

TÍTULO:	LAVADO DE ACTIVOS DE ORIGEN DELICTIVO: LA EVASIÓN FISCAL COMO DELITO PRECEDENTE
AUTOR/ES:	Yebra, Pablo
PUBLICACIÓN:	Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2020
OTROS DATOS:	-

PABLO YEBRA

LAVADO DE ACTIVOS DE ORIGEN DELICTIVO: LA EVASIÓN FISCAL COMO DELITO PRECEDENTE^(*)

En el presente trabajo, el autor analiza el delito de lavado de activos de origen delictivo, centrándose en el delito de evasión fiscal como precedente a aquel, enfoque que abordará a partir del estudio de los bienes jurídicos tutelados.

"...hay que estudiar, hay que leer, hay que apreciar el pensamiento ajeno, que es tanto como amar la vida, ya que la discurrimos e iluminamos entre todos..."⁽¹⁾

Abstract: En el presente trabajo, analizaremos el delito de lavado de activos de origen delictivo, centrándonos en el delito de evasión fiscal como precedente a aquel, enfoque que abordaremos a partir del estudio de los bienes jurídicos tutelados.

I - EL DELITO DE LAVADO DE ACTIVOS DE ORIGEN DELICTIVO

El delito de lavado de activos se encuentra tipificado en el artículo 303 del Código Penal a través de una figura simple, una agravada y otra de emprendimiento. Este artículo forma parte del Título XIII de aquel cuerpo normativo, ha sido denominado "Delitos contra el orden económico y financiero" e incorporado por la ley 26683 (arts. 4 y 5, BO: 21/6/2011).⁽²⁾

Se ha definido al lavado de dinero como *"un conjunto de operaciones de distinta naturaleza tendiente a legalizar recursos y bienes provenientes de actividades ilícitas, y transformarlos, dándoles apariencia de tener un origen lícito"*, por lo cual, podemos decir que *"se trata de una actividad delictiva que tiene por finalidad procurar que quienes hayan obtenido una ganancia ilícita a través de la comisión de cualquier otro delito (narcotráfico, trata de personas, contrabando, corrupción, fraude fiscal, etc.) puedan utilizar dicha renta sin correr el riesgo de auto incriminarse. Mediante el lavado de activos se busca, por un lado, eliminar el rastro que une a los fondos con el delito que los originó y, por el otro, asignarles un (falso) origen lícito, que aviente cualquier sospecha"*.⁽³⁾

Como se dijo, la norma contemplada en el artículo 303 del Código Penal ha adoptado diversas denominaciones: "lavado de dinero", "blanqueo de activos" o "blanqueo de capitales", y ha sido caracterizado como *"un delito complejo, integrado por varias fases o etapas, que se estructura sobre un tramado por lo general enmarañado de procesos, negociaciones o actos jurídicos, tendientes a que los fondos o bienes obtenidos de cualquier hecho ilícito aparezcan como legítimos, o sea, como conseguidos legalmente o a través de actividades lícitas"*.⁽⁴⁾ Veamos.

1.1. Bien jurídico tutelado

Como todo estudio de un tipo penal, en primer término, nos detendremos en analizar cuál es el bien jurídico que el legislador ha pretendido tutelar, ya que, a la hora de abordar una conclusión respecto de la hipótesis de trabajo propuesta, resultará de trascendental importancia para fundamentar las conclusiones a las que pretendemos arribar.

Podemos decir que cuando los intereses fueron protegidos por el derecho, se elevaron a bienes jurídicos, siendo de una importancia tal para indicar el fin de un determinado precepto y de todo el ordenamiento jurídico por lo cual ha de ser tenido en cuenta en la interpretación teleológica.⁽⁵⁾

Sin embargo, una cosa es *"añadir nuevas formas de afectación a los bienes jurídicamente protegidos de la Parte especial, creando delitos que respondan a la evolución del tema a través del tiempo y otra, absolutamente distinta, añadir un nuevo título para otorgar protección penal a un bien jurídico diferente"*.⁽⁶⁾ Esta reflexión nos conduce a decir que la ley 26683 crea un nuevo Título dentro del Código Penal que tutela bienes jurídicos distintos, que antes no eran alcanzados por la metodología sistemática que aquel tenía.

El orden económico tiene su origen en la Constitución Nacional, pues es el Estado quien debe estructurar y promover un "orden económico justo", que haga posible una distribución equitativa de la riqueza y de los bienes de producción y de consumo⁽²⁾. Ahora, si se pretende introducir al sistema económico de activos bienes obtenidos por medio de un delito, el Estado, a través de la norma penal, debe preservar y proteger el bien jurídico, siendo este el propósito buscado por el legislador al incluir en el Código Penal el Título XIII: "Delitos contra el orden económico y financiero".

