados la mayoría de los delitos en nuestra legislación penal, en donde primero se prevé la figura simple y luego las agravantes, a partir de la nueva redacción incorporada por la ley 26.683, las distintas figuras que componen el artículo 303 del C.P. quedaron ubicadas de una forma distinta y particular: la figura simple del delito quedó regulada en el inciso 4º, mientras que la figura agravada pasó a quedar regulada en el inciso 1º.

Por ende, toda vez que -aunque en su forma agravada- el tipo principal del delito de lavado de dinero se encuentra previsto en el inciso 1º, ya que contiene la descripción de todos los elementos del tipo, el análisis que se realizará a continuación versará exclusivamente sobre ese inciso.

Previo a adentrarnos en el análisis de los elementos que componen el tipo de lavado, considero pertinente realizar algunas consideraciones más sobre éste.

El delito de "*lavado de dinero*", es un delito doloso de resultado de peligro concreto, cuyo bien jurídico tutelado puede ser considerado múltiple en función de los distintos fines que pueden perseguirse a través de la incriminación del lavado (entre ellos, se puede nombrar el bien del delito precedente, la administración de justicia, el orden económico y financiero, el orden público, la seguridad interior y la función preventiva de la pena prevista para los delitos graves previos de los que proceden los bienes cuyo origen ilícito se pretende ocultar). En este sentido, se ha dicho que este delito se corresponde con los llamados "*delitos de segunda generación*", los que se entiende que afectan a la comunidad entera y no ya a bienes jurídicos específicos con titulares concretos ya que lo que se encuentra en riesgo es la subsistencia del Estado moderno frente al peligro de la criminalidad transnacional organizada⁹.

El núcleo del delito bajo análisis reside en la acción por la cual se intenta transformar bienes provenientes de un ilícito penal para darle apariencia lícita, y, por lo tanto, el objeto material del delito lo constituyen los "*bienes provenientes de un ilícito penal*". El disvalor de esta conducta reside

⁹ Confr. D'ALBORA (H), *Lavado de dinero*, 2011, pág. 18.

primordialmente en que, al actuar de esta manera, se altera la ruta del dinero ilícito, y por lo tanto se entorpece y dificulta el hallazgo y decomiso de los bienes provenientes de ilícitos penales.

Es decir que, en concreto, “*lavar dinero*”, significa dar apariencia de origen lícito a bienes que provienen de un ilícito penal (hecho típico y antijurídico), y se trata de una conducta posdelictual típica, toda vez que requiere necesariamente (pero no únicamente) un ilícito previo para su configuración.

A mayor abundamiento, por la interpretación de la redacción del tipo penal bajo examen, se permite concluir que se trata de un delito de peligro, pues prevé “*como consecuencia posible*” que los bienes adquieran la apariencia de un origen lícito, siendo que la norma no exige que los bienes hayan adquirido efectivamente apariencia de origen lícito, sino que basta con que el autor haya creado la posibilidad de que ello suceda.

En este sentido –aunque será tratado detalladamente en el acápite siguiente- debe recordarse que los bienes susceptibles de ser objeto de delito pueden ser, por un lado, los bienes denominados “*originarios*”, que son los que derivan directamente del delito, y también los que proceden en forma mediata de él, porque entran en el patrimonio en lugar del bien originario, que se denominan “*subrogantes*”, o a consecuencia de él, que serían las “*ganancias*”.

Además, como expliqué brevemente en el capítulo anterior, respecto del ilícito penal del cual deben provenir los bienes a los que se les pretende dar apariencia de origen lícito, se advierte que, por la redacción del tipo penal bajo examen, objeto del delito de lavado de dinero puede ser un bien proveniente de cualquier delito. En efecto, la figura básica prevista en el inciso 4° del artículo 303 del Código Penal, reprime con prisión de seis meses a tres años, el delito de lavado de bienes de origen ilícito, cualquiera sea el valor económico de ellos; mientras que por el inciso 1°, se prevé la forma agravada del tipo, al incrementar la pena prevista por el inciso 4°, en una escala penal de tres a diez años de prisión, cuando el valor de los bienes supera la suma de \$300.000 (trescientos mil pesos).

Realizada esta breve introducción del delito de lavado de dinero, procederé a analizar los elementos del tipo de lavado.

A. Los elementos del tipo de lavado (art. 303 inciso 1° del Código Penal).

1) En el tipo objetivo

a. Sujeto activo

El art. 303 inciso 1° del Código Penal sanciona a “*...el que...*”, por ende, es un delito de autor indistinto que puede ser cometido por cualquier persona ya que no se requieren cualidades especiales.

Esto es así a partir de la sanción de la ley 26.683 ya que con la redacción de la ley 25.246 sólo podía ser autor aquél que realizara alguna de las conductas típicas de lavado mencionadas en la norma sobre bienes provenientes de un delito en el que no hubiera participado. Sin embargo, a raíz de la

modificación introducida por la nueva ley, por la que se suprimió la cláusula de “*no participación en el delito anterior*”, el autolavado ha devenido en una conducta típica¹⁰.

b. Acciones típicas

El inciso 1º del art. 303 del Código Penal realiza una enunciación de distintos verbos típicos (convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare) y cierra esa enumeración con una fórmula genérica que dice “*o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado*”, lo que me lleva a concluir que:

- 1) aquellos verbos típicos únicamente fueron enunciados a modo ejemplificativo;
- 2) el legislador consideró que esas acciones son distintos modos de poner en circulación en el mercado bienes provenientes de un ilícito penal; y,
- 3) se puede incurrir en el delito de lavado si se realizan otras acciones distintas a las descriptas, siempre que impliquen poner en circulación en el mercado bienes provenientes de un ilícito penal, en el sentido de aplicar los bienes en una operación que podría tener el efecto de que adquieran apariencia de origen lícito.

En este sentido, se ha dicho que “*...los verbos típicos incluidos en la figura penal otorgan al investigador bastante flexibilidad en cuanto a las modalidades comisivas, toda vez que la cláusula genérica ‘poner en circulación (de cualquier modo) en el mercado’ conlleva la posibilidad de considerar alcanzado por el tipo penal a cualquier acto o maniobra referida a las ganancias ilícitas que exceda a la mera receptación de fondos o bienes. Ello, en la medida en que dicho obrar tenga como consecuencia posible que los bienes objeto del mismo ‘adquieran apariencia de un origen lícito’ ...*”¹¹.

En este punto considero pertinente aclarar que lo expuesto son las conclusiones personales de un tema cuyo desarrollo, por razones de espacio, no puede ser realizado en esta oportunidad pero que, de resultar un tema de interés para el lector, puede profundizarse su estudio en el libro de Córdoba, quien realiza un tratamiento particular de las cuestiones vinculadas con la acción típica¹².

c. Objeto del delito

Cada uno de los elementos que conforman el objeto del lavado, será explicado en forma detallada más adelante, por lo que en esta oportunidad me limitaré a decir que el objeto del delito – siempre hablando del inciso 1º del art. 303 del Código Penal- son “*...los bienes provenientes de un ilícito penal... siempre que su valor supere la suma de pesos trescientos mil (\$ 300.000) ...*”.

¹⁰ Sobre este tema, ver el desarrollo efectuado en el capítulo III del libro de CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 1.ª edición, 4.ª reimpresión, Buenos Aires, Hammurabi, 2019, págs. 53/77.

¹¹ Confr. BLANCO, *Técnicas de investigación del lavado de activos. Persecución del lavado de activos desde el Poder Judicial y el Ministerio Público Fiscal*, 2013, pág. 8.

¹² Sobre este tema, ver el desarrollo efectuado en el capítulo IV del libro de CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 79/128.

Una característica esencial que debe reunir el objeto en el delito de lavado de dinero es que debe tener su origen en hecho ilícito previo. En efecto, constituye un requisito indispensable la existencia de un nexo entre el objeto del blanqueo y esa actividad delictiva previa, sin el cual no existe objeto idóneo para el delito de lavado¹³.

d. Sujeto pasivo

El delito objeto de estudio no exige ninguna cualificación especial para ser sujeto pasivo del mismo, sino que, la víctima es la comunidad cuando por el lavado se afectan bienes colectivos como el orden económico y financiero, la administración de justicia, y si se entiende que el lavado profundiza la lesión del bien jurídico en cuestión, también afectará eventualmente al titular del bien lesionado por el delito precedente¹⁴.

e. Resultado

De la redacción del inciso 1º del art. 303 del Código Penal surge que la introducción en el mercado de los bienes provenientes de un ilícito penal tiene que traer como “*consecuencia posible*” que “*el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito*”.

Se considera que este es el núcleo de la conducta prohibida ya que se trata de punir maniobras “*cosméticas*” que permiten que grandes organizaciones criminales puedan disfrutar del dinero obtenido de manera ilícita¹⁵.

Asimismo, esta referencia que hace la norma a la “*consecuencia posible*” permite interpretar que se trata de un delito de resultado de peligro concreto. En este caso, el peligro radica en que los bienes originarios o subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito. Por lo tanto, los bienes no tienen que adquirir efectivamente la apariencia de origen lícito, sino que basta con que el autor haya creado la posibilidad de que eso suceda¹⁶ a través de una conducta que tenga en potencia la virtualidad para otorgar apariencia de legalidad¹⁷.

f. Nexo causal objetivamente imputable

Este punto no presenta mayores complicaciones, por lo que basta con decir que la acción típica por la que se introducen en el mercado bienes provenientes de un ilícito penal tiene que ser el motivo por el cual se produce el resultado de peligro concreto (que los bienes adquieran apariencia de origen lícito).

2) En el tipo subjetivo

¹³ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, págs. 345/346.

¹⁴ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 33.

¹⁵ Confr. TROVATO, “Reflexiones sobre el delito del blanqueo de capitales”, en PASTOR / ALONSO, *Lavado de dinero*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2018, pág. 324.

¹⁶ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 34.

¹⁷ Confr. RUBINOVICH, “La normativización del lavado de dinero”, en PASTOR / ALONSO, *Lavado de dinero*, 2018, págs. 272/273.

a. Dolo

El delito de lavado de dinero del art. 303 del Código Penal es un delito doloso -por lo que requiere el conocimiento y la voluntad de realización de los elementos objetivos del tipo- que admite cualquier tipo de dolo. En este sentido, Córdoba explica que “...hace falta, pero también basta, el conocimiento del origen ilícito de los bienes y de la posibilidad (peligro) de que adquieran apariencia de origen lícito como consecuencia de la realización de la acción típica...”¹⁸.

Por su parte, Trovato opina que “...Para la tipicidad es suficiente que el autor sea consciente de que, en razón de la conducta que realiza, puede transmitírsele a los bienes de origen delictivo una apariencia lícita (es irrelevante que ésta sea precisamente su intención). En esta medida, entonces, basta con el mero dolo eventual...”¹⁹.

Además, en este punto debe aclararse que el monto de trescientos mil pesos previsto por el inciso 1º del art. 303 del Código Penal es un elemento del tipo, por lo que en caso de un error a su respecto, sólo tendrá como efecto la remisión de la conducta a la figura prevista por el inciso 4º del art. 303 del C.P.²⁰.

b. Especiales elementos subjetivos

No se requiere ningún especial elemento subjetivo distinto del dolo en el tipo subjetivo.

B. Análisis del objeto de la acción en el delito de lavado.

Como se dijo anteriormente y conforme a la redacción del inciso 1º del art. 303 del Código Penal, el objeto del delito de lavado puede ser cualquier bien proveniente de un ilícito penal siempre que su valor económico supere la suma de \$300.000 (trescientos mil pesos)²¹.

Ahora bien, el análisis de este elemento resulta trascendental para el estudio de la controversia que se suscita alrededor del delito de evasión tributaria como hecho precedente de lavado de dinero. En efecto, como se adelantó previamente, la cuestión principal gira en torno a la pregunta de si el dinero que el evasor deja de ingresar al fisco, puede ser considerado un bien proveniente de la comisión del delito de evasión tributaria. En este sentido, el punto clave a fin de dilucidar esa cuestión, radica en torno a la interpretación del elemento “proveniente”, toda vez que, como se dijo antes, el objeto del delito lavado de dinero requiere que el bien que se pone en circulación en el mercado provenga de un ilícito penal para obtener apariencia de origen lícito.

1) Los bienes

¹⁸ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 35.

¹⁹ Confr. TROVATO, en BAIGÚN / ZAFFARONI, coordinado por TERRAGNI, *Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, 2013, pág. 578.

²⁰ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 37.

²¹ Esto difiere en el caso del inciso 4º del art. 303 del Código Penal, ya que el objeto del delito puede ser cualquier bien proveniente de un ilícito penal, cualquiera sea su valor económico.

El concepto del término “*bienes*” se obtiene del art. 16 del C.C.yC.N., que comprende a los objetos materiales (cosas) e inmateriales susceptibles de tener un valor económico.

En el caso del tipo de lavado del inciso 1° del art. 303 del Código Penal, el valor de los bienes debe superar la suma de \$300.000 (trescientos mil pesos), aunque la figura prevista por el inciso 4° -tal como fue expuesto anteriormente- no requiere ningún monto mínimo.

Además, aunque es un tema que será desarrollado posteriormente, los bienes que pueden ser objeto del delito de lavado de dinero son los originarios –proviene directamente del delito-, los subrogantes –proceden mediatamente del delito ya que entran en el patrimonio en lugar del bien originario- y los frutos y ganancias –que son la consecuencia del delito-²².

2) El hecho ilícito precedente

El hecho anterior del cual provienen los bienes a los que se pretende atribuirle apariencia de origen lícito a través de la operación de lavado, debe ser un hecho ilícito, es decir, que basta que sea un hecho típico y antijurídico y no hace falta que sea también culpable y punible.

Sobre este punto, Córdoba explica que “...*es el origen ilícito de los bienes lo que convierte en reprochable su adquisición o recepción; no la culpabilidad y punibilidad del autor del ilícito previo. La mención a lo delictivo tiene únicamente el sentido de que sólo un hecho ilícito penal puede ser hecho antecedente, es decir, no una contravención, una infracción administrativa o fiscal, etcétera...*”²³.

Como se puede ver, la función de este elemento radica principalmente en calificar el origen ilícito de los bienes. Por ende, ya sea que se hable de “*delito*” o “*ilícito*” precedente –aunque la norma hace expresa referencia al término “*ilícito*”- lo que importa en realidad es la alusión al origen ilícito de los bienes que esos términos refieren.

Si bien el delito puede ser tentado o consumado, lo cierto es que la doctrina marca que, en la práctica, son raros los casos en que se obtienen bienes de un delito que quedó tentado²⁴.

Además, debe decirse que el hecho ilícito precedente se integra con el comportamiento del autor, así como también con el comportamiento del partícipe en el ilícito de aquél ya que no solo es delito el que se comete a título de autor, sino también a título de participación²⁵.

Por otra parte, con relación a los delitos que pueden ser hecho precedente, cabe decir que la política criminal que impulsó la penalización del delito de lavado de dinero, lo pensó como un delito originado en delitos especialmente graves, haciendo hincapié en aquellos relacionados con la criminalidad organizada internacional.

²² Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 130.

²³ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 136.

²⁴ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 137/138.

²⁵ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 138.

En este sentido, se ha explicado que “...los estándares contenidos en las normas convencionales y las recomendaciones del GAFI sólo piden que las legislaciones internas incluyan como hecho precedente de lavado la más amplia gama de delitos graves, y mencionan un mínimo de delitos que deberían ser considerados tales. En lo demás, dejan en manos del legislador la decisión acerca de qué otros delitos graves habrán de conformar el catálogo...”²⁶.

En nuestra legislación, esa limitación a los hechos ilícitos graves se hizo en la redacción de la ley 25.246 bajo un criterio de selección por vía indirecta en función del monto involucrado (que en ese momento era de \$ 50.000). Es decir, cualquier hecho ilícito podía ser precedente del delito de lavado de dinero, siempre que los bienes superaran la suma indicada en el tipo penal. Sin embargo, con la modificación introducida por la ley 26.683, puede haber lavado de dinero cualquiera sea el monto de los bienes involucrados, por lo que ese criterio de selección adoptado en un primer momento ya no puede utilizarse en la actualidad²⁷.

Por otro lado, también se debe recordar que un delito cometido en el extranjero también puede ser hecho precedente del delito de lavado de dinero. Así lo establece nuestra legislación en el inciso 5° del art. 303 del Código Penal, que exige que el ilícito penal precedente que hubiera sido cometido fuera del ámbito de aplicación espacial de nuestro Código también se encuentre sancionado con pena en el lugar de su comisión. Es decir, rige el principio de doble incriminación, consistente en que el hecho precedente cometido en el extranjero debe ser ilícito tanto para la legislación del lugar en donde se cometió, como para la legislación nacional.

Asimismo, en cuanto a la prueba de la existencia del hecho ilícito del cual resultan provenientes los bienes, debe tenerse en cuenta que al no ser ese hecho el objeto del proceso, su existencia no debe ser probada con el grado de exactitud que sería necesario si fuese el hecho objeto de juzgamiento. En efecto, si se tiene en cuenta que este elemento del tipo tiene como función central calificar el origen ilícito de los bienes, alcanza con que se comprueben aquellas circunstancias a partir de las cuales se pueda inferir que se incurrió en la comisión de un hecho ilícito, sin necesidad de indicar los detalles sobre el mismo²⁸.