De tal modo, si tomamos en cuenta los alcances de la protección que el legislador ha pretendido dar a los bienes jurídicos con la incorporación del Título XIII al Código Penal, nos encontramos con quienes señalan que estamos ante "un delito uniofensivo, en tanto otros lo catalogan como pluriofensivo -posición adoptada por la L. 26683-. Respecto de esta última posición hay quienes señalan que la víctima es la comunidad en lo que atañe a los bienes colectivos que se predicen afectados por el lavado (orden económico y financiero, administración de justicia) y, eventualmente, el titular del bien lesionado por el delito precedente, si se entiende que el lavado también profundiza la lesión de ese bien jurídico"⁽⁸⁾.

Simaz⁽⁹⁾ efectúa un meduloso análisis de la cuestión, deteniéndose en el estudio de las diversas posturas vigentes. Así, están quienes toman en cuenta "el delito previo" de la realización de la conducta de lavado de activos, lo que implica necesariamente acudir a la comisión de uno que origina la riqueza o ganancia ilícita, por lo cual el bien jurídico aquí estaría compartido entre ambas conductas, lo que resulta difícil de sustentar, ya que es "absurdo sostener que el bien jurídico en el delito estudiado sería la vida porque un individuo comete alguna de las conductas prevista en el artículo 303 del Código Penal, a sabiendas que dichos bienes son procedentes de la comisión de una muerte violenta que provocó un individuo con el fin de obtener ilícitamente una fortuna", lo que conlleva descartar esta tesis.

Por otro lado, analiza el citado autor, si lo que protege es la "administración de justicia", "no puede soslayarse la opinión de la CSJN, bajo la vigencia de la legislación anterior, al sostener que el lavado de activos ha sido legislado como una forma especial de encubrimiento", postura que también debe descartarse, ya que "la escisión del lavado de activos del capítulo de encubrimiento le ha restado adeptos a esta tesis"; por último, si se parte de que el lavado de activo es "pluriofensivo" -si bien afecta mediatamente la administración de justicia y en ciertos casos la libertad de competencia-, "el bien jurídico que tuvo en miras el legislador actual ha sido primordialmente el orden económico financiero", lo que ha quedado plasmado en la norma vigente.

En el caso que nos ocupa, como adelantáramos, la figura se encuentra sistemáticamente ubicada en el Título XIII del Código Penal bajo el nombre de "Delitos contra el orden económico y financiero", por lo cual podemos decir que, de manera genérica, se regula "el funcionamiento del mercado económico y financiero del Estado en tanto ciertas conductas pueden llegar a afectarlo, alterando, de ese modo, el libre juego del mercado de capitales interno o provocando un desequilibrio en el marco de las regulaciones que el gobierno argentino haya impuesto para este orden de situaciones". Dicho concepto "importa la consideración del funcionamiento y la articulación de los distintos componentes de la actividad económica, entendido el sistema económico como la combinación de las tres estructuras de producción, distribución y consumo de bienes y servicios"⁽¹⁰⁾.

En referencia al orden económico, Baigún -citado por Riquert- entiende que "es un bien jurídico integrado por tres unidades: producción, distribución y consumo de bienes y servicios, más la permanente intervención del Estado, apartándose de la doctrina mayoritaria que pretende distinguir entre un sentido amplio y otro restringido de orden económico"⁽¹¹⁾.

Así, se dice que entre los potenciales efectos lesivos sobre el orden económico están "la afectación de la libre competencia, la distorsión en la asignación de recursos, el incremento del riesgo de inestabilidad macroeconómica, la erosión del sistema de precios, la posible reducción del crecimiento del país y la distorsión de la información de los agentes del mercado y su capacidad de toma de decisiones sobre una base precisa. Con relación al sistema financiero, que puede verse minada la liquidez y solvencia del sector por la volatilidad propia de los activos espurios, además de que su inserción puede comprometer la administración del tipo de cambio y la tasa de interés, así como horadar la reputación de las entidades financieras"⁽¹²⁾.

En definitiva, comenta Tazza: "El blanqueo de los capitales producto de hechos delictivos se caracteriza por ser una actividad criminal muy compleja, que se vale de un inagotable catálogo de técnicas o procedimientos en continua transformación y perfeccionamiento"⁽¹³⁾.

Por su parte, Trovato explica que si quien realiza la conducta "debe atentar contra el bien jurídico 'orden económico', es manifiesto que no todos los ingresos al sistema económico de activos obtenidos por medio de un delito son idóneos para atentar contra el bien jurídico protegido. Más aún: si efectivamente el bien jurídico debe cumplir alguna función para delimitar las conductas punibles de aquellas que no lo son, entonces en cada caso concreto habrá que determinar, por medio de expertos en economía, en qué medida el hecho investigado ha influido negativamente en el orden económico (economía nacional, libre competencia o, más difícil aún, la credibilidad del sistema). Esta afectación es bien difícil que se dé en la mayor parte de los hechos que llegan a conocimiento de los tribunales (si algo faltaba en nuestra legislación era que el legislador eliminase el monto mínimo por debajo del cual la conducta no era delictiva: el ingreso al mercado de diez pesos provenientes de un hurto, podría constituir, según la idea de nuestros legisladores, lavado de dinero!"⁽¹⁴⁾.

La dificultad a la que se enfrentan los partidarios de la protección del orden socioeconómico, continúa Trovato, es que "con el castigo del blanqueo se busca proteger bienes supraindividuales lo que lleva a la siguiente disyuntiva: o se reduce el castigo a aquellas escasísimas conductas que suponen una verdadera afectación del interés protegido, o bien se pasa a concebir el blanqueo como un delito de acumulación, en cuyo caso el bien jurídico supuestamente protegido tiene una nula capacidad para delimitar el ámbito de lo que merece o necesita ser castigado. La primera opción lo torna inaplicable y la segunda lo lleva a castigar toda conducta formalmente subsumible en el tipo de blanqueo, incluidas las más insignificantes y, por supuesto, los negocios estándar", pero "si para poder hablar de protección del orden económico debemos recurrir a la licitud de los bienes que circulan en el mercado, entonces habría resultado mucho más razonable mantener el lavado dentro de los delitos que protegen a la correcta administración de justicia que modificar el bien jurídico protegido, e incluirlo dentro de uno cuya lesión rara vez habrá de darse en el caso concreto y que, al menos indirectamente, debe hacer referencia a la licitud de los bienes, es decir, a una conducta de encubrimiento"⁽¹⁵⁾.

Sin embargo, anota Riquert -con acierto, a nuestro entender- que en cuanto "a la objeción atinente a la escasa capacidad del bien jurídico macrosocial en concreto para delimitar las conductas punibles, de lo que se deduciría la necesidad de que expertos en economía determinaran la capacidad de la conducta concreta para afectar el 'orden económico', creo que en definitiva el problema no sería tal, a partir de la decisión del propio legislador de fijar un indicador de cuantía (condición objetiva de punibilidad) que cumple precisamente la función de establecer cuándo nace el interés penal. A este monto puede llegarse en un solo acto o varios relacionados. De no alcanzarse, la subsunción se desplazaría hacia la figura de la receptación dolosa de cosas provenientes del delito"⁽¹⁶⁾.

Destacada jurisprudencia también ha dejado sentado su criterio. Así, la Cámara Federal de Casación ha dicho: "La ley 26683 no derogó el delito de lavado de activos que regía al momento de la presunta comisión de los hechos endilgados al imputado, sino que modificó su ubicación sistemática dentro del Código Penal y el bien jurídico tutelado. El cambio efectuado por el legislador respecto de qué bien jurídico protege la norma penal no implicó una creación de un nuevo tipo penal por cuanto la conducta

prohibida continuó siendo la misma, es decir, tal como expuso el fiscal ante esta instancia, 'dar apariencia lícita a bienes o efectos procedentes de un ilícito anterior en el que no se participa' y que "las modificaciones estructurales y sistemáticas realizadas por el legislador al momento de la sanción de la ley 26683 responden a cuestiones de política criminal" ("Brito" - CFed. Casación Penal - Sala II - 12/2/2016).

En virtud de lo analizado, queda descartada toda discusión en cuanto a que el bien jurídico tutelado por la norma bajo análisis es el orden económico y financiero del Estado, por lo cual podemos concluir que el lavado es un delito pluriofensivo.⁽¹⁷⁾

Para determinar la afectación que determinada conducta ha producido en el bien jurídico en cuestión, deberá indagarse -inexorablemente- sobre el origen de los fondos de los autores materiales del delito, que actúa como precedente, pues debe considerarse que dicho orden económico y la salud financiera del Estado resultan afectados primordialmente por maniobras de blanqueo de capitales.

1.2. Delito de lavado de dinero (propiamente dicho)

La figura básica del delito en cuestión, contemplada en el inciso 1), establece: "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".