Por ende, no es necesario que se sepa con precisión quienes fueron los autores, partícipes y/o víctimas del hecho, así como tampoco el lugar y momento exacto de su comisión ni la modalidad específica en que se llevó a cabo, pero sí será necesario determinar al menos –a fin de respetar el derecho de defensa- de qué delito o actividad ilícita genérica provendrían los bienes. Lo que resulta importante con relación a las circunstancias del momento y lugar de su comisión, es saber si el hecho

²⁶ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 138.

²⁷ Ver explicación realizada con anterioridad respecto a la modificación del monto de los bienes.

²⁸ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 148 y TROVATO, en BAIGÚN / ZAFFARONI, coordinado por TERRAGNI, *Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, 2013, pág. 587.

ilícito se produjo con anterioridad al lavado y si fue cometido en territorio nacional o en el extranjero, ya que en este último caso serían aplicables las previsiones del inciso 5° del art. 303 del C.P.

Además de esto, Córdoba explica – y en igual sentido opina Trovato- que “...al igual que sucede con los demás elementos del tipo, es al tribunal que conoce en el caso de lavado al que le compete juzgar si, con la prueba producida en el debate, puede darse por acreditada la existencia de ese hecho ilícito previo...incluso si en un proceso anterior hubiese recaído ya sentencia firme por ese hecho, esa sentencia puede y debería ser introducida y valorada como prueba documental en el nuevo proceso, pero sus conclusiones no son vinculantes para el tribunal que juzga el lavado, que... es soberano para arribar a su propia conclusión también sobre este aspecto...”²⁹.

Por lo expuesto, se advierte que no es necesario que haya recaído una sentencia firme respecto del hecho ilícito anterior ya que este requisito es un elemento del tipo más, sobre cuya existencia, como en los anteriores, es el tribunal que entiende en el caso de lavado el que deberá pronunciarse para determinar el origen ilícito de los bienes.

3) El elemento "proveniente"

El elemento “*proveniente*” es el nexos que une los otros dos elementos que componen el objeto del delito de lavado de dinero: los bienes y el ilícito precedente. Indica que los bienes a los que se pretende otorgarle apariencia de origen lícito a partir de la operación de lavado deben provenir del ilícito precedente, es decir, deben tener un origen ilícito.

Sin embargo, no es necesario que la comisión de ese ilícito previo sea el motivo de la existencia del bien, sino que debe ser la causa de que el bien se encuentre en el patrimonio de la persona que lo tiene³⁰.

Tal como se explicó al tratar el elemento “*bienes*”, se considera que provienen del ilícito previo los bienes originarios, los subrogantes y los frutos y ganancias. En esta oportunidad, se hará un análisis más detallado acerca de cada una de esas categorías.

a. Bienes originarios

Como se dijo anteriormente, los bienes originarios son los que provienen directamente del delito. A su vez, dentro de esta categoría, podemos encontrar a los bienes que son:

a) Los *scelere quaesita*, que son las ganancias obtenidas con la realización del delito previo³¹, que se dividen en:

1. Los bienes obtenidos *por* la comisión de un delito.
2. Los bienes obtenidos *a través* de la comisión de un delito.

²⁹ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 149/150.

³⁰ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 156/157.

³¹ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 350.

b) Los *producta sceleris*, que son los bienes generados por el delito previo antes inexistentes³². En este caso, el delito es la causa de su existencia, es decir, de que existan en el mundo y no sólo en el patrimonio del autor.

Por otro lado, quedan excluidos como bienes que provienen del ilícito previo:

c) Los *instrumenta sceleris*, que son los instrumentos utilizados para cometer el delito previo³³, aunque son pasibles de decomiso. En efecto, los instrumentos del delito no provienen de él, sino que se utilizan para cometerlo y, además, no es el fin de la norma de lavado de dinero castigar los comportamientos que recaen sobre esos bienes³⁴.

d) Los “*objetos de referencia*” que son los objetos necesarios del hecho, pero que no son ni *instrumenta sceleris*, ni *producta sceleris*, ni *scelere quaesita*. Un ejemplo que da Córdoba acerca de esta clasificación es la suma evadida en el delito de evasión tributaria, al sostener que “...*los casos de la suma evadida y de la mercadería contrabandeada son controvertidos, pues mientras una opinión considera posible sostener que se trata de bienes provenientes de un delito (la evasión, el contrabando), otra repone que no son producta sceleris ni scelere quaesita, sino objeto de referencia (tanto la suma evadida, como la mercadería contrabandeada tendrá normalmente origen en una actividad lícita; lo ilícito es la evasión y el contrabando que las tienen por objeto)...*”³⁵.

Brevemente cabe decir que los bienes originarios mantienen la condición de contaminados (en el sentido de ser provenientes de un delito) de forma permanente, es decir que permanecen así aun cuando sean reemplazados por otros subrogantes varias veces. Los únicos casos a partir de los cuales se pueden descontaminar son: a) cuando se devuelven a la víctima del ilícito previo o a sus sucesores, y b) cuando se ordena su decomiso o confiscación por sentencia firme³⁶.

b. Bienes subrogantes

Los bienes subrogantes son aquellos que entran en el patrimonio en lugar de los originarios, son los indirectamente derivados del delito, ya sea por la consecuencia de las transformaciones sufridas por aquéllos, o por otros motivos. Con esto, se pretende que el tipo penal abarque todos los bienes posibles, y no limitarlo exclusivamente a los originados en forma directa por el delito previo³⁷.

Dentro de esta categoría, podemos encontrar:

a) Los bienes subrogantes *stricto sensu*: son los que entran en el patrimonio del autor en reemplazo del bien originario o de un subrogante anterior.

b) Los *frutos* que se obtienen de un bien originario o un subrogante.

³² Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 350.

³³ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 348.

³⁴ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 348.

³⁵ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 160/161.

³⁶ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 161.

³⁷ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 433.

c) Los bienes que se obtienen a partir de una operación para la cual ha servido de garantía el bien originario o un subrogante.

Por otro lado, no pueden considerarse bienes provenientes del delito previo:

d) Los objetos cuyo valor por vía de transformación se puede reconducir esencialmente a una prestación autónoma de un tercero.

e) Las ganancias obtenidas en apuestas o juegos de azar en los que se ha participado utilizando bienes contaminados, salvo que la obtención del premio, mediante la optimización de las chances, asuma el carácter de un negocio de intercambio.

Asimismo, muy sintéticamente cabe decir que no es necesario que el valor económico del bien subrogante sea exactamente igual al del bien originario, o al subrogante anterior que reemplaza, sino que puede ser menor o mayor³⁸.

Otra cuestión importante que cabe mencionar, aunque no será analizada en esta oportunidad por cuestiones de espacio, es la relacionada a qué sucede cuando el valor del bien subrogante proviene sólo en parte, y no en su totalidad, de otro bien contaminado (es decir, que una parte proviene de un delito mientras que el resto es de origen legal). Al respecto, se encuentran dos posturas que se agrupan en las teorías denominadas “*teoría de la contaminación parcial*” y “*teoría de la contaminación total*”³⁹. Brevemente, diré que la primera teoría considera que el nuevo bien proviene del delito sólo en la proporción en que está cofinanciado por el bien contaminado, mientras que la segunda teoría considera que el bien parcialmente contaminado proviene en su totalidad del delito previo⁴⁰.

Por otro lado, con relación a la descontaminación de los bienes subrogantes, cabe decir que un bien subrogante se descontamina cuando otro nuevo bien subrogante lo reemplaza, el cual resulta contaminado. Por lo tanto, mientras que los bienes originarios se encuentran permanentemente contaminados, los subrogantes se descontaminan al ser reemplazados por otros. La consecuencia de esto explica Córdoba, es que sólo el primer adquirente de un bien subrogante cometería lavado, pero no así los demás que lo reciban en lo sucesivo. Por último, otros dos casos de descontaminación del bien subrogante se dan cuando es destinado al pago de la indemnización de los daños y perjuicios sufridos por la víctima del ilícito precedente y cuando es objeto de una sentencia de decomiso pasada en autoridad de cosa juzgada⁴¹.

IV. El delito de evasión tributaria

El delito de evasión tributaria consiste, básicamente, en no pagar los tributos a los que se está obligado. En cuanto a la estructura de la evasión se puede decir que el sujeto obligado debe realizar la

³⁸ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 165.

³⁹ Al respecto, en detalle, ver en el capítulo V del libro de CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 166/177.

⁴⁰ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 166/177.

⁴¹ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 177/180vta.

conducta por la que puede predicarse el ardid o engaño, la cual tiene que implicar la evasión de un impuesto y se debe alcanzar cierto monto como condición necesaria aunque no suficiente⁴².

Se encuentra actualmente previsto por el artículo 1 del Régimen Penal Tributario (según artículo 279, de la ley 27.430), que establece: “...Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión...”.

El bien jurídico que protege es la Hacienda Pública, que tiene tutela constitucional en el art. 4º de la Constitución Nacional Argentina, con el fin de preservar la percepción de los tributos y su posterior reencauzamiento social y así asegurar el adecuado funcionamiento del sistema impositivo, además de evitar la evasión tributaria⁴³.

Asimismo, la Hacienda Pública es la actividad financiera del Estado que comprende el flujo de los recursos y los gastos necesarios para que el Estado pueda desarrollar sus funciones y cumplir sus fines fiscales y extrafiscales⁴⁴.

A. Los elementos del delito de evasión tributaria simple (art. 1º ley 24.769 y modificatorias)

1) En el tipo objetivo

a. Sujeto activo

El tipo penal de evasión tributaria hace referencia a “*el obligado*”, por ende, es un delito especial propio ya que no puede ser cometido por cualquier persona, sino que podrán ser autores aquellas personas que por disposición de la ley resulten ser sujetos pasivos de la obligación tributaria y estén obligados al pago del tributo, como responsables por deuda propia, por deuda ajena o como sustitutos del mismo⁴⁵.

⁴² Confr. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Buenos Aires, Euros Editores S.R.L., 2020, pág. 192.

⁴³ Confr. BORINSKY / GALVÁN GREENWAY / LÓPEZ BISCAYART / TURANO, *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 1.ª edición, Santa Fe, Rubinzal - Culzoni, 2012, pág. 26; en igual sentido BORINSKY, *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, 1.ª edición, Buenos Aires, Didot, 2013, pág. 234.

⁴⁴ Confr. DAMARCO, “Los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario. Una breve consideración de la cuestión en el contexto actual del derecho penal del intervencionismo estatal”, en ROBIGLIO, *Institutos de Derecho Penal Tributario*, 1.ª edición, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2017, pág.53.

⁴⁵ Confr. BORINSKY / GALVÁN GREENWAY / LÓPEZ BISCAYART / TURANO, *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012, págs. 52/53.

Por lo tanto, es un delito especial propio, ya que la cualificación se exige desde el tipo penal de evasión tributaria simple y la ausencia de un sujeto cualificado no permite una imputación subsidiaria.

b. Acción típica

La acción típica consiste en evadir, total o parcialmente, el pago de tributos siempre que se alcance el monto establecido legalmente –que actualmente es de \$1.500.000-, por cada tributo y por cada ejercicio anual.

c. Objeto del delito

El objeto del delito de la evasión tributaria son los tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuyo monto exceda –conforme la legislación actual- la suma de \$1.500.000 por cada uno de ellos, y por ejercicio anual. Este monto, como se verá, es una condición objetiva de punibilidad.

Sobre este tema, se ha dicho que el término “*tributo*” al que refiere la norma comprende las obligaciones tributarias vencidas en un ejercicio anual que correspondan a un mismo régimen legal cuyo ingreso fue omitido por el obligado⁴⁶ además de que, al utilizarse el término sin ninguna limitación, se hace referencia al género tributario en su conjunto, incluyendo a todas las especies: impuestos, tasas y contribuciones⁴⁷.

d. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo del delito será el Estado nacional, provincial o municipal, que es el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, el acreedor de la prestación pecuniaria de esa obligación y cuyo patrimonio se ve lesionado con la comisión del delito⁴⁸.

e. Medio comisivo

El tipo penal exige que la evasión se cometa –por acción u omisión- “...*mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño...*”.

Con relación a este punto, se ha explicado que, para que esas maniobras encuadren en el tipo, deben consistir en acciones u omisiones en las que la maniobra utilizada tenga un complemento adicional, una cierta entidad penalmente disvaliosa para poder ser considerado un ardid o engaño⁴⁹.

Se señala que el ardid, en el caso de la evasión tributaria, hace referencia al artificio que es empleado para evadir el pago del impuesto y la idoneidad del ardid vale para identificar si la conducta

⁴⁶ Confr. BORINSKY / GALVÁN GREENWAY / LÓPEZ BISCAYART / TURANO, *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012, pág. 56 y LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, 2020, pág. 199.

⁴⁷ Confr. SCHURIG, “Elementos normativos del tipo penal”, en ROBIGLIO, *Institutos de Derecho Penal Tributario*, 1.^a edición, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2017, pág. 182.

⁴⁸ Confr. en España, BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO, *Delitos tributarios y previsionales*, 1.^a edición, Buenos Aires, Hammurabi, 2001, pág. 57.

⁴⁹ Confr. BORINSKY / GALVÁN GREENWAY / LÓPEZ BISCAYART / TURANO, *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012, pág. 65.

realizada tiene chances de ser lesiva⁵⁰. Por su parte, el engaño también deberá tener cierta entidad para ser desvalorado penalmente, ya que no cualquier falta de veracidad puede ser considerada como delictiva⁵¹.

En conclusión, puede decirse que la función de los mecanismos del ardid o del engaño dentro del tipo, es la de ocultar el hecho creado a través de la actividad del obligado para que no se genere el deber fiscal, particularmente de ingresar dinero en las arcas públicas⁵².

2) En el tipo subjetivo

Se trata de un tipo doloso que admite cualquier grado de dolo.

B. Monto mínimo previsto por la ley penal tributaria: ¿elemento del tipo o condición objetiva de punibilidad?

La actual redacción del tipo penal del delito de evasión tributaria simple despejó cualquier duda acerca de este dilema, por cuanto se advierte que hace referencia al monto como “*condición objetiva de punibilidad*”⁵³.

Sin embargo, antes de que por la ley 27.430 se introdujera la modificación antes señalada (lo cual tuvo lugar cuando entró en vigor dicha ley el 29 de diciembre del año 2017), hubo diversas discusiones sobre esta temática.

La jurisprudencia mayoritaria siempre consideró al monto evadido como condición objetiva de punibilidad, ya que así lo calificó el legislador en la ley 23.771. Sin embargo, con la sanción de la ley 24.769, por la cual se suprimió la alusión a las condiciones objetivas de punibilidad, se generaron diversas discusiones en la doctrina respecto de si había que reconocerle esa naturaleza⁵⁴, o si se trataba de un elemento del tipo objetivo.

Quienes sostienen que se trata de una condición objetiva de punibilidad, en lo sustancial consideran que el monto es un límite cuantitativo que obedece a un criterio de política-criminal, por debajo del cual se considera que no se justifica la intervención penal⁵⁵. Además, teniendo en cuenta que el delito de evasión tributaria es un delito doloso, sostienen que, si se considera que la naturaleza jurídica del monto evadido es una condición objetiva de punibilidad, no hace falta que el dolo necesario

⁵⁰ Confr. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, 2020, págs. 253/254.

⁵¹ Confr. LAPORTA, *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, 2020, pág. 255.

⁵² Confr. YACOBUCCI, “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”, en ALTAMIRANO / RUBINSKA, *Derecho Penal Tributario*, Tomo I, 1.ª edición, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pág. 123.

⁵³ Toda vez que excede el objeto del presente trabajo un desarrollo extenso del concepto “*condición objetiva de punibilidad*”, se recomienda la lectura del siguiente artículo: BIENATI, “Los montos previstos en la ley penal tributaria: ¿condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo?”, en ROBIGLIO, *Institutos de Derecho Penal Tributario*, 2017, págs. 209/242.

⁵⁴ Dentro de los autores españoles, BACIGALUPO defiende esta postura (confr. BACIGALUPO, *Derecho penal económico*, Buenos Aires, Hammurabi, 2004, págs. 311/vta.).

⁵⁵ Confr. BORINSKY / GALVÁN GREENWAY / LÓPEZ BISCAYART / TURANO, *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012, pág. 62.

para consumar el delito abarque esa condición, sino que resulta suficiente que se constate la existencia de ánimo defraudatorio⁵⁶.

El autor Borinsky, se enrola en esta postura y en breves palabras explica que “...Entender que la cuantía no es un elemento del tipo, sino una condición objetiva de punibilidad implica afirmar que todo acto de fraude tributario es constitutivo de una acción típica, antijurídica y culpable, pero que únicamente se castiga cuando alcanza un monto legalmente previsto...”⁵⁷.

Por otra parte, quienes sostienen que se trata de un elemento del tipo objetivo⁵⁸, refieren que el monto establecido en el tipo penal debe ser alcanzado y querido por el autor, que implica un límite a la intervención punitiva ya que de esta manera se protegen lesiones graves. Es decir, se trataría de una circunstancia del tipo objetivo que por lo tanto debe ser abarcada por el dolo⁵⁹. En efecto, si se sostiene que la naturaleza jurídica del monto evadido es un elemento del tipo objetivo, será necesario que sea abarcado por el dolo, por lo que no sólo se exigirá la voluntad defraudatoria, sino también que se quiera defraudar a la hacienda pública en una cuantía superior a la prevista por el tipo penal.