Explica la doctrina que con ella se mantiene la estructura original "que sigue concibiéndose como un delito común (no requiere ninguna calidad especial en el autor). No obstante, presenta algunas modificaciones entre las que lo central lo constituyó que se quitara, al referirse al delito precedente (o subyacente, fuente o determinante, según otros usos habituales), la restricción de que el agente no hubiera participado en aquel, de tal suerte que no habría restricciones para punir el 'autolavado', que vendría a ser el reciclado de activos producto de la comisión del propio delito"⁽¹⁸⁾. Veamos.

La acción típica consiste en introducir o poner en circulación en el mercado bienes provenientes de un ilícito penal mediante la realización de una operación de "camuflaje" (maquillaje, al decir de Trovato) para darles apariencia de un origen lícito.

Puede ser cometido a través de cualquiera de las acciones reseñadas en la norma, "aunque sea una sola de ellas, pero en la medida en que se dieran las circunstancias apuntadas anteriormente", es decir que "el legislador argentino ha procedido a crear un tipo complejo alternativo constituido por varias conductas consideradas delictivas, siempre que las mismas tuvieran como consecuencia posible que los bienes originarios o los sucedáneos de estos adquieran la apariencia de un origen lícito".⁽¹⁹⁾

También se ha dicho que "se trata de un delito de resultado cortado en el que al legislador le basta con la realización de las conductas previstas en el tipo, convertir, transferir, administrar, vender, gravar, disimular o poner en circulación en el mercado bienes provenientes de un delito, sin que sea necesario que los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito, solo se exige 'la consecuencia posible' de que ello ocurra".⁽²⁰⁾

Por otro lado, explica Córdoba que "en la redacción anterior no había duda de que 'aplicar' era el género común del cual las acciones enumeradas eran especies ejemplificativas", por cuanto no caben dudas de que "vender, gravar, convertir, transmitir y administrar son todas formas de aplicar una suma de dinero o un bien. Pero ninguna de ellas implica necesariamente la introducción en el mercado del dinero o de los bienes objeto de la venta, la conversión, la transmisión, etc., y mucho menos lo implica la acción de 'disimular'".⁽²¹⁾

En cuanto a la consumación, explica Simaz: "Aun cuando deba rechazarse la idea de que el lavado de activos es un delito permanente, no debe perderse de vista que en muchas ocasiones constituye un proceso que no permite la desvinculación de los bienes de su primigenio origen ilícito, a pesar de que el capital sufra sucesivos lavados. Ello porque el delito se consuma en forma instantánea creando una situación antijurídica que se mantiene en el tiempo. De este modo se engloba el blanqueo en la categoría de delitos de Estado. Lo que no empece a que sucesivos lavados de los mismos bienes den origen a otros tantos delitos de blanqueo, pues siempre que existe una unidad de contexto y propósito consideraremos que estamos ante una única conducta".⁽²²⁾

El sujeto activo -conforme la última reforma, adecuada a las exigencias del GAFI⁽²³⁾- puede ser cualquier persona, lo cual está fuera de toda discusión. En cuanto al sujeto pasivo "es la sociedad o el Estado en cuanto se afecta su orden económico por la introducción en su circuito financiero de bienes o dineros procedentes de actividades delictivas, lo que implica negar toda eficacia al consentimiento".⁽²⁴⁾

En referencia al elemento subjetivo, para algunos estamos ante un delito doloso de resultado de peligro concreto⁽²⁵⁾. Por otro lado, comenta Tazza que en el delito de lavado de activos "se encuentra implícito el elemento subjetivo del tipo que reclama la concreta intención por parte del autor de realizar una operación con esos bienes provenientes de un ilícito, para aparentar luego, con aquella negociación, un carácter legítimo del bien obtenido, conseguido o transformado, o aquel que se consigue con el dinero obtenido, permitiéndose así 'licuar' los rastros u objetos del delito anteriormente perpetrado", por lo cual "será necesario acreditar esta intencionalidad subjetiva por parte del autor de esta comisión delictiva", por ello, tal como está estructurado en nuestra legislación, "basta 'la consecuencia posible' de que tales bienes adquieran apariencia de lícitos a través de las operaciones así realizadas, y siempre y cuando no supere el valor de trescientos mil pesos allí establecido".⁽²⁶⁾