De esta manera, quienes sostienen que el monto evadido es un elemento del tipo objetivo, deberían admitir como tentativa punible el caso de error sobre el quantum, aunque objetivamente no se alcance el límite, dado que el tipo subjetivo estaría completo. Esta problemática no se presenta para quienes consideran que el monto es una condición objetiva de punibilidad, ya que el monto evadido es siempre objetivo⁶⁰.

IV. Delito de evasión tributaria como hecho precedente del delito de lavado de dinero

Acerca del dilema que titula este capítulo y que es propiamente el objeto de análisis de esta tesis, podemos encontrar en la doctrina, tanto argentina como española⁶¹, distintas posturas a favor y en contra de considerar al delito de evasión tributaria como hecho precedente del delito de lavado de dinero.

Previo a entrar en el estudio de esas distintas posturas, considero pertinente recordar -tal como se explicó anteriormente en este trabajo- que, en nuestra legislación (art. 303 del C.P.), el hecho ilícito anterior del delito de lavado de dinero puede ser cualquier delito y cualquiera sea el valor de los bienes

⁵⁶ Confr. BORINSKY, *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, 2013, pág., 381.

⁵⁷ Confr. BORINSKY, *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, 2013, págs. 385/386.

⁵⁸ Dentro de los autores españoles, BAJO FERNÁNDEZ Y SILVINA BACIGALUPO defienden esta postura (confr. BAJO FERNÁNDEZ Y BACIGALUPO, *Delitos tributarios y previsionales*, 2001, pág. 67).

⁵⁹ Confr. BORINSKY, *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, 2013, págs. 381/382.

⁶⁰ Confr. BORINSKY / GALVÁN GREENWAY / LÓPEZ BISCAYART / TURANO, *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012, pág. 67.

⁶¹ Se mencionará la opinión de distintos doctrinarios españoles respecto del tema objeto de estudio, toda vez que en España se ha estudiado esta temática con gran profundidad, lo que puede significar un gran aporte a la discusión que se da a nivel nacional.

involucrados. Por otro lado, en la legislación española (art. 301 del C.P. español), las conductas punibles como delito de blanqueo de capitales deben recaer sobre bienes procedentes de alguna actividad delictiva, cualquiera que esta sea, ya que por el art. 301 del C.P. no se hace referencia al carácter “grave” del delito, por lo que cualquier delito entra en el radio de aplicación del blanqueo de capitales.

En este sentido, los delitos tributarios como el aprovechamiento indebido de subsidios, el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales o la apropiación indebida de tributos (arts. 3º, 4º y 6º de la ley 24.769, y modificatorias) no presentan ninguna particularidad al respecto⁶².

En efecto, tanto el dinero que el autor recibe como reintegro, recupero, devolución o subsidio como el derecho que surge del reconocimiento del beneficio fiscal obtenido fraudulentamente, se obtienen a través de la comisión del delito, es decir que en esos casos se trata de *scelere quaesita*⁶³.

Sin embargo, el delito de evasión tributaria presenta una situación distinta, toda vez que no surge, con la misma claridad que en los delitos antes mencionados, si el dinero que se deja de pagar al fisco se puede considerar proveniente de la comisión de ese delito.

Por ende, coincido con Córdoba en cuanto a que para dilucidar si el delito de evasión tributaria puede ser hecho precedente de lavado de dinero, lo que hay que interpretar es el elemento “proveniente” para determinar si el dinero evadido proviene del delito de evasión tributaria, y no ya si ese delito forma parte o no de aquellos que pueden ser considerados precedentes del lavado, que como se refirió anteriormente, en nuestra legislación son todos⁶⁴.

Ahora bien, aclarado el motivo por el cual el delito de evasión tributaria como precedente de lavado se encuentra en una situación compleja que es objeto de debate, procederé a exponer las posturas que existen a favor y en contra de que sea considerado así.

A. Posturas a favor de que el delito de evasión tributaria sea hecho precedente del delito de lavado de dinero.

Para fundamentar estas posturas se han expuesto diversos argumentos que -a mi criterio- pueden concentrarse en cuatro centrales que se sistematizarán a continuación.

1) Argumento relacionado con la modificación introducida por el art. 8º de la ley 26.683 que incluye a los delitos tributarios como delito previo del lavado de dinero.

Dentro de los autores argentinos que se encuentran a favor de considerar que la evasión tributaria puede ser delito precedente del lavado de dinero, podemos encontrar a Riquert y Simaz,

⁶² Confr. RIQUERT – SIMAZ, “La evasión fiscal como delito previo al de lavado de activos” en *Periódico Económico Tributario*, 532, 2014, págs. 13 y 16; y, CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 180.

⁶³ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 180/181.

⁶⁴ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 181.

quienes sostienen tal postura por considerar que ello es así porque nuestra legislación no posee ninguna limitación de los delitos precedentes⁶⁵.

Asimismo, sostienen que el art. 8° de la ley 26.683, que sustituyó al art. 6° de la ley 25.246, incorporó un catálogo enunciativo de delitos antecedentes a los que la UIF debe prestar especial atención para prevenir e impedir el delito de lavado de activos, entre los que se encuentran los delitos previstos por la ley 24.769 (específicamente en el apartado 1, letra j del art. 6° de la ley 26.683) y por ende, en su opinión, esa reforma puso fin a la polémica respecto de la eventual admisión de la evasión como delito previo en Argentina⁶⁶ toda vez que resulta clara la intención del legislador de incluir a todas las conductas previstas en la ley 24.769 como delito precedente del lavado⁶⁷.

A igual solución arriba al considerar el tema el autor Mecikovsky, quien sostiene que por la modificación introducida por el art. 8° de la ley 26.683 se incorporaron los “*Delitos previstos en la ley 24.769*” dentro de los delitos precedentes del lavado de activos respecto de los que la UIF debe actuar⁶⁸ y al no especificarse a cuáles de todos esos delitos se refiere, entiende que se encuentran comprendidos todos⁶⁹.

Asimismo, el autor mencionado hace hincapié en que el dinero o los bienes tienen que ser generados por la evasión (actividad ilícita) para que tenga lugar la otra operación ilícita distinta (el lavado) toda vez que el lavado de activos consiste en generar apariencia de origen legítimo para dinero, bienes o servicios obtenidos ilícitamente⁷⁰.

Asimismo, en opinión del autor Yebra, la inclusión que se hizo a través de la modificación al art. 6 de la ley 25.246 de los delitos previstos en la ley 24.769 confirma la hipótesis de que todos los delitos tributarios que allí se tipifican pueden ser precedentes del lavado de activos⁷¹.

Por otro lado, aunque no hace referencia a la modificación introducida por la legislación mencionada, la autora Vera Mendoza sostiene que los delitos tributarios o fiscales están incluidos como hechos precedentes en las cuarenta recomendaciones del GAFI desde febrero de 2012 y los Estados no están dispuestos a contradecir las recomendaciones dadas por ese organismo internacional. Además, sostiene que la razón principal para incluir esos delitos como precedentes, se debe a una motivación de

⁶⁵ Confr. RIQUERT – SIMAZ, *Periódico Económico Tributario*, 2014, pág. 16.

⁶⁶ Confr. RIQUERT – SIMAZ, *Periódico Económico Tributario*, 2014, pág. 11.

⁶⁷ Confr. RIQUERT – SIMAZ, *Periódico Económico Tributario*, 2014, pág. 14.

⁶⁸ Confr. MECIKOVSKY, “Lavado de dinero y evasión fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012, pág. 303.

⁶⁹ Confr. MECIKOVSKY, “Lavado de dinero y evasión fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, 2012, págs. 305/306.

⁷⁰ Confr. MECIKOVSKY, “Lavado de dinero y evasión fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, 2012, pág. 306.

⁷¹ Confr. YEBRA, “Lavado de activos de origen delictivo: la evasión fiscal como delito precedente”, en *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020, pág. 21.

los países que integran el G7 y el G20, lo que significa un trasfondo político y económico internacional que se encuentra relacionado con el poder de esos Estados por sobre otros, y la protección de sus intereses. Es por eso, indica, que la preservación de las arcas del Estado encontró una justificación para su tratamiento dentro del marco de organismos internacionales que se encargan de combatir el crimen organizado y transnacional⁷².

A su vez, el autor español Blanco Cordero, al comentar la regulación argentina tras la sanción de la ley 26.683, ha dicho que a partir de la modificación introducida por el art. 8° de esa ley, resulta claro que entre los ilícitos penales a los que alude el art. 303 del C.P. se incluyen todos los delitos tributarios⁷³. En este sentido, indica que de acuerdo con lo previsto por el art. 303 del C.P., las conductas punibles como delito de lavado de activos deben recaer sobre “*bienes provenientes de un ilícito penal*” y que, según su opinión, provienen de un ilícito penal los bienes que proceden de delitos de evasión fiscal⁷⁴.

2) Argumento acerca de la distinción entre “dinero sucio” y “dinero negro”.

Otro argumento que expone el doctrinario argentino D´Albora, se encuentra relacionado con los conceptos de “*dinero sucio*” y “*dinero negro*”. En efecto, el autor mencionado realiza una distinción entre los mismos y explica que el primero es el que proviene de un delito en general, mientras que el segundo es aquel producto de una actividad que es lícita, pero respecto de la cual se eluden las obligaciones fiscales. Asimismo, indica que, entre las categorías mencionadas, se podrían dar entrecruzamientos, ya que se podría considerar que el dinero evadido al fisco pasa a ser “*dinero sucio*” o que tanto el “*dinero sucio*”, como el que se evade ante el fisco, es en realidad “*dinero negro*”⁷⁵.

Asimismo, remarca que el eventual origen lícito del dinero en los delitos tributarios genera alguna vacilación acerca de si puede ser considerado delito previo del lavado de dinero y afirma que esa hesitación debe descartarse de plano.

Para sostener esa postura, indica que la ley 24.769 tipifica como delitos a hechos que exceden la mera omisión de pago, para constituir lo que se denominan omisiones dolosas o ardidosas, ya que lo

⁷² Confr. VERA MENDOZA, “Sobre la inclusión de los delitos tributarios como delito precedente al de lavado de activos de origen delictivo desde que fue incluido como tipo penal”, *Compendio Jurídico*, N° 83, 2014, pág. 6.

⁷³ Confr. BLANCO CORDERO, “La evasión tributaria como delito precedente del lavado de activos. La iniciativa del GAFI y la situación en la Argentina tras la reforma de 2011 (ley 26.683)”, en BERTAZZA / D’ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012, pág. 243.

⁷⁴ Confr. BLANCO CORDERO, “La evasión tributaria como delito precedente del lavado de activos. La iniciativa del GAFI y la situación en la Argentina tras la reforma de 2011 (ley 26.683)”, en BERTAZZA / D’ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, 2012, pág. 244.

⁷⁵ Confr. D’ALBORA (H), *Lavado de dinero*, 2011, págs. 73/74 y D’ALBORA (H), “Lavado de dinero y delito tributario”, en *Nueva Doctrina Penal*, 2001/A, Editores del Puerto S.R.L., Buenos Aires, 2001, págs. 8/9.

contrario podría vulnerar el principio que impide la prisión por deudas⁷⁶ y concreta su conclusión sobre el dilema sosteniendo que, en el caso de que el “dinero negro” se haya obtenido en actividades lícitas, si se asume por vía de hipótesis que el total de la ganancia lícita se distorsione dolosamente y se adecue la conducta del agente al tipo de cualquiera de los delitos tributarios, se presenta la situación de que la diferencia entre el total del monto imponible y lo que se tributó efectivamente, adquiere el carácter de objeto de la acción u objeto material del delito tributario y a partir de ahí, permanecerá en poder del sujeto activo, como consecuencia de la comisión de un delito⁷⁷.

Por su parte, con relación a los conceptos de “dinero negro” y “dinero sucio”, el autor Luciani se pregunta cuál de esos dos casos puede ser considerado un ilícito previo y necesario para la configuración del lavado de dinero⁷⁸. En este sentido, el autor mencionado considera que la diferenciación de esos conceptos es una forma de distinguir entre el dinero que se mantuvo en el patrimonio como producto de un ilícito tributario y aquél que proviene de otra actividad criminal.

En efecto, el autor mencionado sostiene que, en el primer caso, como el sujeto activo mantuvo el dinero en su patrimonio sin ingresar lo debido, eso fue lo que motivó a que algunos autores sostengan que ese activo no puede ser calificado como proveniente de un delito porque siempre permaneció bajo el dominio del autor y emana de una fuente lícita, pero opina que en realidad no hay ninguna diferencia entre ese dinero y el que se obtiene de la comisión de otro delito, ya que en ambos casos el dinero se hallaba bajo el dominio del sujeto activo⁷⁹.

En este sentido, Luciani considera que el dinero negro que no se tributa es tan sucio como el que proviene de otra actividad ilícita cualquiera, más allá de que no haya ingresado efectivamente al Estado, porque lo que correspondía era que se encuentre dentro de su patrimonio, y no en el del defraudador. Agrega que, si bien ese dinero pudo haber tenido un origen lícito por ser producto de una actividad legal, cuando el sujeto activo erosionó indebidamente su tributación valiéndose de cualquier ardid o engaño y defraudó al fisco manteniendo el activo logrado dentro de su capital, ese dinero que se mantuvo intacto en su patrimonio fue el resultado de la comisión de un delito, por lo que se trata de un dinero limpio que con la acción fraudulenta en perjuicio del fisco se ensucia, y por ende resulta indistinto si la incorporación inicial tuvo una fuente legítima⁸⁰.

⁷⁶ Confr. D'ALBORA (H), *Lavado de dinero*, 2011, pág. 74 y D'ALBORA (H), “Lavado de dinero y delito tributario”, en *Nueva Doctrina Penal*, 2001, pág. 9.

⁷⁷ Confr. D'ALBORA (H), *Lavado de dinero*, 2011, págs. 74/75 y D'ALBORA (H), “Lavado de dinero y delito tributario”, en *Nueva Doctrina Penal*, 2001, pág. 9.

⁷⁸ Confr. LUCIANI, “Fraude fiscal como precedente del lavado de dinero”, *Revista de Derecho Penal Económico*, Tomo 2009 Derecho penal tributario – III, 2009, pág. 6.

⁷⁹ Confr. LUCIANI, *Revista de Derecho Penal Económico*, 2009, pág. 6.

⁸⁰ Confr. LUCIANI, *Revista de Derecho Penal Económico*, 2009, pág. 6.

Continuando con esa línea, el autor mencionado sostiene que la ventaja económica que se obtiene por el fraude fiscal no es riqueza negra sino que es dinero sucio, toda vez que es el producto directo de una actividad ilícita como lo es la infracción a las normas tributarias y por ende tanto el dinero negro procedente del fraude fiscal como el dinero sucio derivado de otro tipo de delitos -como el narcotráfico- deben ser puestos en un pie de igualdad, toda vez que ocultar ingresos a la Hacienda Pública puede configurar un delito fiscal⁸¹.

Por su parte Mecicovsky, con relación a este tema, opina que el “*dinero negro*” también debe ser considerado “*dinero sucio*” porque en el origen de la operación existe la evasión fiscal (que es delito) y que las herramientas que se utilizan para ocultar y luego integrar el dinero evadido generalmente son las mismas que las que se usan para blanquear dinero del crimen, aunque también sostiene que no siempre es así ya que muchas veces el origen puede estar en actividades de base lícitas pero que se excluyeron del pago del impuesto a través de alguna maniobra⁸².

Por otra parte, el autor Yebra opina que el dinero “*negro*” no tributado es tan “*sucio*” como el que proviene de cualquier otra actividad ilícita⁸³. Para llegar a esa conclusión, el autor considera que la diferenciación que hizo la doctrina entre “*dinero negro*” y “*dinero sucio*” es sólo una forma de distinguir entre el dinero que se mantuvo en el patrimonio como producto de algún ilícito tributario y aquél que proviene de cualquier otra actividad criminal ya que, en el primer caso, al dejar de ingresar lo debido, el sujeto activo mantuvo el dinero en su patrimonio sin pagar impuesto alguno. En efecto, sostiene que el dinero negro que no fue tributado es tan sucio como el que proviene de cualquier otra actividad ilícita, porque si bien no ha ingresado al Estado en forma efectiva, la conducta ajustada a Derecho era que ese dinero se encuentre dentro del patrimonio del Estado y no del defraudador⁸⁴.

Por todo ello el autor mencionado concluye que, si bien ese dinero pudo haber tenido un origen lícito por ser producto de una actividad legal, cuando los sujetos activos erosionaron indebidamente su tributación y defraudaron al fisco al mantener el activo logrado dentro de su capital, el dinero que se mantuvo intacto en su patrimonio fue el resultado de la comisión del delito de evasión fiscal, y por ello se trata de un dinero limpio que se ensucia con la evasión, por lo que resulta indistinto si su incorporación inicial tuvo una fuente legítima, pudiendo configurarse un supuesto de lavado de dinero⁸⁵.

3) Argumento acerca de que el dinero no tributado es producto del delito de evasión tributaria.

⁸¹ Confr. LUCIANI, *Revista de Derecho Penal Económico*, 2009, págs. 6/7.

⁸² Confr. MECIKOVSKY, “Lavado de dinero y evasión fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, 2012, pág. 322.

⁸³ Confr. YEBRA, *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020, pág. 20.

⁸⁴ Confr. YEBRA, *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020, pág. 21.