Por ende, para el citado autor, la comisión de este delito se satisface con el llamado "dolo eventual"; sin embargo, opina -con acierto, a nuestro entender- que lo más atinado hubiere sido que el tipo penal quede configurado únicamente a través del denominado dolo directo, es decir, "con conocimiento de que tales beneficios o ganancias provienen necesariamente de actividades delictivas, y la voluntad de hacerlos confundir o de realizar las operaciones con la exclusiva finalidad de darle una apariencia lícita".⁽²⁷⁾

Para Trovato, también es suficiente con que el autor del delito de lavado tenga dolo eventual. Explica que si se usa la fórmula "con el fin de..." o 'para', se exige dolo directo. En muchos casos al autor de lavado le resultará indiferente si la operación le servirá al delincuente para darle a sus bienes apariencia lícita, por tanto, en este sentido no actuaría con 'dolo directo de primer grado' ('con intención'); pero sí sabrá que puede ser que, como consecuencia de la operación, los bienes ilícitos adquieran un carácter aparentemente puro. Sin embargo, para la tipicidad basta con que el autor sea consciente de que, como consecuencia de la operación que realiza, puede transmitírsele a los bienes de origen delictivo una apariencia lícita (es irrelevante que esta sea precisamente su intención). En esta medida, entonces, basta con el mero dolo eventual, en tanto los datos a partir de los cuales el autor extrae la convicción de la posibilidad sean serios".⁽²⁸⁾

Por su parte, Córdoba considera que el tipo subjetivo no requiere ningún especial elemento subjetivo distinto del dolo.⁽²⁹⁾

Finalmente, en cuanto al objeto material del delito, comenta Simaz que "la noción de bienes como elemento normativo del tipo debe entenderse con amplitud; en la dirección señalada en el artículo 1, letra q), de la Convención de Viena de 1988 en cuanto

dicta que se entienden por tales 'los activos de cualquier tipo, corporales o incorporeales, muebles o raíces, tangibles o intangibles, y los documentos o instrumentos legales que acrediten la propiedad u otros derechos sobre activos'".(30)

También es cuestionada la modalidad comisiva consistente en poner "de cualquier otro modo en circulación en el mercado", lo cual conlleva a pensar que "cualquier ilícito penal que hubiese generado una utilidad superior a trescientos mil pesos pondrá a sus autores, merced al mentado 'autolavado' en la siguiente situación: utilizar el dinero para solventar gastos comunes, aunque fuere en pequeñas cantidades y para solventar necesidades básicas de su grupo familiar, habilitaría un concurso material con el delito previo, puesto que al ingresar en la caja de cualquier comercio adquirirá 'la apariencia de un origen lícito' y el monto admite su configuración 'por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí'. Y como el tipo doloso se satisface con cualquiera de las diferentes especies, ya que no se requiere dolo directo, estamos frente a un disparate mayúsculo".(31)

Además, la norma precisa que los bienes deben provenir 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", es decir, lo que "constituye el núcleo de lo prohibido es la realización de una operación en la que se apliquen dinero o bienes provenientes de un delito", por lo cual la acción "debe recaer sobre un determinado objeto. Al decir 'los bienes originarios o los subrogantes' el texto da a entender que es indiferente que la operación de lavado recaiga sobre la cosa directamente derivada del delito o sobre los bienes que hubieran entrado en el patrimonio en el lugar de la cosa originaria. Al mismo tiempo, también es indiferente que la operación de lavado permita al inversor llevarse la misma cosa que él 'pone a lavar' u otra que la subroga, etc. (ejemplo, una operación de cambio de una moneda a otra)".(32)

La norma establece lo que a nuestro entender es una condición objetiva de punibilidad(33), al determinar que la conducta será típica siempre que el valor de los bienes objeto del delito(34) supere la suma de \$ 300.000, sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí.

Ahora bien, si el valor de los bienes no superare la suma indicada en el inciso 1), el autor será reprimido con una pena menor (prisión de seis meses a tres años). Este delito, contemplado en el inciso 4) de la norma en comentario, es denominado por la doctrina "lavado menor", habiendo sido objeto de críticas, pues se considera que "no solo amplía la incriminación más allá de lo que es político-criminalmente necesario y conveniente, sino que además revive dificultades serias en torno a la delimitación de la acción y el objeto del delito que el criterio del monto mínimo había conjurado".(35)

Ello da la pauta de que cualquier conducta tipificada en el lavado de activos será típica y estará penada, lo cual debería ser objeto de reforma, pues es producto de una deficiente técnica legislativa.

Así lo afirma Trovato al manifestar que "el artículo 303 en su actual redacción establece en el inciso 1) un monto mínimo de \$ 300.000. Sin embargo, el inciso 4) determina que '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', lo cual, en definitiva, equivale a sostener que toda operación, cualquiera sea su monto, podría subsumirse en el tipo de lavado de dinero. De este modo, se elimina el monto mínimo y, según mi interpretación, el inciso 1) del artículo 303 vendría a ser simplemente la figura agravada del delito en análisis".(36)

1.3. Agravantes

El inciso 2) de la norma bajo estudio establece una serie de agravantes que aumentan la pena prevista en el inciso 1) en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo, cuando: a) 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 y b) el autor fuera funcionario público que hubiera cometido el hecho en ejercicio u ocasión de sus funciones, caso en el que además sufrirá la pena de inhabilitación, pena en la cual también incurrirá el que hubiere actuado en ejercicio de una profesión u oficio que requirieran habilitación especial.

En cuanto a la habitualidad, está pensada para aquella persona que comete este delito como una forma habitual de sustento económico "no se trata de un tipo criminológico de receptor, cazador furtivo o usurero, sino de que la comisión profesional o habitual de esos delitos, con independencia de la persona del autor, es mucho más dañosa socialmente que el hecho aislado y ocasional y, por eso, precisa de una pena superior".(37)

El fundamento del agravante está dado por el mayor contenido de injusto ante la reiteración de conductas o porque "el autor del ilícito es un verdadero profesional dedicado a esta clase de conductas. Es por esto último que entendemos que se trata de una circunstancia personal debido a la calidad del autor y por tanto no se comunica a los partícipes de tal ilícito. Por ende, el agravante solo funciona y se aplica al autor que obra de este modo y de ninguna manera a los otros intervinientes en el delito".(38)

Si por habitualidad entendemos la comisión regular, reiterada o constante de la conducta, implicaría que una sola conducta no resultaría ajustada al agravante, sin embargo, conforme destacada doctrina, podemos decir que "cuando en un tipo penal se requiere la habitualidad, ya sea en su forma básica o como circunstancia agravatoria, la norma está erigiendo únicamente un elemento anímico propio del autor, independientemente de la acreditación objetiva de una eventual reiteración de conductas. En efecto, un solo hecho ilícito puede implicar la presencia de este requisito en la medida en que con la conducta desplegada se pueda afirmar que el autor se disponía anímicamente a actuar con aquella permanencia que reclama el tipo penal"(39), máxime si tenemos en cuenta el fin de la norma y el bien jurídico que tutela.

Otro agravante es ser miembro de una asociación o banda destinada a cometer lavado de dinero -con habitualidad-; debe tratarse del "autor" y no de un partícipe del delito, no obstante ello, explica Tazza, "si el autor es miembro de una organización o banda, en realidad no es un autor sino coautor del hecho delictivo juntamente con el resto de los integrantes de la banda o la asociación. En concreto, serán todos los integrantes de la asociación o banda los que merezcan la agravación y no uno solo, ya que ello sería incompatible con el mismo concepto de 'asociación' o 'banda', en donde existe una multiplicidad de autores (coautores)".(40)

Finalmente, la restante agravante está conformada por la actuación de un funcionario público, en ocasión de sus funciones, no siendo aplicable "al funcionario público partícipe del delito o si ha sido su instigador. El fundamento de la agravación estaría dado por la calidad o el cumplimiento de un rol funcional por parte del autor. En efecto, se supone que si ha usado de su función para facilitar la comisión delictiva en tal caso, existe un mayor contenido de injusto que amerita la más severa imposición penal".(41)

1.4. Receptación intermedia

El inciso 3) del referido artículo 303 del Código de fondo tipifica el denominado delito de receptación intermedia(42), reprimiendo a aquel 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", lo que resulta una coherencia legislativa con la figura de base.

Se trata de una tipificación en línea con lo que propone el artículo 6.1 de la Convención de Palermo.(43)

También estamos ante un tipo penal de *autor* indistinto, podría *"incluso ser alguien que hubiera participado en el delito precedente"*⁽⁴⁴⁾. La acción típica es una sola: "recibir", admitiendo cualquier clase de dolo.