⁸⁵ Confr. YEBRA, *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020, pág. 21.

El autor argentino Sancinetti opina que la evasión tributaria, como cualquier otro delito que genere ganancias ilícitas, puede ser hecho previo del delito de lavado de dinero y considera que únicamente en caso de darse la coincidencia de que el delito de lavado neutralice el disvalor del hecho previo, el lavado no será punible, y acaso, tampoco el hecho previo⁸⁶.

Para sostener su postura, indica que en la ley argentina no hay ninguna limitación respecto de la naturaleza del delito previo para que pueda haber delito de lavado de activos -lo que considera que es correcto-, por lo que también el dinero que proviene de la evasión al fisco cae dentro de la previsión legal del delito de lavado⁸⁷.

En efecto, manifiesta que si bien el dinero que no se tributó nunca llegó a ser del Estado, según el Derecho, debería haber pasado al fisco y no estar en el patrimonio del defraudador, por lo que el dinero no tributado es justamente producto del delito⁸⁸.

Asimismo, indica que el único caso en que podría ser atípico el acto de lavar un dinero proveniente de una defraudación tributaria se da si el disvalor de resultado producido por el hecho previo (defraudación tributaria) fuese relativamente correspondiente a lo que “*merced al lavado*” habrá que tributar ahora por una actividad en realidad no realizada, simulada⁸⁹.

Por su parte, el autor argentino Borinsky, comparte la postura de Sancinetti, es decir que considera que la defraudación tributaria puede ser hecho previo del delito de lavado de dinero⁹⁰. Para ello, en lo sustancial, entiende que si bien el dinero evadido pudo haber tenido un origen lícito al ser producto de una actividad legal, cuando el sujeto activo erosionó indebidamente su tributación, valiéndose para ello de un ardid o engaño y defraudó al fisco mediante el mantenimiento del activo que logró dentro de su capital, ese dinero que mantuvo intacto en su patrimonio fue el resultado de haber cometido un delito. Es decir, opina que se trata de un dinero limpio, pero que se ensucia al cometerse la acción fraudulenta en perjuicio del fisco, por lo que resulta indistinto si la incorporación inicial tuvo una fuente legítima⁹¹.

En esa misma línea, los autores Riquert y Simaz, consideran que es irrelevante que el sujeto activo se apropie indebidamente del tributo, o que mantenga en su patrimonio una ganancia sobre la que debía tributar ya que desde el momento en que aquel comete la evasión, el dinero que debió

⁸⁶ Confr. SANCINETTI, “¿Por qué razón y en qué medida la defraudación tributaria puede ser “hecho previo” del delito de lavado de dinero?”, *EL DIAL*, DCE87, 2008, pág. 5 (www.eldial.com, última visita 28/6/2021).

⁸⁷ Confr. SANCINETTI, *EL DIAL*, 2008, pág. 2.

⁸⁸ Confr. SANCINETTI, *EL DIAL*, 2008, pág. 2.

⁸⁹ Confr. SANCINETTI, *EL DIAL*, 2008, pág. 3.

⁹⁰ Confr. BORINSKY, *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, 2013, pág. 425.

⁹¹ Confr. BORINSKY, *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, 2013, pág. 425.

ingresar al fisco permanece en su patrimonio ilícitamente. Es decir que, para esos autores, en cualquier caso, resultan ser bienes provenientes de un ilícito penal⁹².

Además, los autores mencionados explican puntualmente que, en el delito de evasión tributaria, el resultado de la evitación que realiza el sujeto activo obligado al pago de una deuda tributaria exigible se puede considerar un bien proveniente de un ilícito penal⁹³ porque “...*el dinero que deja de ingresar al fisco, como consecuencia de la falta de pago del tributo —a raíz de un actuar fraudulento— constituye, desde dicho momento, un bien originado en un ilícito penal...*”⁹⁴.

Por otra parte, aquellos autores aclaran que lo expuesto no implica que el ahorro que se generó por el delito de evasión tributaria no deba ser individualizado, sino que insisten en que el delito de lavado de activos exige la individualización de los bienes que provienen de un ilícito penal, lo que reconocen que en ciertos casos puede resultar complejo de probar⁹⁵.

A todas las opiniones esbozadas, se suma la del autor Castellucci, quien considera que es viable el castigo por el delito de lavado de activos cuando el ilícito antecedente es la evasión tributaria⁹⁶. En este sentido, aclara que cuando la evasión tributaria se constituye como delito antecedente del lavado de activos, el objeto material del delito de lavado será únicamente la suma de dinero evadida, ya que el dinero que el autor está obligado a ingresar al fisco, se transforma en un bien ilícito cuando no es ingresado a pesar de que es producto de una actividad lícita. Por ende, el autor opina que, si el autor del delito de evasión ingresa a la economía formal el dinero evadido a través de operaciones aptas para dar apariencia de origen lícito, se produce una conducta típica del delito de lavado de activos⁹⁷.

Por otra parte, dentro de los autores españoles, Blanco Cordero opina que el delito fiscal (regulado en el art. 305 del C.P. del Código Penal Español) puede ser delito previo al de blanqueo de capitales (previsto en el art. 301 del C.P. español).

El autor considera que ello es así, en primer lugar, porque de acuerdo a la redacción del art. 301 del C.P. español, las conductas punibles como delito de blanqueo de capitales deben recaer sobre bienes procedentes de alguna actividad delictiva, cualquiera que esta sea, por lo que cualquier delito entra en el radio de aplicación del blanqueo de capitales, lo que incluye al delito fiscal⁹⁸.

⁹² Confr. RIQUEERT – SIMAZ, *Periódico Económico Tributario*, 2014, pág. 16.

⁹³ Confr. RIQUEERT – SIMAZ, *Periódico Económico Tributario*, 2014, pág. 14.

⁹⁴ Confr. RIQUEERT – SIMAZ, *Periódico Económico Tributario*, 2014, pág. 14.

⁹⁵ Confr. RIQUEERT – SIMAZ, *Periódico Económico Tributario*, 2014, pág. 15.

⁹⁶ Confr. CASTELLUCCI, “El delito de lavado de activos de origen ilícito: análisis de cuestiones problemáticas que giran en torno al delito”, en *Revista Nueva Crítica Penal*, vol. 1, n° 2, 2019, pág. 176.

⁹⁷ Confr. CASTELLUCCI, en *Revista Nueva Crítica Penal*, 2019, pág. 177.

⁹⁸ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 502; y, BLANCO CORDERO, “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Nro. RECPC 13-01, 2011, pág. 15.

En este sentido, Blanco Cordero aclara que la conducta defraudadora debe cumplir con todos los elementos del tipo previstos en el art. 305 del C.P. español, entre ellos, que la cuota defraudada debe superar el monto previsto por esa norma, ya que, si no se supera esa cuantía, no habrá delito y por ende no será objeto idóneo de una operación de blanqueo, porque en ese caso la cuota procederá de una mera infracción tributaria⁹⁹.

Asimismo, el autor mencionado indica que sólo se pueden blanquear bienes, y que el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria, que es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible -gravamen- y el dinero constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de capitales, por lo que considera que la cuota tributaria procede del delito fiscal¹⁰⁰.

En efecto, Blanco Cordero considera que el delito fiscal supone un incremento del patrimonio del defraudador, con bienes que de otro modo no estarían en el mismo, es decir, el dinero que constituye la cuota defraudada no estaría en su patrimonio si no hubiera defraudado la Hacienda Pública, por lo que concluye que tiene su origen y procedencia en el delito fiscal¹⁰¹.

El autor refuerza su postura al indicar que el delito fiscal del art. 305 del C.P. genera un ahorro de gastos -deuda tributaria- pero traduce ese ahorro en una cantidad de dinero, es decir que, le otorga relevancia penal a los gastos ahorrados, en este caso, la cuota tributaria defraudada que debe superar el monto previsto por aquel artículo. Agrega que, esa cantidad de dinero es el bien que deriva del delito y por lo tanto es idónea para ser objeto material del delito de blanqueo¹⁰².

El autor mencionado concluye diciendo que la cuota defraudada constituye un bien en el sentido del art. 301 del C.P. español, que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador, y además implica un beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales, por lo que las conductas típicas previstas en el art. 301 del C.P. pueden recaer sobre la cuota tributaria¹⁰³.

Sin embargo, el autor no desconoce los problemas y dificultades que implican considerar la cuota tributaria como objeto material idóneo del blanqueo de capitales, ya que manifiesta que es un problema que se acentúa notablemente en este delito, dado que, si no se puede individualizar la cuota

⁹⁹ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 507; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, págs. 19/20.

¹⁰⁰ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, págs. 508/509; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, págs. 20/21.

¹⁰¹ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 510; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 22.

¹⁰² Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, págs. 511/512; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 23.

¹⁰³ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 512; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 24.

tributaria en el patrimonio del defraudador, difícilmente se podría realizar la conducta típica del blanqueo de capitales al no existir objeto material¹⁰⁴.

En efecto, Blanco Cordero afirma que la posibilidad de que el fraude fiscal sea delito previo del de blanqueo de capitales requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria¹⁰⁵.

En este sentido, el autor opina que no es admisible la teoría del contagio total según la cual todo el patrimonio del contribuyente queda contaminado, dado que considera que ello sería excesivo y desproporcionado¹⁰⁶.

Por otra parte, respecto a los problemas temporales que presenta la figura del delito de evasión tributaria, Blanco Cordero considera que el momento de contaminación de los bienes que integran la cuota tributaria defraudada se producirá cuando venzan los plazos administrativos que están establecidos para declararlos a la administración tributaria y hasta que no finalizan esos plazos, hay un período de tiempo durante el cual no es posible determinar si hay o no delito fiscal, por lo que todo acto realizado sobre ese dinero no puede ser considerado delito de blanqueo de capitales, dado que los bienes no tienen todavía carácter delictivo¹⁰⁷.

Asimismo, Blanco Cordero señala algunos casos en los que sostiene que será posible acreditar de manera segura que la conducta de blanqueo recae sobre bienes que forman parte de la cuota tributaria:

1. Cuando la acción típica del delito de blanqueo de capitales recae sobre una parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluya todo o parte de la cuota tributaria: el autor indica que esto ocurrirá cuando la acción de blanqueo se realiza sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo o en gran parte de su patrimonio, que supere la parte lícita y comprenda una porción del valor de la cuota tributaria impaga. Explica que, en estos casos, se establece con certeza que los bienes obtenidos del delito fiscal se encuentran total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica del delito de blanqueo¹⁰⁸.

2. Cuando se puede identificar la cuantía constitutiva de la base liquidable sobre la que no se pagaron impuestos. En efecto, el autor entiende que, dado que la cuota tributaria es un porcentaje de

¹⁰⁴ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 515; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, págs. 26/27.

¹⁰⁵ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 516; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 28.

¹⁰⁶ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 512; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 24.

¹⁰⁷ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 513; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, págs. 24/25.

¹⁰⁸ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 517; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 28.

esa base liquidable, la masa patrimonial integrada por la base liquidable contiene una parte contaminada, exclusivamente la parte constitutiva de la cuota tributaria¹⁰⁹.

Por otro lado, Blanco Cordero admite que es muy difícil determinar qué bienes del patrimonio del defraudador resultan contaminados por el delito fiscal, salvo los casos en los que el contribuyente tiene todo su patrimonio en una cuenta o toda la base imponible en ella, casos que manifiesta que no serán muy frecuentes, ya que el defraudador no tendrá todo su patrimonio en una única cuenta, sino que dispondrá de diversos bienes de origen lícito mezclados con los de origen delictivo¹¹⁰.

De otro lado, el autor agrega que no es necesario que exista una condena previa por el delito fiscal, sino que es preciso, para poder condenar por un delito de blanqueo, que quede acreditado ante el juez competente que los bienes proceden de un delito fiscal. En este sentido, indica que las peculiaridades del delito fiscal exigen una actividad probatoria muy intensa para que se pueda afirmar la existencia de una cuota tributaria no pagada que supera la cuantía fijada en el Código Penal ya que es necesario acreditar el acto delictivo concreto que genera los bienes blanqueados¹¹¹.

Respecto de la descontaminación de la cuota tributaria -si logran identificarse los bienes que forman parte de la cuota tributaria-, Blanco Cordero refiere que existe unanimidad en la doctrina acerca de que la descontaminación puede ocurrir si se despenaliza el delito previo -en este caso, el delito fiscal- porque los bienes dejan de tener carácter delictivo¹¹².

En el caso de prescripción del delito fiscal, Blanco Cordero considera que por sí misma no impide afirmar que los bienes siguen procediendo de una actividad delictiva ya que las causas de extinción de la responsabilidad criminal -entre ellas la prescripción- implican precisamente que con anterioridad existió responsabilidad criminal que se generó por la comisión de un hecho punible, es decir, un hecho típico, antijurídico, culpable y punible. El autor continúa diciendo al respecto que, en el caso del delito de blanqueo de capitales, únicamente se exige que se trate de un hecho típico y antijurídico, por lo que la existencia de una causa de extinción de la responsabilidad criminal no impide sostener que se ha cometido un hecho típico y antijurídico, por lo que se cumple con el requisito exigido por el tipo de blanqueo. Por ello es que concluye que las causas de exclusión de la responsabilidad criminal no limpian los bienes que integran la cuota tributaria y la prescripción del

¹⁰⁹ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 517; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 28.

¹¹⁰ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 520; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 31.

¹¹¹ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, págs. 522/523; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, págs. 31/33.

¹¹² Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 523; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 34.

delito fiscal no descontamina los bienes, que siguen siendo idóneos para el blanqueo de capitales por proceder de una actividad delictiva¹¹³.

Por otra parte, respecto de la regularización de la situación tributaria, Blanco Cordero opina que, el defraudador que ha cometido falsedades documentales para defraudar a la Hacienda Pública y decide regularizar en plazo su situación tributaria y pagar lo que debe, 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 ya no existirán bienes contaminados. Sin embargo, aclara que podrá ser castigado por el delito de blanqueo de capitales si antes de regularizar ha ocultado la cuota tributaria, ya que en ese caso se ha consumado el delito de blanqueo de capitales¹¹⁴.

Por su parte, el autor español Campos Navas se encuentra a favor de considerar al delito de evasión tributaria como antecedente del lavado de dinero y para llegar a esa conclusión realiza ciertas precisiones que lo llevan a sostener tal afirmación.

En primer lugar, el autor mencionado indica que el objeto de la actividad de blanqueo no es el patrimonio o rendimiento que se oculta a la hacienda pública, que sería la base imponible comprobada de un delito fiscal, dado que el dinero que integrará la nueva base imponible, por regla general -aunque podría suceder- no procede de una actividad delictiva, y por ende, los actos de adquisición, conversión, transmisión u ocultamiento de tales fondos nunca podría constituir un delito de blanqueo de capitales ya que faltaría el elemento normativo del delito que consiste en que los bienes procedan de una actividad delictiva¹¹⁵.

Dicho eso, Campos Navas indica que lo que debe determinarse es si el delito contra la hacienda pública puede suponer un rendimiento económico o ganancia para su autor y contesta en forma afirmativa que ello es así en el caso de ciertas modalidades de delitos contra la hacienda pública que se encuentran regulados en el Código Penal Español, como sucede cuando se retiene cantidades a cuenta de un impuesto que luego no se ingresa y como cuando se obtienen devoluciones indebidas o una subvención fraudulenta, ya que a través de esas modalidades se consiguen ganancias perfectamente cuantificables, identificables y susceptibles de ser recicladas con alguno de los actos previstos en el delito de blanqueo de capitales regulado en el art. 301 del Código Penal Español¹¹⁶.

¹¹³ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, págs. 524/525; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, págs. 34/37.

¹¹⁴ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, págs. 527/528; y, BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, págs. 37/38.

¹¹⁵ Confr. CAMPOS NAVAS, "Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que el delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo", en *La ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n° 5, 2005, págs. 1402-1410.

¹¹⁶ Confr. CAMPOS NAVAS, *La ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 2005, pág. 1402 y ss.

Aclarado lo anterior, el autor mencionado pone de resalto que el problema se ocasiona cuando la conducta consiste en eludir el pago de tributos, dejando de ingresar la cuota tributaria correspondiente y para contestar si en ese caso existe un capital susceptible de ser blanqueado, acude a distintas definiciones sobre qué debe entenderse por “*producto*” del delito. En este sentido, Campos Navas hace referencia a las definiciones de ese concepto que se encuentran en diferentes instrumentos normativos, luego de lo que concluye que todos ellos contienen una definición amplia de lo que son los “*bienes*”, en similares términos a los que son utilizados por la Convención de Viena de 1988, que en su art. 1 p) entiende por “*producto*” a los bienes obtenidos o derivados directa o indirectamente de la comisión de un delito tipificado de conformidad con el párrafo 1 del art. 3 de esa Convención¹¹⁷.

En este sentido, el autor indica que la cuota defraudada es un perjuicio para la hacienda pública y un beneficio para el defraudador, que si es condenado estará obligado al pago de esa cantidad en concepto de responsabilidad civil. Además, sostiene que esa cantidad es el beneficio o provecho económico derivado del delito y que por lo tanto es susceptible de ser lavado. Por ende, mientras se realicen actividades de transmisión, conversión u ocultamiento de dicho provecho, se estará cometiendo un nuevo delito de blanqueo de capitales¹¹⁸.