La receptación intermedia es, en definitiva, *"un modo satisfactorio de atender el requerimiento, contenido en las convenciones internacionales sobre la materia, de contemplar también una variante típica referida a la adquisición, posesión o utilización de bienes de origen ilícito"*.⁽⁴⁵⁾

D'Albora entiende que no resulta sencillo *"discernir los casos en los que corresponda invocar este tipo atenuado de los de tentativa de la figura básica, con la sustancial diferencia que corresponde a las escalas penales en cada supuesto"*.⁽⁴⁶⁾

1.5. Autolavado de activos

La reforma al artículo en comentario introdujo una importante modificación, no menos cuestionada. En esta nueva fórmula se adopta la de bienes *provenientes de un ilícito penal*, desapareciendo la referencia a que el sujeto no hubiera participado del delito subyacente, por lo cual *"de forma implícita da lugar a la posibilidad de que el autolavado sea también punible"*.⁽⁴⁷⁾

Autores como Tazza consideran que el "autolavado" es una modalidad propia de lavado de activos *"por parte de quien ha intervenido previamente en la ilicitud subyacente"*.⁽⁴⁸⁾

Es decir, *"no solo cometerá delito de blanqueo de capitales aquel que siendo ajeno a la comisión delictiva anterior realice alguna de las conductas típicas para dar legitimidad a los bienes procedentes de un delito cualquiera, sino ahora también quien, habiendo intervenido de cualquier modo en el delito previo (como autor o partícipe), proceda de igual modo"*.⁽⁴⁹⁾

Si se considera que no es punible como "acto posterior copenado", podrá serlo autónomamente, ya que aquí se está afectando gravemente el orden económico y financiero. Todo en concordancia con los estándares y compromisos internacionales asumidos por nuestro País. Así lo entiende calificada doctrina, ya que al suprimirse (mediante L. 26683) *"la cláusula de 'no participación en el delito anterior' en la formulación legal del nuevo artículo 303 del Código Penal ha transformado por ello el autolavado en una conducta típica más no necesariamente punible"*, y a causa de esa modificación, *"la punibilidad del autolavado ha quedado nuevamente regida por las reglas del concurso aparente referentes al 'acto posterior copenado'"*; en función de ello, *"el autolavado no podrá ser considerado 'acto posterior copenado' y será entonces (autónomamente) punible solo en los siguientes casos: a) cuando represente una afectación especialmente grave al orden económico y financiero; b) cuando no pueda ser caracterizado como agotamiento del delito previo, y c) finalmente, cuando el autor, por el motivo que fuera, no fuese punible por su participación en el delito precedente"*.⁽⁵⁰⁾

En similar sentido, Tazza opina que *"se castiga de esta manera a quien ha intervenido anteriormente en un hecho delictivo por el cual obtuvo una ganancia ilícita, y luego se lo vuelve a sancionar por intentar dar a esa ganancia ilícita una apariencia de legalidad. Fundamentalmente son dos las objeciones que podrían formularse a tal respecto. En primer lugar, la que tiene que ver con la sanción de los actos posteriores copenados en la ilicitud principal. Vale decir, junto a la sanción de un hecho ilícito se castigan todos los actos que, con posterioridad a la consumación, lo único que hacen es agotar la conducta precedente"*; de esta manera, *"se estaría sancionando al autor dos veces por el mismo hecho, en contraposición a la garantía constitucional que impide el doble juzgamiento y la doble imposición penal por un mismo hecho delictivo. En segundo lugar, la objeción constitucional se enmarca dentro de la invalidez de amenazar con una nueva respuesta punitiva a quien trata de evitar ser descubierto en la previa comisión delictiva, o en usufructuar el producto del ilícito perpetrado, pues de tal modo se lo colocaría en una situación en la cual se lo estaría obligando a declarar contra sí mismo, ya que de lo contrario, cualquier operación con el producto obtenido por el acto delictivo previo implicaría una nueva actividad ilícita atrapada en esta norma penal. Siendo ello así, la garantía constitucional que prohíbe la autoincriminación procesal podría verse lesionada seriamente, y llevaría consecuencias nulificantes a una tipificación de esta naturaleza"*.⁽⁵¹⁾

Como vimos, el lavado de dinero ha pasado a ser un delito de autor indistinto, puede ser cometido por cualquiera, lo que nos permitirá afirmar que es posible el "autolavado" de activos, teniendo como precedente un delito tributario.⁽⁵²⁾

El problema con este tipo delictual trasunta por desentrañar si resulta posible aplicar una pena al autor del autolavado, ya que *"aun con la modificación incorporada por la ley 26683, sigue siendo no punible el lavado de dinero del hecho precedente efectuado por el autor. Y este hecho precedente tendrá, en casi todas las hipótesis imaginables, un contenido patrimonial para su autor. El utilizar ese dinero en el mercado de bienes de modo tal que parezca de origen lícito es un hecho copenado con la pena del hecho precedente. Si al autor se le aplicara pena por ambos hechos, se presentaría un problema constitucional, por violación a la garantía que prohíbe la imposición de más de una pena por un único hecho. Claro que con la actual redacción el autor no puede defenderse diciendo que él cometió el hecho precedente y que, por este, no fue condenado. El requisito de no haber participado en el hecho precedente ha desaparecido del tipo penal: la respuesta a la pregunta acerca de si el autor de autolavado es punible continúa siendo negativa"*.⁽⁵³⁾