Por otra parte, Campos Navas sostiene que un problema diferente es el que constituye la dificultad para localizar, seguir e identificar ese provecho económico dentro del patrimonio del defraudador y probar los elementos objetivos y subjetivos del tipo, es decir, que se está realizando una conducta de adquisición, conversión o transmisión de unos bienes que tienen su origen en el provecho económico derivado de la defraudación fiscal y que esa actividad se realizaba con el conocimiento de su procedencia ilícita. En efecto, el autor indica que para establecer que existe un delito de blanqueo de capitales que procede de un delito de defraudación fiscal, se deben dar los siguientes indicios: a) El afloramiento de cantidades de dinero de cierta importancia, respecto del que no se ofrece suficiente justificación; b) La utilización del mismo en operaciones que ofrecen ciertas irregularidades, ajenas a la práctica común en el mercado, tales como manejo de grandes cantidades de efectivo, utilización de testaferreros, aperturas de cuentas o depósitos en entidades bancarias ubicadas en país distinto del de residencia de su titular, etc; y, c) La existencia de algún dato objetivo que relacione a quien dispone de ese dinero con una actividad previa de defraudación fiscal con carácter de delito, de modo que permita afianzar la imprescindible vinculación entre ambos delitos¹¹⁹.

¹¹⁷ Confr. CAMPOS NAVAS, *La ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 2005, pág. 1402 y ss.

¹¹⁸ Confr. CAMPOS NAVAS, *La ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 2005, pág. 1402 y ss.

¹¹⁹ Confr. CAMPOS NAVAS, *La ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 2005, pág. 1402 y ss.

Por otro lado, considero interesante resaltar el fundamento principal que brinda el penalista peruano Caro Coria, para sostener que el delito de evasión tributaria puede ser hecho precedente del lavado de dinero.

El autor mencionado opina que la fundamentación de la cuota tributaria como objeto material del delito de lavado de dinero, solo se puede lograr a través del recurso a la imputación objetiva. En efecto, considera que el tema de la idoneidad o suficiencia del objeto material de la conducta se debe enfrentar desde la perspectiva de la imputación objetiva¹²⁰.

En este sentido, Caro Coria indica que definir si el patrimonio derivado de la mezcla de activos de doble fuente – legal e ilegal – o si el bien adquirido de buena fe, son activos en el sentido del tipo de lavado de dinero, es determinar la idoneidad del objeto material, y por esa vía, definir el grado de desvaloración o no de la conducta que se ejerce sobre ese objeto. Dicho en otras palabras, el autor explica que la capacidad del objeto material para la comisión del delito de lavado incide directamente en la peligrosidad de la conducta para lesionar el bien jurídico desde una perspectiva *ex ante*. Continúa explicando que, si la peligrosidad *ex ante* de la conducta de lavado, depende o deriva, al menos en parte, de la condición del objeto material que, en el caso del delito de lavado, es un bien derivado de un delito previo, y por ende contaminado o manchado por su origen, entonces el objeto no puede ser sino un objeto peligroso, es decir, un objeto respecto del cual cabe predicar su peligrosidad desde una perspectiva *ex ante*¹²¹.

Es por ello que, el autor considera que la cuota tributaria tiene un origen delictivo, ya que deriva de la comisión de un delito, sencillamente porque se trata del resultado material, el tributo dejado de pagar en todo o en parte al Estado, debido al incremento del riesgo que conllevó la conducta fraudulenta. En efecto, sostiene que, desde esa perspectiva, carece de relevancia toda argumentación naturalística en el sentido de que el autor no gana nada o no recibe nada, ya que opina que son argumentos que no alcanzan a ver que la imputación del origen ilícito no es una tarea descriptiva, sino valorativa o normativa¹²².

4) Argumentos acerca del bien jurídico que debe proteger el delito de lavado de activos.

El autor argentino Durrieu, considera que el delito de evasión tributaria puede ser hecho precedente del delito de lavado de dinero y para demostrarlo refuta cuatro argumentos centrales expuestos por aquellos que sostienen lo contrario.

¹²⁰ Confr. CARO CORIA, “Lavado de Activos provenientes del delito tributario”, en *IUS Et Veritas*, n° 50, 2015, pág. 220; en igual sentido, CARO CORIA, “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, en PASTOR / ALONSO, *Lavado de dinero*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018, pág. 81.

¹²¹ Confr. CARO CORIA, *IUS Et Veritas*, 2015, pág. 220; y, CARO CORIA, “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, en PASTOR / ALONSO, *Lavado de dinero*, 2018, pág. 81.

¹²² Confr. CARO CORIA, *IUS Et Veritas*, 2015, págs. 220/221; y, CARO CORIA, “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, en PASTOR / ALONSO, *Lavado de dinero*, 2018, pág. 81.

En efecto, respecto del argumento que sostiene que no puede compararse a los delitos fiscales con otros delitos de la criminalidad organizada, como la trata de personas o el narcotráfico -que sostienen que sí deben incluirse como precedentes del lavado-, el autor mencionado considera que es un razonamiento errado, toda vez que no hay motivos fundados para sostener que el crimen organizado o las asociaciones delictivas no cometen delitos impositivos -delito previo- para financiar sus actividades criminales a través de la posterior reinversión de sus activos en la economía formal y regulada -delito de lavado de dinero-¹²³.

Por ello, Durrieu considera que sostener la despenalización del lavado de activos derivado de delitos fiscales es peligroso, porque puede alentar que la criminalidad organizada utilice esas vías de financiamiento para consolidar su poder económico, dentro del mercado legal y regulado de los países, lo que significaría que se continúe dañando el bien jurídico que el autor considera que debe proteger el delito de lavado de activos, que es la libre competencia y transparencia del sistema socio-económico de cada país que resulta afectado seriamente con la integración e inversión de activos procedentes del crimen en el mercado formal¹²⁴.

A su vez, la autora argentina Vera Mendoza comparte la opinión de Durrieu en este sentido, ya que al refutar el argumento de quienes sostienen que la represión del lavado de dinero fue creada en el marco internacional como defensa contra el crimen organizado para prevenirlo y combatirlo y que no resulta admisible la inclusión de otro tipo de ilícitos, sostiene que resultaría peligroso despenalizar el lavado de activos derivado de delitos fiscales porque ello alentaría a la criminalidad organizada a usar esas vías de financiamiento para consolidar su poder económico dentro del mercado legal de los países¹²⁵.

En el mismo sentido, Luciani también rebate el argumento que sostiene que con el blanqueo de capitales se pretende combatir el crimen organizado y no la persecución de delitos tributarios, sosteniendo que esa postura olvida que detrás de esa modalidad delictiva, se percibe la actividad de grupos o asociaciones criminales revestidos de estructura, organización, permanencia y fines de lucro y que la criminalidad organizada se puede encontrar en cualquier manifestación delictiva en la que por diversas razones de orden político-criminal se establece la conveniencia de combatirla con todo rigor represivo¹²⁶.

En esta línea, la autora Vera Mendoza opina que el delito de evasión no se trata de una actividad lícita, toda vez que daña la Hacienda Pública en un sentido dinámico, y es un delito propiamente dicho que perjudica el circuito económico y que, al permitir que ingresen capitales en negro que no tributan,

¹²³ Confr. DURRIEU, “El delito tributario y el lavado de activos”, *La Ley*, N° 87, 2013, pág. 3.

¹²⁴ Confr. DURRIEU, *La Ley*, 2013, pág. 3.

¹²⁵ Confr. VERA MENDOZA, *Compendio Jurídico*, 2014, pág. 5.

¹²⁶ Confr. LUCIANI, *Revista de Derecho Penal Económico*, 2009, pág. 7.

se permite el ingreso al mercado formal del capital obtenido a través de un delito transnacional o de crimen organizado, que es lo que se trata de combatir¹²⁷.

Por otra parte, Durrieu sostiene que es incorrecta la postura de los que sostienen que la naturaleza jurídica de los delitos fiscales es distinta a la de los delitos particularmente graves y adquisitivos -los que se considera que sí deben ser admitidos como previos al lavado de dinero- ya que, como sostiene -entre otros- Manuelle Gely, los ingresos de la evasión fiscal pueden provenir de actividades legales, mientras que el tipo penal de lavado de dinero requiere que los capitales blanqueados deriven de un delito. Por un lado, sostiene que la postura de Gely es confusa respecto al significado que le da al proceso de lavado de dinero, ya que lo considera como un componente más en la historia del delito precedente, cuando en realidad es un proceso nuevo e independiente del delito previo a través del que se reinvierten, integran, disfrutan, controlan o ahorran activos derivados del crimen en el mercado legal y regulado, con la finalidad de transformar los bienes criminales en activos supuestamente derivados de ingresos adquiridos legítimamente. En este sentido, remarca Durrieu que el lavado de dinero no se trata de la simple posesión u ocultación de los activos procedentes del crimen, sino que el daño que produce al bien jurídico protegido -sistema socioeconómico- se da cuando el “dinero sucio” se reinvierte o integra en el mercado formal¹²⁸.

Además, el autor mencionado también considera que esa postura es errónea porque no existe una razón lógica para considerar que las sumas evadidas provienen indefectiblemente de actividades legales y no de un delito (fiscal), ya que el monto evadido por una persona que tiene un ingreso legal, pero que no lo declara ante el fisco, puede constituir el producto de un delito impositivo, por ende el monto evadido no es el producto de una actividad legal y si es sometido a un proceso de blanqueo de capitales, la única solución lógica es que se perfecciona el delito de lavado de activos provenientes de un delito impositivo¹²⁹.

En ese sentido, Durrieu considera que si bien es claro que el tipo penal de lavado de dinero exige que los activos blanqueados provengan de la comisión de un “delito”, también es claro que el delito de evasión tributaria es un delito doloso que puede ser perfectamente la fuente del posterior delito de blanqueo de capitales¹³⁰.

Sin embargo, ese autor reconoce que es cierto que hay ocasiones en las que resulta difícil distinguir entre los activos que provienen de meras faltas impositivas y los activos derivados de delitos fiscales, por lo que es central, para hacer la distinción, el concepto de engaño, ocultación maliciosa o ardid doloso para así poder trazar una línea entre actividades no punibles (el blanqueo derivado de la

¹²⁷ Confr. VERA MENDOZA, *Compendio Jurídico*, 2014, pág. 5.

¹²⁸ Confr. DURRIEU, *La Ley*, 2013, pág. 3.

¹²⁹ Confr. DURRIEU, *La Ley*, 2013, pág. 3.

¹³⁰ Confr. DURRIEU, *La Ley*, 2013, págs. 3/4.

evasión fiscal) y otras sí punibles (el blanqueo derivado del delito de evasión fiscal), ya que el delito de lavado de dinero exige que los activos sometidos al proceso de blanqueo deriven de un crimen y no de faltas fiscales, administrativas o aduaneras¹³¹.

Asimismo, Durrieu considera débil el argumento por el que se sostiene que los instrumentos internacionales deben mantenerse al margen de los temas impositivos o tributarios, ya que opina que el debate que se plantea no gira en torno a los intereses fiscales o económicos de los países, sino con la inclusión o no de ciertos delitos graves como precedentes al lavado de dinero tanto a nivel local como internacional. En este sentido, sostiene que los delitos fiscales son delitos dolosos que afectan valores jurídicos que son indispensables para la vida en sociedad y que además el delito de lavado de dinero debe ser visto como un crimen autónomo de cualquier otro ya que protege bienes jurídicos independientes. Por ello, considera que el delito de lavado de dinero debe ser visto como un delito de resultado que afecta al sistema socio-económico cuando activos que proceden de un delito se transforman para aparecer como activos derivados de una fuente legal¹³².

Por último, contra la postura de aquellos que sostienen que únicamente se puede criminalizar y condenar al blanqueo de capitales provenientes de delitos fiscales cuando el autor del delito de blanqueo no intervino en el hecho previo, Durrieu indica que existe una confusión conceptual en esa argumentación ya que el proceso del lavado de dinero no forma parte del delito previo, ni se trata de una conducta continuadora y necesaria del delito previo. En efecto, considera que una cosa es la comisión del delito previo (delito fiscal) y otra muy distinta el proceso autónomo y posterior de reciclado o reinversión de los activos derivados de tal delito en el mercado formal y regulado, ya que son dos conductas independientes que violan bienes jurídicos distintos¹³³.

Por su parte, el autor Gené, en breves palabras, se postula a favor de considerar al delito de evasión tributaria como hecho precedente de lavado de dinero, al sostener que -haciendo referencia al delito previsto por el art. 278, inciso 1, apartado “a” del Código Penal introducido por la ley 25.246- el carácter de encubrimiento agravado que se le dio al lavado de dinero, permitiría sancionar a quienes convirtieren, transfirieren, administraren, vendieren, gravaren o aplicaren de cualquier otro modo dinero proveniente de infracciones a la ley penal tributaria¹³⁴.

A su vez, Luciani, también haciendo alusión al art. 278 del Código Penal que introdujo la ley 25.246, opina que tanto la evasión tributaria como el lavado de dinero ponen en peligro el orden económico. En el caso de los delitos tributarios, el autor considera que ello es así porque si bien

¹³¹ Confr. DURRIEU, *La Ley*, 2013, pág. 4.

¹³² Confr. DURRIEU, *La Ley*, 2013, pág. 4.

¹³³ Confr. DURRIEU, *La Ley*, 2013, pág. 4.

¹³⁴ Confr. GENÉ, “Ley de lavado de activos de origen delictivo (Nº 25.246). Algunas consideraciones preliminares”, *La Ley*, 2000-D-1246, 2000, pág. 1248.

prioritariamente intentan proteger la Hacienda Pública, al lesionar el ordenamiento fiscal, esa afectación repercute en el equilibrio económico.

Por otra parte, respecto del blanqueo de capitales, el autor mencionado considera que ese delito fue concebido como una herramienta para luchar contra la delincuencia organizada y que es innegable que afecta el orden socioeconómico porque los procesos económicos afectan negativamente el modelo económico que plasma la Constitución y particularmente sobre la ordenación del mercado que de él deriva, ya que si en él se lavan y reinvierten capitales sucios, se convierte en un núcleo de relación dominado por unos pocos, y los operadores económicos pierden la confianza. Concluye ese tema sosteniendo que el blanqueo de capitales es un claro delito económico¹³⁵.

B. Posturas en contra de que el delito de evasión tributaria sea hecho precedente del delito de lavado de dinero

Se han desarrollado distintos argumentos para sostener que la evasión tributaria no puede ser hecho precedente del delito de lavado de dinero, que -a mi criterio- pueden centralizarse en cinco argumentos centrales que se sistematizarán a continuación.

1) Argumento político criminal

Dentro de quienes se encuentran en contra de considerar al delito de evasión tributaria como hecho precedente del lavado de dinero, se encuentra el autor argentino Blanco, quien sostiene que -haciendo referencia a la modificación introducida por la ley 26.683- incluir las conductas previstas por la ley penal tributaria dentro del catálogo de delitos que habilitan la intervención de la UIF es un serio error de política criminal¹³⁶.

En primer lugar, el autor mencionado considera que ello es así porque se aparta del objeto al que debe apuntar la persecución del lavado que, a su criterio, es la protección del orden socioeconómico frente a la amenaza que representa el ingreso de capitales provenientes del accionar de la criminalidad organizada¹³⁷.

En segundo lugar, Blanco explica que la intervención de la UIF en la investigación del lavado de dinero que proviene de esas conductas -que indica que no se encuentran tipificadas como delito en gran parte del mundo occidental- compromete el acceso de esa entidad a la información que se encuentra en manos de otras unidades de información financiera, porque en muchos países se encuentran en vigor protecciones de carácter legal o político, que impiden aportar datos en relación con investigaciones por cuestiones fiscales¹³⁸.

¹³⁵ Confr. LUCIANI, *Revista de Derecho Penal Económico*, 2009, págs. 5/6.

¹³⁶ Confr. BLANCO, "Luces y sombras en la nueva ley de lavado de activos", en *Revista de derecho Penal y Criminología*, nro. 1, 2011, págs. 229 y ss.

¹³⁷ Confr. BLANCO, *Revista de derecho Penal y Criminología*, 2011, págs. 229 y ss.

¹³⁸ Confr. BLANCO, *Revista de derecho Penal y Criminología*, 2011, págs. 229 y ss.

En esta línea de argumentación, también podemos encontrar al autor argentino Lopetegui, quien indica que el delito de lavado de dinero se construyó en un contexto de prevención y represión de la criminalidad internacional organizada, debiendo aplicarse el delito de lavado de activos a los delitos graves. En efecto, sostiene que, en la mayoría de los países, la lucha contra el lavado de dinero no es tarea de las Administraciones Tributarias, sino que su tarea es perseguir el dinero lícito que se oculta solamente a los fines fiscales. Por ende, el autor indica que realizar una interpretación sesgada y positivista de las normas relacionadas al lavado de dinero, lleva a ideas absurdas, como que un evasor de impuestos lesiona el orden económico y financiero de un país entero¹³⁹.

En el mismo sentido, el autor español Quintero Olivares, sostiene que la inclusión del delito fiscal -el que considera que puede producirse indistintamente con dinero “negro” o “sucio”- como antecedente, no es coherente con el origen político criminal del blanqueo¹⁴⁰.

Para el autor mencionado, el delito de blanqueo persigue finalidades político-criminales concretas que son: atrapar al delincuente, a quien no se ha podido descubrir o detener cuando cometió los delitos, posteriormente, cuando trate o logre introducir el beneficio de sus delitos en el mercado, pero sostiene que no se puede admitir que el delito de blanqueo sea una sanción adicional para imponer en un sinnúmero de conductas delictivas¹⁴¹.

En efecto, Quintero Olivares considera que la regulación legal de ese delito y algunas interpretaciones que se hicieron a su respecto, hacen de esa figura uno de los grandes riesgos para el Estado de Derecho, la seguridad jurídica, la proporcionalidad y el principio *non bis in idem*. Agrega que cualquier acusación va acompañada, como si fuera algo natural, de la imputación del blanqueo, que se utiliza como “cajón de sastre” en el que se incluye cualquier clase de relación con un bien procedente de delito o con la persona que lo tiene¹⁴².

Asimismo, el autor sostiene que, si bien el delito de blanqueo es un instrumento imprescindible en la lucha contra la corrupción, se producen algunas desviaciones cuando se aplican delitos que son diferentes de los propios de la corrupción, como es especialmente el delito tributario¹⁴³. Explica que ello es así en parte por la inconcreción del término “corrupción”, ya que es un adjetivo común a diferentes modalidades delictivas, pero a la vez no es privativa de un grupo preciso¹⁴⁴.

Además, Quintero Olivares indica que, si bien las manifestaciones de la criminalidad van mutando en forma frecuente, ello no significa que los tipos de delito puedan variar sus posibles

¹³⁹ Confr. LOPETEGUI, “El lavado de activos y los delitos tributarios: en busca de aproximaciones y cortocircuitos”, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, págs. 13/15.

¹⁴⁰ Confr. QUINTERO OLIVARES, “La lucha contra la corrupción y la pancriminalización del autoblanqueo”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. 38, 2018, pág. 250.

¹⁴¹ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, pág. 243.

¹⁴² Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, pág. 243.

¹⁴³ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, pág. 245.

¹⁴⁴ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, pág. 246.

interpretaciones hasta vaciarlos de sentido, haciendo que se pierda la coherencia con la norma de la que proceden¹⁴⁵.

En este sentido, el autor mencionado refiere que uno de los primeros peligros que se producen, es confundir el dinero “*sucio*”, que procede de delitos, con el dinero “*negro*”, que es el que se ganó sin luego cumplir con los procedimientos fiscales correspondientes, ya que se olvida que ese dinero, que sin duda generó una obligación tributaria, no procede de ningún delito salvo que dé lugar a un delito tributario. Por ende, sostiene que cuando esa actividad se quiere reprimir a través de las normas de castigo de blanqueo, se produce una desviación de la función de esas normas, que fueron concebidas para perseguir ganancias procedentes de delitos y no de un trabajo no delictivo que no ha tributado¹⁴⁶.

El autor continúa diciendo que tratar al dinero “*sucio*” con el mismo criterio que al dinero “*negro*” no conduce a conclusiones satisfactorias dado que la política criminal de la persecución del blanqueo se ideó para frutos de los delitos, por lo que no puede llevar a buen puerto utilizar ese recurso para castigar lo que se haga con dinero no declarado¹⁴⁷.

Asimismo, Quintero Olivares opina que el empeño en considerar al delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo cometido por el defraudador tributario se debe, aunque no sea algo que se diga expresamente, a que se quiere contar con un armamento subsidiario en el caso de que no hubiera sido posible castigar el delito fiscal por prescripción¹⁴⁸. Sin embargo, opina que ello es contradictorio, dado que esa tesis implica afirmar que es posible que se declare la existencia de un delito prescrito al solo efecto de integrar normativamente un delito presente, dando por sentado que la apreciación de la existencia de un delito no requiere la celebración previa de un proceso penal¹⁴⁹ que sostenga la afirmación de que hubo un delito y en donde se haya llegado a una conclusión condenatoria respetuosa del principio de inocencia¹⁵⁰.

2) Argumento relacionado con el “dinero ahorrado”: el gasto que se ahorra quien no paga al fisco lo que debería, al ser un gasto que no se hizo, no puede ser objeto idóneo del delito de lavado.

Por otra parte, el autor argentino Díaz también se opone a que el delito de evasión fiscal sea considerado hecho precedente del delito de lavado de dinero y para sostener su postura indica que este delito, tal como fue previsto en la legislación penal supone que tiene por objeto cosas que son susceptibles de una confiscación especial que afecta a un bien. En este sentido, dice que el fraude tributario consiste en evitar una deuda fiscal, que es algo distinto a lo anterior, ya que no tiene por

¹⁴⁵ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, pág. 246.

¹⁴⁶ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, pág. 247.

¹⁴⁷ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, pág. 248.

¹⁴⁸ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, pág. 255.

¹⁴⁹ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, págs. 256/257.

¹⁵⁰ Confr. QUINTERO OLIVARES, *Estudios Penales y Criminológicos*, 2018, págs. 257/258.

consecuencia obtener un bien, ya sean rentas que resultan de una actividad ilícita, sino evitar un empobrecimiento a través del pago del impuesto. Por lo tanto, concluye que toda vez que la evitación de una deuda no es susceptible de producir confiscación, el fraude fiscal no entra en el campo de aplicación del delito previo que regula la ley 26.683¹⁵¹.

Además, el mencionado autor agrega que, en nuestro país, el delito previo de lavado de dinero proviene en los comienzos de la ley 25.246 de algunos de los delitos contemplados por los arts. 80, 119, 125, 125 bis, 127 bis, 128, 140, 174 inc. 5°, 168, 186, 198, 200, 204, 210, 210 bis, 214, 226, 282, entre otros del Código Penal, la ley de represión de narcotráfico, Código Aduanero – contrabando de armas ley 22.415, lo que descarta -en su opinión- la sospecha respecto de los tipos penales previstos en la ley 24.769. A esto, Díaz agrega que hay que tener en cuenta lo dispuesto por la ley 26.476 de regularización impositiva dado de que de su texto surge en forma expresa que el delito tributario no es delito previo para la tipificación del delito de lavado de dinero¹⁵².

El autor mencionado refuerza su postura al indicar que el producido del delito que se tipifica por la ley 24.769 constituye un enriquecimiento injusto del contribuyente que obtuvo con lo que produjo a través del ahorro fraudulento de los impuestos evadidos, pero ese dinero no puede identificarse con la tipificación penal de la ley 25.246, es decir dinero procedente de un delito grave como tal, toda vez que el fraude fiscal es siempre la ocultación de una deuda y no el ingreso al patrimonio de bienes que estaban fuera del mismo¹⁵³. En efecto, el autor explica que es necesario que el delito previo produzca un producto que no puede estar previamente en el patrimonio del delincuente y, por lo tanto, en el delito fiscal lo que se deja de pagar por el defraudador tributario no es producto ya que le pertenecía con anterioridad y, si no hay producto, no hay blanqueo¹⁵⁴.

Asimismo, el autor Lopetegui indica que para determinar si el dinero evadido proviene de la evasión tributaria, lo primero que se debe superar es el test conceptual del desplazamiento patrimonial, es decir, la generación o existencia de un activo proveniente de una actividad ilícita susceptible de ser lavado.

¹⁵¹ Confr. DIAZ, “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, 2012, pág. 277.

¹⁵² Confr. DIAZ, “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, 2012, pág. 277/278.

¹⁵³ Confr. DIAZ, “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, 2012, pág. 287.

¹⁵⁴ Confr. DIAZ, “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, 2012, pág. 290.

En este sentido, el autor mencionado indica que, en la contabilidad de los contribuyentes, la obligación tributaria se registra como un “*pasivo*” y que la evasión fiscal consiste, a través de un ardid, en disminuir parcial o totalmente ese pasivo. En efecto, explica que la erosión parcial o total de ese “*pasivo*”, se traduce en una falta de disminución de un activo, dado que el mismo equivale a “*pasivo*” + “*patrimonio neto*”, que es lo que comúnmente se denomina “*dinero ahorrado*”.

Por ello, Lopetegui indica que, en el caso de la evasión, la ausencia del desplazamiento patrimonial (aumento del activo) impide la posibilidad de que se verifique la figura del lavado de activos, ya que no existe un activo proveniente de un ilícito susceptible de ser lavado¹⁵⁵. El autor mencionado concluye ese análisis diciendo que: “...*Nada puede provenir de la evasión fiscal porque desde un punto de vista conceptual se trata de mantener incólume el patrimonio...*”¹⁵⁶.

Además, Lopetegui, respecto del problema que se presenta sobre cómo se identifica en el activo el “*dinero ahorrado*” por la erosión de un pasivo de una obligación tributaria en el marco de una evasión fiscal, indica que la primera dificultad se relaciona con las características propias que tiene el dinero, ya que es un bien fungible por excelencia y que, en el caso de la evasión tributaria, esos importes fungibles tienen origen en actividades comerciales lícitas, por lo que no hay posibilidad de contaminación posible por parte de la suma evadida ya que penalmente no hay un nexo causal entre el bien y el delito previo. Es decir, considera que no solo se trata de una dificultad, sino de una imposibilidad de identificar en el activo el dinero ahorrado¹⁵⁷.

3) Argumento relacionado con el objeto material: la cuota evadida no proviene del delito de evasión tributaria.

Por su parte, Córdoba se encuentra en contra de considerar al delito de evasión tributaria como hecho precedente del lavado de dinero. En efecto, el autor mencionado considera que cuando se trata de delitos tributarios como el aprovechamiento indebido de subsidios o el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales, previstos en los arts. 3° y 4° de la ley 24.769¹⁵⁸, estos sí pueden ser hecho precedente del lavado de dinero, toda vez que “...*El dinero que el autor recibe en concepto de reintegro, recupero, devolución o subsidio es un bien que se obtiene a través de la comisión del delito; y también lo es el derecho que resulta del reconocimiento del beneficio fiscal obtenido fraudulentamente (en ambos casos, se trata de scelere quaesita)...*”; sin embargo, el autor sostiene que no sucede lo mismo cuando se trata del delito de evasión tributaria¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Confr. LOPETEGUI, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, pág. 7.

¹⁵⁶ Confr. LOPETEGUI, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, pág. 8.

¹⁵⁷ Confr. LOPETEGUI, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, pág. 10.

¹⁵⁸ Actualmente regulados en los arts. 3° y 8° del régimen penal tributario establecido por la ley 27.430.

¹⁵⁹ Confr. CORDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 180/181.

En este sentido, Córdoba sostiene que en el caso del delito de evasión tributaria, lo que hay que responder es si el dinero que el evasor deja de pagar al fisco puede ser considerado un bien que proviene de la comisión de ese delito, por lo que considera que la discusión acerca de si la evasión fiscal puede ser “*hecho precedente*” del lavado, se vincula con la interpretación del elemento “*proveniente*” y no con la cuestión de si forma parte o no de los delitos que integran esa categoría, que en nuestra legislación son todos¹⁶⁰.

El autor mencionado hace hincapié en que para considerar que un bien es proveniente de un delito, es preciso que ese delito haya sido la causa de que el bien se encuentre en el patrimonio de quien ahora lo tiene¹⁶¹.

Por lo tanto, Córdoba sostiene que el dinero que el evasor deja de pagar al fisco es objeto del delito de evasión, pero no proviene de él, por lo que no es posible cometer lavado sobre esos bienes por su condición de dinero evadido. Agrega que, tampoco el dinero evadido puede ser objeto idóneo del delito de lavado de dinero, dado la imposibilidad de concretizar las sumas evadidas dentro del patrimonio¹⁶².

Por su parte, el autor español Díaz y García Conlledo, también sostiene que el delito de defraudación tributaria no puede ser considerado actividad delictiva previa en el delito de blanqueo de capitales con base en distintos argumentos.

En primer lugar, el autor indica que comparte el argumento de que es problemático considerar la cuota tributaria defraudada como objeto material del delito de blanqueo de capitales dado que el defraudador no genera nada con el delito contra la Hacienda Pública que no estuviera ya en su patrimonio. Es decir que los bienes ya estaban en su patrimonio y por ende no puede considerarse que tienen su origen en una actividad delictiva, como pide el tipo de blanqueo¹⁶³.

Sin embargo, Díaz y García Conlledo remarca que existen opiniones calificadas que entienden que si bien la cuota tributaria es una cantidad de dinero y se puede considerar que es un bien que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal porque ya formaba parte de él, sigue siendo posible considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal, porque si no se hubiera cometido el delito fiscal, el dinero de la cuota tributaria defraudada no seguiría en el patrimonio del que evade, el ahorro que se produce con la defraudación se traduce en dinero y tiene relevancia penal, por lo que podría ser objeto de blanqueo¹⁶⁴.

¹⁶⁰ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 181.

¹⁶¹ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 182.

¹⁶² Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 195.

¹⁶³ Confr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, “Delito fiscal como hecho previo al delito de blanqueo de capitales. Apuntes críticos sobre la situación en España”, en *Revista de Derecho Penal*, vol. 2, 2014, pág. 8.

¹⁶⁴ Confr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en *Revista de Derecho Penal*, 2014, págs. 8/9.

El autor mencionado considera que esta argumentación resulta discutible ya que la defraudación tributaria en ningún caso es la que origina los bienes, sino que su origen estará en una actividad laboral, empresarial, etcétera, que necesariamente precederá a su entrada en el patrimonio. Además, agrega que la expresión “*ahorro*” que se utiliza en aquel tipo de argumentación, indica que el dinero tenía que estar ya en el patrimonio del evasor y, por lo tanto, no puede tener origen en el delito fiscal, lo que impide que sea objeto del delito de blanqueo. En este sentido, refiere que con la defraudación fiscal el sujeto no obtiene nada que antes no tuviera, sino que a lo sumo mantiene lo que ya tenía y si no lo hubiera tenido nunca, no habría defraudación fiscal porque no habría deuda tributaria¹⁶⁵.

Asimismo, Díaz y García Conlledo comparte la crítica que sostiene que mediante la conexión casi automática del delito de defraudación tributaria y el delito de blanqueo, se vulneran las normas sobre prescripción porque se estaría ampliando de hecho el plazo de prescripción del del delito fiscal al poder perseguirse al menos como blanqueo durante un plazo superior. Sin embargo, indica que este argumento es relativo porque el castigo sería solo por el blanqueo y no por el delito fiscal, pero se relaciona con la tendencia denunciada de hacer del tipo de blanqueo, un tipo de comodín ante las dificultades de persecución de otros delitos¹⁶⁶.

Además, el autor mencionado sostiene que de admitirse la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria sea precedente del delito de blanqueo, algunas conductas de blanqueo, como la de poseer bienes, se produciría aún antes de que se realice el delito fiscal supuestamente previo. En efecto, explica que lo normal es que entre la obtención lícita de los bienes que genera la obligación tributaria y el momento en que hay que declararlos y cumplir la obligación, transcurra un tiempo, lo que resultaría en que se estarían blanqueando bienes incluso antes de que se produzca ningún acto típico del delito de defraudación tributaria, por lo que considera que resulta paradójico decir que se han blanqueado bienes procedentes de una actividad delictiva cuando ni siquiera se había producido algún elemento de ella y los bienes transmitidos tenían origen en una actividad lícita, que no podría volverse ilícita por el delito fiscal posterior¹⁶⁷.

Asimismo, Díaz y García Conlledo manifiesta que la imposibilidad de considerar al delito de defraudación tributaria como hecho precedente del delito de blanqueo también se deriva de la propia concepción del bien jurídico del delito de blanqueo, el que considera que persigue la protección de aspectos relevantes del orden socioeconómico, por lo que no habrá al menos autoblanqueo punible si la actividad delictiva previa defiende intereses similares -lo que podría suceder con el delito fiscal- y el

¹⁶⁵ Confr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en *Revista de Derecho Penal*, 2014, pág. 9.

¹⁶⁶ Confr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en *Revista de Derecho Penal*, 2014, pág. 9.

¹⁶⁷ Confr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en *Revista de Derecho Penal*, 2014, págs. 9/10.

autoblanqueo no implica una mayor afectación de esos intereses y sólo un encubrimiento y es sabido que el autoencubrimiento resulta impune¹⁶⁸.

4) Argumento relacionado con que el delito de evasión tributaria tiene causa en el desarrollo de una actividad comercial lícita.

Entre los que sostienen fundamentalmente este argumento, podemos encontrar al autor argentino Lupinacci, quien considera que la evasión tributaria no puede calificar como hecho precedente del delito de lavado de activos, principalmente porque considera que ese hecho precedente tiene su origen en una actividad comercial lícita toda vez que es esa actividad la que da inicio a la obligación tributaria, y al verificarse el presupuesto de hecho de la norma fiscal, nace la obligación tributaria. En efecto, sostiene que, si no fuese proveniente de una conducta lícita, el Estado no podría ser el acreedor del impuesto a ingresar dado que las actividades ilícitas no pueden dar nacimiento a hechos imponibles¹⁶⁹.

Específicamente, el autor mencionado explica que, para que nazca la obligación tributaria es necesario que haya un presupuesto de hecho; que coincida con las normas tributarias, es decir que se configure el hecho imponible, lo que hace que ese contribuyente sea el obligado al ingreso del importe; que provenga de una actividad lícita, ya que la obligación de ingresar una suma en concepto de tributo al Estado no puede provenir de un delito dado que las obligaciones que recauda son las del giro comercial legal de la sociedad¹⁷⁰.

Por otra parte, el autor Lopetegui también considera que el delito de evasión tributaria no puede ser hecho precedente del lavado de dinero y sostiene que ello es así debido a distintos motivos. Comienza por explicar que el delito de evasión tributaria consiste en emplear un ardid por el cual se alteran aspectos del hecho imponible, lo que se traduce generalmente en la falta de ingreso exacto de la cuota tributaria, generando un daño a la caja del Estado¹⁷¹.

En este sentido, el autor mencionado aclara que el hecho imponible es una “...*expresión que tipifica hechos jurídicos de contenido económico asumidos por el legislador como presupuestos de hecho de la imposición y debe constar necesariamente de los aspectos: material, espacial, temporal y subjetivo. La expresión cuantitativa del hecho imponible –antecedente- se traduce en un consecuente jurídico de carácter legal y coactivo denominado obligación tributaria, que junto al hecho imponible cierra el ámbito de la relación jurídica tributaria...*”¹⁷².

¹⁶⁸ Confr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, en *Revista de Derecho Penal*, 2014, pág. 10.

¹⁶⁹ Confr. LUPINACCI, “¿Puede la evasión tributaria ser delito precedente del de lavado de activos?”, en *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020, pág. 70.

¹⁷⁰ Confr. LUPINACCI, *Doctrina penal, tributaria y económica*, 2020, pág. 70.

¹⁷¹ Confr. LOPETEGUI, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, pág. 5.

¹⁷² Confr. LOPETEGUI, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, págs. 5/6.

En efecto, Lopetegui indica que el delito de evasión tiene causa en el desarrollo de una actividad comercial lícita, que es la que da nacimiento a la obligación tributaria, una vez verificado el presupuesto de hecho de la norma fiscal y que las actividades ilícitas no dan nacimiento a hechos imposables, por ende, sin hecho imponible no hay hecho punible¹⁷³.

Además, el autor mencionado sostiene que, en la evasión fiscal, no media un desplazamiento patrimonial, sino que se manipulan ardidosamente aspectos del hecho imponible, con el fin de procurar una ventaja económica que es, la falta de ingreso de impuestos. Lopetegui manifiesta que el desarrollo de una actividad comercial lícita es la fuente de incorporación de activos en el mercado y es el único presupuesto que puede dar nacimiento al hecho imponible y a la relación jurídico-tributaria, mientras que las actividades ilegales no dan nacimiento a hechos imposables, y sin hecho imponible no puede haber hecho punible¹⁷⁴.

Por otro lado, Córdoba opina que el dinero que el evasor deja de pagar al fisco, no proviene de un delito ni mucho menos de la evasión, sino de actividades lícitas. En efecto, el autor mencionado considera que a tal punto esto es así, que el legislador alemán aclaró expresamente en el art. 261 del Código Penal alemán, que el objeto de lavado incluía también las sumas no tributadas, lo cual opina que no hubiera sido necesario si fuese cierto que puede afirmarse sin más que el dinero evadido proviene de la comisión del delito de evasión tributaria¹⁷⁵.

Por otra parte, Córdoba considera que aun si se aceptara que las sumas evadidas son bienes que provienen causalmente de la evasión tributaria, igualmente no podrían ser objeto del lavado de dinero porque es imposible identificarlas dentro del patrimonio y que sería arbitrario, desproporcionado e inconciliable con el principio de culpabilidad, pretender una contaminación de todo el patrimonio cada vez que hay una evasión tributaria, al igual que elegir ciertos bienes individuales o partes del patrimonio, por un valor equivalente a la suma ahorrada y definirlos como los bienes contaminados¹⁷⁶.

5) Argumento relacionado con la regulación de los delitos de lavado de dinero y de evasión tributaria en la legislación argentina.

El autor Córdoba sostiene que en el derecho argentino no existe una norma que amplíe de forma expresa el objeto del delito en el caso de la evasión tributaria -como sucede en Alemania-, lo que aleja la posibilidad de considerar objeto idóneo de lavado al dinero que el evasor deja de pagar al fisco en la evasión fiscal¹⁷⁷.

¹⁷³ Confr. LOPETEGUI, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, pág. 6.

¹⁷⁴ Confr. LOPETEGUI, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, pág. 18.

¹⁷⁵ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 183.

¹⁷⁶ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 184.

¹⁷⁷ Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, págs. 184/185.

Además, Córdoba agrega un argumento más con respecto a nuestra legislación, relacionado con la posición que se adopte respecto de la estructura del delito de evasión tributaria: si se considera que el monto mínimo previsto por el art. 1º de la ley 24.769 es un elemento del tipo o una condición objetiva de punibilidad. En este sentido, el autor mencionado sostiene que, dado que hecho precedente de lavado sólo puede ser un delito y no una mera infracción o contravención sin carácter delictivo, en el caso de los que opinan que el monto es un elemento del tipo objetivo, sólo cuando la suma evadida supere el monto previsto en la norma, se la puede considerar proveniente de un delito y sería posible cometer el delito de lavado a su respecto. Por otro lado, Córdoba considera que para los que creen que el monto es una condición objetiva de punibilidad, toda vez que no obsta a la tipicidad ni a la antijuricidad de la conducta, el delito de lavado sería posible respecto de cualquier suma evadida, cualquiera fuese su importe¹⁷⁸.

Además, el autor considera que tampoco resulta suficiente el argumento que sostiene una parte de la doctrina respecto de que, tras la reforma introducida por la ley 26.683 al art. 6º de la ley 25.246, el legislador incluyó los delitos previstos en la ley 24.769 como hechos precedentes de lavado, lo que pondría fin a la discusión respecto de la eventual admisión de la evasión tributaria como delito previo¹⁷⁹.

En efecto, Córdoba opina que esa norma no aclara, sino que reproduce los mismos problemas de interpretación del art. 303 del C.P. (y antes del art. 278) y explica que “...*activos provenientes de los delitos previstos en la ley 24.769 son los que provienen del delito de aprovechamiento indebido de subsidios o del delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales, es decir, los delitos previstos en los arts. 3º y 4º de la ley 24.769. Sobre eso no hay duda. En cambio, la cuestión de si se puede caracterizar también de ese modo al dinero que el evasor deja de pagar al Fisco, es algo que sigue quedando abierto. Con otras palabras, lo que desatiende el argumento del art. 6º de la ley 25.246 es que el problema no reside en la condición del ‘delito precedente’ sino en el elemento ‘proveniente’...*”¹⁸⁰.

V. El dinero que el evasor deja de ingresar al fisco, ¿puede ser considerado un bien proveniente del delito de evasión tributaria?

En este trabajo me propuse analizar si el delito de evasión tributaria puede ser considerado ilícito precedente del delito de lavado de dinero, para lo cual, luego de introducir el tema objeto de debate y de realizar una breve explicación acerca de cada uno de los delitos en cuestión, se indagó en la doctrina tanto argentina como española acerca de las opiniones de distintos doctrinarios que han

¹⁷⁸ Confr. CORDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 185.

¹⁷⁹ Confr. CORDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 186.

¹⁸⁰ Confr. CORDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 187.

expuesto sus posturas tanto a favor y en contra de considerar al delito de evasión tributaria como hecho precedente del delito de lavado de dinero.

Ahora bien, ha llegado el momento de adoptar una posición crítica que arroje nueva luz y contribuya al debate acerca de esta cuestión, que ha sido objeto de discusión en el derecho penal argentino desde que se implementó en nuestro Código Penal la figura del delito de lavado de dinero, lo que a su vez podría servir de sustento para que, desde un punto de vista práctico, se puedan articular nuevas soluciones a los casos que involucren la problemática investigada.

Como se puede advertir de la lectura del capítulo precedente, son diversos los argumentos tanto a favor y en contra de considerar a la evasión tributaria como hecho precedente del lavado de dinero y todos ellos han sido sostenidos por los respectivos autores comentados por distintos motivos que se encuentran fundados y cuyas opiniones resultan sumamente respetables.

Luego del estudio de esas diversas posiciones, puedo concluir que coincido con la postura de Córdoba en cuanto a que la cuestión acerca de si el delito de evasión tributaria puede ser hecho precedente del delito de lavado de dinero radica en si el dinero que el evasor deja de ingresar al fisco “*proviene*” del delito de evasión tributaria. Es decir, comparto el criterio expuesto por Córdoba acerca de que el punto central de la problemática objeto de estudio se vincula con la interpretación del elemento “*proveniente*”.

Sin embargo, el análisis no se limita únicamente a una interpretación literal del texto legal, sino que, además, tiene en consideración el cometido teleológico de la norma. En efecto, es menester recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que si bien “*...la primera regla de interpretación de un texto legal es la de asignar plena efecto a la voluntad del legislador, cuya fuente inicial es la letra de la ley (Fallos: 297:142; 299:93, 301:460)...*”, también ha sostenido “*...que debe indagarse el verdadero alcance de la norma mediante un examen de sus términos que consulte su racionalidad no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia (v. doctrina de Fallos: 323:3289, considerando 4° y sus citas, entre otros) y atendiendo a la finalidad que se tuvo en miras con su sanción...*” (confr. Fallos 339:323).

De modo que la extensión o límites del comportamiento punible cabe extraerlo de una interpretación que armonice el texto legal con el ámbito de protección que cabe deducir del bien jurídico tutelado, ya que la teoría del bien jurídico es la que permite un análisis crítico del tipo penal y es decisiva para interpretar su alcance.

Ahora bien, no todos los autores que he reseñado anteriormente debaten la cuestión desde este punto de vista, sino que la mayoría adopta una postura sobre esta problemática a partir de analizar si el delito de evasión tributaria integra la categoría de los delitos que pueden ser considerados “*hecho precedente*” del delito de lavado de dinero, sin tener en consideración que resulta fundamental, en mi

opinión, analizar puntualmente el elemento “*proveniente*” a fin de determinar si el dinero evadido proviene de la comisión del delito de evasión tributaria, analizado desde el prisma del bien jurídico tutelado.

En efecto, ninguna de las posturas que se encuentran a favor pone el foco de atención en lo que resulta determinante analizar para llegar a la conclusión de si es posible fácticamente que el delito de evasión tributaria sea hecho precedente del lavado de dinero. En este sentido, considero que para dilucidar esa problemática, no se trata de si la evasión tributaria se encuentra dentro del catálogo de delitos previstos como antecedentes del lavado de dinero, ya sea porque nuestra legislación no haya establecido un límite claro con relación a los ilícitos que pueden ser considerados precedentes del delito de lavado, o bien porque esté así previsto en las recomendaciones del GAFI o porque se haya establecido en la norma que regula la actividad de la UIF (art. 6 de la ley 25.246 modificada por el art. 8 de la ley 26.683), sino que cabe realizar una interpretación del tipo penal que, en primer término, nos permita determinar si ello es fácticamente posible.

Contrariamente a lo que sostienen algunos de los autores citados, en cuanto a que la suma evadida, aun cuando pudiera haber tenido un origen lícito -por ser producto de una actividad legal-, al permanecer en poder del sujeto activo tras la comisión del delito de evasión tributaria, se convierte en dinero “*sucio*”, y por ende, ese dinero ilegal es el bien que deriva de ese delito, y por lo tanto es idóneo para ser objeto del delito de lavado de dinero, no puede tener recepción favorable precisamente porque el origen de ese dinero, es decir, la razón por la que ese dinero se encuentra en el patrimonio del evasor, obedece a actividades lícitas.

En efecto, la comisión del delito de evasión tributaria no es el motivo de la existencia de la suma evadida y tampoco es la causa de que se encuentre en el patrimonio de la persona de quien lo tiene, ya que el motivo de la existencia de ese bien es una actividad lícita previa desarrollada por el contribuyente. Entonces, la suma evadida no tiene origen ilícito, sino que lo ilícito es la comisión del delito de evasión tributaria que tiene a esa suma evadida por objeto del delito de evasión, pero no proviene de él.

Además, las sumas evadidas tampoco pueden ser consideradas objeto del delito de lavado de dinero debido a que resulta imposible individualizarlas dentro del patrimonio del evasor, ya que ese dinero que posee y que no es declarado ante el Fisco, forma parte de una unidad con el resto de su patrimonio que hace que difícilmente pueda distinguirse e identificarse. En efecto, la individualización de ese dinero ahorrado resulta fundamental y no puede obviarse, de tal manera que, aun autores como Blanco Cordero, Riquert y Simaz, que sostienen que el ahorro que genera el delito de evasión tributaria

puede ser objeto del delito de lavado de dinero, reconocen que ese delito exige que se individualicen los bienes provenientes de un ilícito penal y que ello en ciertos casos puede resultar difícil¹⁸¹.

Si bien dichos autores sostienen que, cuando la acción de blanqueo se realiza contra la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una porción tan elevada de su patrimonio que supera la parte lícita y comprende una porción de valor de la cuota tributaria defraudada, no habrá inconveniente alguno, considero pertinente destacar la opinión de Córdoba -que comparto- en cuanto a que “...sería arbitrario, desproporcionado e inconciliable con el principio de culpabilidad postular, para superar ese impedimento, una contaminación de todo el patrimonio cada vez que tiene lugar una evasión tributaria. Igualmente arbitrario sería, asimismo, elegir ciertos bienes individuales o partes del patrimonio, por un valor equivalente a la suma ahorrada, y definirlos como los bienes contaminados...”¹⁸².

Por otro lado, coincido con Lupinacci y Lopetegui, en cuanto a que el motivo central por el cual el delito de evasión tributaria no puede ser hecho precedente del lavado de dinero, radica en que el objeto del delito de lavado de dinero requiere que el bien que es puesto en circulación en el mercado provenga de un ilícito penal, y como se explicará, el dinero evadido no proviene de la comisión del delito de evasión tributaria, sino de una actividad lícita anterior que genera la obligación de tributar ante el fisco.

Ello así, pues un principio rector en la temática tributaria es que la potestad tributaria, es decir, el poder del Estado para imponer contribuciones no puede recaer sobre actividades ilícitas, de modo que el hecho imponible que deriva de la ley necesariamente ha de ser un hecho económico lícito. Por consiguiente, no sería posible sostener que existe obligación de tributar ante el fisco por el producido de actividades ilícitas. Esto se traduce en que jamás se podría cometer el delito de evasión tributaria si los bienes son provenientes de actividades ilícitas, ya que nunca habría tenido lugar el nacimiento del hecho imponible a partir del cual surge la obligación de tributar que se pretende evadir a través de la comisión de ese delito.

Por otro lado, se encuentran quienes opinan que existe la obligación de tributar respecto de las ganancias obtenidas ilícitamente basándose en que el tributo es una obligación que recae sobre el contribuyente como un deber de solidaridad que tiene hacia los demás ciudadanos y, por lo tanto, si una persona realiza una actividad ilícita, pese a su reprochabilidad, es responsable de la solidaridad necesaria para el sostenimiento de la sociedad, conforme a la capacidad contributiva que ostenta. Por eso, sostienen que cuando el Estado recauda una cuota de la riqueza que fue ilícitamente obtenida, no lo hace

¹⁸¹ Confr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, 2015, pág. 516; BLANCO CORDERO, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, pág. 28 (ver explicación realizada en este trabajo en el capítulo IV, acápite A, apartado 3); y, RIQUERT – SIMAZ, *Periódico Económico Tributario*, 2014, págs. 14/15.

¹⁸² Confr. CÓRDOBA, *Delito de lavado de dinero*, 2019, pág. 184.

a título de lucro ni tampoco protege de esa manera al autor del ilícito, sino que únicamente se limita a requerirle a los ciudadanos que cumplan con su obligación de solidaridad hacia la sociedad, al igual que lo hacen todos los que poseen capacidad contributiva¹⁸³.

Por eso es que consideran que el Estado, al aceptar la tributación de los actos ilícitos, no incurre en una inmoralidad y que, de una forma u otra, obtiene beneficios de la comisión de actos ilícitos de distintas maneras, como con el decomiso de bienes o productos de un delito y la imposición de multas, todo lo cual genera un ingreso pecuniario al Estado¹⁸⁴.

Por ende, sostienen que cuando la comisión de un acto ilícito encuadra en todos sus aspectos en el hecho imponible de un tributo, el Estado puede exigir su tributación porque de esa manera se encontraría únicamente dando cumplimiento a lo que ordena la norma del tributo, ya que si no se exigiera el pago de ese tributo por tratarse de un acto ilícito, aun cuando encuadra en el hecho imponible, se vulneraría el principio de igualdad ya que existiría deuda tributaria cuando el acto es lícito, pero no cuando es ilícito, resultando entonces más redituable para el autor de este último¹⁸⁵.

En efecto, consideran que cuando el hecho imponible que determina el legislador se configura, resulta irrelevante el origen ilícito o no de las circunstancias que hacen que se configure ese hecho económico, dado que al Derecho Tributario sólo le interesan los efectos económicos de los actos o hechos jurídicos¹⁸⁶.

En este sentido, sostienen que “...*un contribuyente ante la configuración del hecho imponible no podría alegar que no es sujeto pasivo de la correspondiente obligación tributaria bajo la excusa de que el hecho o el acto que produjo el acaecimiento del hecho imponible es ilícito, pues tal afirmación haría depender el nacimiento de la obligación tributaria a la voluntad de los particulares. Cuando... el acaecimiento del hecho imponible previsto por la ley es lo que produce el nacimiento de la obligación tributaria...*”¹⁸⁷.

Por todo lo expuesto, advierto que los argumentos que se encuentran a favor de la tributación de las actividades ilícitas se basan en la capacidad contributiva y la igualdad, considerando que de lo contrario se causaría agravio al resto de los ciudadanos que cometen actos lícitos y tributan por ello. Sin embargo, opino que sería incoherente que las actividades ilícitas que el Estado reprime y penaliza puedan constituir un hecho imponible respecto del cual el mismo Estado reclama su tributación. En efecto, de exigir la tributación de las actividades ilícitas, el Estado se estaría convirtiendo en receptor

¹⁸³ GALARZA, César J., “Tributación y actos ilícitos: ¿existen trabas éticas o morales para la tributación de los activos ilícitos?”, en *Periódico Económico Tributario*, La Ley, 2004, pág. 3.

¹⁸⁴ GALARZA, César J., en *Periódico Económico Tributario*, 2004, pág. 4.

¹⁸⁵ GALARZA, César J., en *Periódico Económico Tributario*, 2004, pág. 4.

¹⁸⁶ TORRES, María C., “Consideraciones acerca de la tributación de los frutos de actos ilícitos en el ordenamiento jurídico argentino”, en *Revista de Derecho Penal y Procesal Penal*, Thomson Reuters, 2006, pág. 4.

¹⁸⁷ TORRES, María C., en *Revista de Derecho Penal y Procesal Penal*, 2006, pág. 4.

o cómplice del delito al beneficiarse a través de los tributos de dinero que fue obtenido ilícitamente lo cual vulneraría los principios éticos del propio Estado.

Por lo tanto, creo que el principio del derecho tributario que no permite la tributación de actividades ilícitas es el que nos permite analizar la cuestión de raíz, para llegar a sostener que el dinero evadido no proviene de la evasión tributaria, y por ende no puede ser objeto del delito de lavado de dinero, lo que me lleva indefectiblemente a concluir que el delito de evasión tributaria no puede ser hecho precedente del delito de lavado de dinero.

Ahora bien, a continuación, explicaré el razonamiento previo que debe hacerse para llegar a esta conclusión.

Para que tenga lugar el delito de evasión tributaria, es necesario -entre otros aspectos- el acaecimiento del hecho imponible definido por la ley, dado que es la condición necesaria para el nacimiento de la obligación tributaria (el pago), determinante para la existencia del hecho punible (evasión). Si no se verifica en la realidad la existencia del hecho imponible, no hay obligación tributaria posible, y, por ende, no resulta fácticamente posible la comisión del delito de evasión tributaria.

No es mi intención a esta altura del trabajo entrar en el detalle de definiciones propias del derecho tributario, pero considero que es importante reiterar en esta oportunidad el significado de “*hecho imponible*” que brinda Lopetegui. El autor mencionado explica que el hecho imponible es una “...*expresión que tipifica hechos jurídicos de contenido económico asumidos por el legislador como presupuestos de hecho de la imposición y debe constar necesariamente de los aspectos: material, espacial, temporal y subjetivo. La expresión cuantitativa del hecho imponible –antecedente- se traduce en un consecuente jurídico de carácter legal y coactivo denominado obligación tributaria, que junto al hecho imponible cierra el ámbito de la relación jurídica tributaria...*”¹⁸⁸.

Es decir que, el “*hecho imponible*” se configura cuando en la realidad se verifica el presupuesto de hecho de la norma tributaria -que siempre versará sobre actividades lícitas y nunca sobre actividades ilícitas-, lo que hace que el contribuyente en cuestión se encuentre, eventualmente, obligado a ingresar una suma de dinero en concepto de tributo ante el fisco¹⁸⁹.

Secuencialmente, cabe concluir que, si no se verifica la realización de una actividad lícita, no se produce el acaecimiento de un hecho imponible generador de la obligación de tributar y, por ende, sin hecho imponible, no hay hecho punible.

Por lo tanto, si las actividades ilícitas no pueden dar nacimiento a hechos imponibles, y por ende, nunca dan nacimiento a obligaciones tributarias entonces se puede inferir que las sumas que se

¹⁸⁸ Confr. LOPETEGUI, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018, págs. 5/6.

¹⁸⁹ Ya que no necesariamente por haberse verificado la realización de hechos imponibles nace la obligación tributaria, en tanto que -por ejemplo- el contribuyente pudo haber tenido un quebranto en el ejercicio; es decir, sus costos excedieron sus ingresos.

evaden en el delito de evasión tributaria, provienen de actividades lícitas respecto de las cuales el obligado al pago de las sumas correspondientes a los tributos que deberían ingresarse al fisco, decide no ingresarlas a través de la realización de una maniobra ardidosa, que configura el delito de evasión tributaria.

Por ende, como el dinero evadido no tiene origen en la comisión del delito de evasión tributaria, sino que proviene de una actividad lícita anterior a la comisión de ese delito, no puede ser objeto del delito de lavado de dinero, ya que este exige que el bien que se pretende ingresar al circuito legal para darle apariencia de origen lícito provenga de un delito anterior.

En definitiva, los bienes que no fueron declarados, sino que fueron ocultados al fisco, no se originaron en el delito de evasión tributaria en sí, sino que existían en el patrimonio del contribuyente deudor con anterioridad a la comisión de ese delito. En efecto, los tributos que los contribuyentes deben abonar al fisco se calculan en base a las ganancias obtenidas por actividades declaradas ante el organismo recaudador, lo cual evidencia su licitud –dado que, como se dijo antes, de tratarse de una actividad ilícita, ésta no sería declarada ante el fisco y por lo tanto, mucho menos se tributaría en base a esas actividades- y por lo tanto, ese dinero de origen lícito (es decir, originado en la actividad lícita en base a la cual se genera el deber de tributar) y su eventual ocultación ante el fisco, puede significar la comisión de un delito de evasión tributaria pero este no podrá ser considerado delito precedente del lavado de dinero, pues el dinero al que se le pretendería otorgar apariencia de origen lícito a través de la operación del lavado, no sería proveniente del delito tributario, sino de la actividad lícita previa en base a la cual surge el deber de tributar ante el fisco.

Por ende, el dinero cuya declaración se omitió ante el organismo recaudador, proviene de actividades financieras que, en sí mismas, son lícitas y, por lo tanto, no se cumple con el elemento del tipo de lavado de dinero que exige que los bienes a los que se pretende dar apariencia de origen lícito tengan origen ilícito.

Si el dinero que se evade jamás pudo provenir de la comisión de un delito, dado que no se tributa sobre el dinero obtenido ilegalmente, y la condición de bien “*proveniente*” de un delito precedente exige la existencia previa de un delito que generó aquella ganancia, no se puede sostener que el dinero evadido puede ser objeto del delito de lavado de dinero, ya que el delito de evasión tributaria no fue el que dio origen a esa ganancia que se evadió. En efecto, sólo resulta posible que el delito de evasión tributaria sea cometido con dinero obtenido legalmente y, por ende, si fue legalmente obtenido entonces no es dinero que proviene del delito de evasión tributaria, y por lo tanto no puede considerarse objeto del delito de lavado de dinero.

Entonces, la discusión ya no pasa por si es correcto o no considerar al delito de evasión tributaria como hecho precedente del delito de lavado de dinero, sino ya de una imposibilidad de que

ello ocurra, por los motivos que fueron expuestos anteriormente, y, por ende, la respuesta a la pregunta que dio motivo a la realización de este trabajo, acerca de si el delito de evasión tributaria puede ser ilícito precedente del delito de lavado de dinero, debe responderse en forma negativa.

Lo sostenido hasta el momento se robustece si se analizan aquellos aspectos que tienen que ver con la razón de ser de la norma penal (del delito de lavado de dinero); es decir, con su cometido teleológico.

Haciendo una interpretación coherente entre el tenor literal del texto y su cometido, no cabe soslayar que todas las acciones típicas descritas en el texto (convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare) han de tener el sentido, en definitiva, de poner en circulación en el mercado bienes provenientes de un ilícito penal para que adquieran la apariencia de un origen lícito. Esa expresión resulta suficientemente indicativa de evitar que el normal funcionamiento del orden económico de un Estado se vea afectado por la circulación de bienes que provienen de actividades ilegales que el mismo Estado pretende combatir. Sin desconocer la dificultad de definir qué se entiende por orden económico de un Estado, lo cierto es que existe un orden económico y financiero, cada día más regulado (más aun luego de la conocida crisis financiera del 2008), que conlleva un control por parte del Estado sobre la circulación de los bienes y de las finanzas, de modo que aun cuando pueda sostenerse que el delito precedente puede generar incluso beneficios para el Estado, es una afirmación que debería encontrarse precedida de un análisis técnico y basada en datos empíricos.

En este sentido, se advierte que el espíritu de la norma tiene por objeto la protección de ese orden económico, que se vería seriamente obstaculizado si ingresara dinero de origen espurio, propio de conductas como las del narcotráfico o trata ilegal de personas, entre otros. De modo que tiende a impedir que se favorezca el crimen organizado, generador de bienes de aquellas características.

Para concluir, sostengo que:

- a. El delito de evasión tributaria supone una actividad lícita previa, generadora del hecho imponible definido por la ley y del que nace, eventualmente, la obligación tributaria sustancial (pago del tributo).
- b. Esa actividad lícita supone la circulación de bienes en el mercado formal que se encuentran en el patrimonio del contribuyente evasor y continúan allí con posterioridad a la comisión del delito de evasión tributaria.
- c. En consecuencia, el delito de evasión tributaria no puede ser precedente del delito de lavado de dinero por cuanto éste:
- d. Requiere que el dinero provenga de un ilícito previo;
- e. El dinero que se evade proviene de actividades lícitas y no del delito de evasión tributaria en sí;

f. Esa conclusión tampoco puede ser suplida afirmando que el dinero se convierte en ilícito por el mero hecho de la evasión, dado que el dinero evadido no es posible de ser identificado dentro del patrimonio del evasor, ya que ese dinero que posee y que no es declarado ante el Fisco, forma parte de una unidad con el resto de su patrimonio que hace que difícilmente pueda distinguirse e identificarse.



Universidad de
San Andrés

Bibliografía

- BACIGALUPO, ENRIQUE, *Derecho penal económico*, Hammurabi, Buenos Aires, 2004.
- BAJO FERNÁNDEZ, MIGUEL y BACIGALUPO, SILVINA, *Delitos tributarios y previsionales*, 1ª edición, Hammurabi, Buenos Aires, 2001.
- BERMEJO, MATEO G., *Prevención y castigo del blanqueo de capitales. Un análisis jurídico-económico*, Marcial Pons, Madrid, 2015.
- BIENATI, MARÍA LUCÍA, “Los montos previstos en la ley penal tributaria: ¿condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo?”, en ROBIGLIO, CAROLINA, *Institutos de Derecho Penal Tributario*, 1ª edición, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017.
- BLANCO, HERNÁN, *Técnicas de investigación del lavado de activos. Persecución del lavado de activos desde el Poder Judicial y el Ministerio Público Fiscal*, 1ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2013.
- BLANCO, HERNÁN, “Luces y sombras en la nueva ley de lavado de activos”, en *Revista de derecho Penal y Criminología*, nro. 1, 2011.
- BLANCO CORDERO, ISIDORO, *El delito de blanqueo de capitales*, 4.ª ed., Pamplona, Thomson Reuters Aranzadi, 2015.
- BLANCO CORDERO, ISIDORO, “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Nro. RECPC 13-01, 2011.
- BLANCO CORDERO, ISIDORO, “La evasión tributaria como delito precedente del lavado de activos. La iniciativa del GAFI y la situación en la Argentina tras la reforma de 2011 (ley 26.683)”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012.
- BORINSKY, MARIANO HERNÁN / GALVÁN GREENWAY, JUAN PEDRO / LÓPEZ BISCAYART, JAVIER / TURANO, PABLO NICOLÁS, *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 1ª edición, Rubinzal - Culzoni, Santa Fe, 2012.
- BORINSKY, MARIANO H., *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, 1ª edición, Didot, Buenos Aires, 2013.
- CAMPOS NAVAS, DANIEL, “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que el delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, en *La ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n° 5, 2005.
- CARO CORIA, DINO CARLOS, “Lavado de Activos provenientes del delito tributario”, en *IUS Et Veritas*, n° 50, 2015.

CARO CORIA, DINO CARLOS, “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, en PASTOR, DANIEL / ALONSO, JUAN PABLO, *Lavado de dinero*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018.

CASTELLUCCI, MARIANO JESÚS, “El delito de lavado de activos de origen ilícito: análisis de cuestiones problemáticas que giran en torno al delito”, en *Revista Nueva Crítica Penal*, vol. 1, n° 2, 2019.

CÓRDOBA, FERNANDO J., *Delito de lavado de dinero*, 1ª edición, 4ª reimpresión, Hammurabi, Buenos Aires, 2019.

D’ALBORA (h), FRANCISCO J., *Lavado de dinero*, 2ª edición actualizada y ampliada, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011.

D’ALBORA (h), FRANCISCO J., “Lavado de dinero y delito tributario”, en *Nueva Doctrina Penal*, 2001/A, Editores del Puerto S.R.L., Buenos Aires, 2001.

DAMARCO, JORGE H., “Los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario. Una breve consideración de la cuestión en el contexto actual del derecho penal del intervencionismo estatal”, en ROBIGLIO, CAROLINA, *Institutos de Derecho Penal Tributario*, 1ª edición, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017.

DIAZ, VICENTE O., “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA / D’ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, MIGUEL, “Delito fiscal como hecho previo al delito de blanqueo de capitales. Apuntes críticos sobre la situación en España”, en *Revista de Derecho Penal*, vol. 2, 2014.

DURRIEU, ROBERTO (H), “El delito tributario y el lavado de activos”, *La Ley*, N° 87, 2013.

GALARZA, CÉSAR J., “Tributación y actos ilícitos: ¿existen trabas éticas o morales para la tributación de los activos ilícitos?”, en *Periódico Económico Tributario*, La Ley, 2004.

GENÉ, GUSTAVO ENRIQUE, “Ley de lavado de activos de origen delictivo (N° 25.246). Algunas consideraciones preliminares”, *La Ley*, 2000-D-1246, 2000.

LAPORTA, MARIO H., *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*, Euros Editores S.R.L., Buenos Aires, 2020.

LOPETEGUI, ROBERTINO D., “La relación jurídico tributaria como antecedente del derecho penal tributario. Correlato entre hecho imponible y punibilidad. Puntos de contacto y desencuentros”, en *Informe de relatoría de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario - Asociación Argentina de Estudios Fiscales – ERREPAR*, 2015.

LOPETEGUI, ROBERTINO D., “El lavado de activos y los delitos tributarios: en busca de aproximaciones y cortocircuitos”, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018.

LUCIANI, DIEGO SEBASTIÁN, “Fraude fiscal como precedente del lavado de dinero”, *Revista de Derecho Penal Económico*, Tomo 2009 Derecho penal tributario – III, 2009.

LUPINACCI, IVÁN G., “¿Puede la evasión tributaria ser delito precedente del de lavado de activos?”, en *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020.

MECIKOVSKY, JAIME, “Lavado de dinero y evasión fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012.

QUINTERO OLIVARES, GONZALO, “La lucha contra la corrupción y la pancriminalización del autoblanqueo”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. 38, 2018.

RIQUERT, MARCELO A. – SIMAZ, ALEXIS L., “La evasión fiscal como delito previo al de lavado de activos” en *Periódico Económico Tributario*, 532, 2014.

RUBINOVICH, DANIEL, “La normativización del lavado de dinero”, en PASTOR, DANIEL / ALONSO, JUAN PABLO, *Lavado de dinero*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018.

SANCINETTI, MARCELO A., “¿Por qué razón y en qué medida la defraudación tributaria puede ser “hecho previo” del delito de lavado de dinero?”, *EL DIAL*, DCE87, 2008.

SCHURIG, HARRY, “Elementos normativos del tipo penal”, en ROBIGLIO, CAROLINA, *Institutos de Derecho Penal Tributario*, 1ª edición, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017.

TORRES, MARÍA C., “Consideraciones acerca de la tributación de los frutos de actos ilícitos en el ordenamiento jurídico argentino”, en *Revista de Derecho Penal y Procesal Penal*, Thomson Reuters, 2006.

TROVATO, GUSTAVO F., “Reflexiones sobre el delito del blanqueo de capitales”, en PASTOR DANIEL, / ALONSO, JUAN PABLO, *Lavado de dinero*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018.

TROVATO, GUSTAVO F., en BAIGÚN, DAVID / ZAFFARONI, EUGENIO RAÚL, coordinado por TERRAGNI, MARCO ANTONIO, *Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, Tomo 12, Artículos 300/316, Parte Especial, 1ª Edición, Hammurabi, Buenos Aires, 2013.

VERA MENDOZA, CORINA T., “Sobre la inclusión de los delitos tributarios como delito precedente al de lavado de activos de origen delictivo desde que fue incluido como tipo penal”, *Compendio Jurídico*, N° 83, 2014.

YACOBUCCI, GUILLERMO J., “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”, en ALTAMIRANO, ALEJANDRO C. y RUBINSKA, RAMIRO M., *Derecho Penal Tributario*, Tomo I, 1ª edición, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

YEBRA, PABLO, “Lavado de activos de origen delictivo: la evasión fiscal como delito precedente”, en *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020.

Páginas web

<https://www.argentina.gob.ar/uif>

Leves

24.769

26.735

27.430

26.683

25.246



Universidad de
San Andrés