Sin embargo, entendemos que, por un lado, el artículo 1 del Código Procesal Penal vigente en esta jurisdicción (y conforme los arts. 18, 75, inc. 22), CN; 8, CADH y 14, PIDCyP) establece que *"nadie puede ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho"*, siempre y cuando se vea afectada esa garantía y, por otro lado, debemos revisar el objeto procesal de la investigación, pues podemos estar ante actos independientes.

El *non bis in idem* define *"la garantía constitucional acogida en el precepto, que veda la persecución penal múltiple de una persona, contemporánea o sucesiva, por un mismo hecho ... Engloba, entonces, tanto la doble persecución como una ulterior condena por el mismo hecho, en tanto pueda decirse que el imputado fue ya juzgado por la conducta (hecho) que lo comprende, con prescindencia del resultado verificado"*.⁽⁵⁴⁾

En tal sentido, sabido es que en ambas hipótesis el "hecho" debe ser el mismo (*eadem res*), así como la identidad de la persona imputada (*eadem persona*), debiendo verificarse también la identidad de pretensión (*eadem causa petendi*), por lo cual habrá de evaluarse en cada caso concreto que se cumplan las tres identidades para hacer efectiva la garantía, de lo contrario, no encontramos obstáculo a la punición del autolavado.⁽⁵⁵⁾

La postura que propugnamos también encuentra arbotante en destacados autores que se muestran en contra de aquella idea que pregona *"que el lavado de dinero es una consecuencia natural o solo una continuación del delito previo, como sostienen quienes apoyan la doctrina de la 'conducta posterior doblemente sancionada', es incorrecta. El delito previo, como acto punible, no incluye otro hecho independiente y posterior de lavado (es decir, no incluye a la inversión e integración de activos criminales en un mercado determinado). El delito previo y el lavado de dinero constituyen actos y delitos independientes que pueden enjuiciarse y condenarse por separado. Así, contrariamente a la opinión de varios autores y parlamentos, el lavado de dinero no es un acto posterior y continuado al hecho previo, en el sentido de que el daño que causa se deriva solo del daño producido por el delito previo que generó el dinero involucrado"*.⁽⁵⁶⁾ Por ello, el legislador pretendió que sea un delito autónomo, en una clara decisión de política criminal en cumplimiento de estándares internacionales.⁽⁵⁷⁾

En tal sentido, no se observa una misma afectación de los bienes jurídicos y, además, ambas conductas (evadir y lavar) son diferenciables e independientes. Comenta Riquert que *"el privilegio que la ley confiere para el caso de autoencubrimiento tiene directa vinculación (más que con el principio de non bis in idem) con la garantía que preserva el derecho a no autoincriminarse y tampoco por esta vía se aprecian objeciones, pues quien posee dinero producto de la evasión tributaria no está obligado a lavarlo para no autoincriminarse, puede perfectamente realizar cualquiera de las conductas previstas en el artículo 277 del Código Penal, sin que por las mismas pueda ser inculcado (son básicamente correspondientes a la etapa de prelavado o mero ocultamiento de activos), pero si realiza las conductas previstas en el artículo 303 de la legislación sustantiva, será punible juntamente con el delito de lavado de activos"*.⁽⁵⁸⁾

II - LOS DELITOS ANTECEDENTES

A diferencia de otras legislaciones, la ley argentina no delimita los delitos antecedentes, es decir que cualquier delito previo alcanza, por lo cual que el bien provenga de un delito significa que *"a) constituya el bien objeto del delito anterior, lo que ocurriría en el caso de un robo, un hurto o una defraudación, o b) constituya el beneficio económico producto de un delito, como por ejemplo, el pago por haber cometido un homicidio por precio o promesa, el cobro por la venta de drogas, el producto de una extorsión"*.⁽⁵⁹⁾

Se ha consagrado así *"un sistema de numerus apertus, cuya única limitación es que los bienes sobre los que recaen las conductas típicas provengan de un ilícito penal. De modo tal que los ilícitos administrativos, civiles o comerciales no resultan idóneos para poder cometer el delito"*.⁽⁶⁰⁾, razonamiento que resulta a todas luces acertado.

Por otro lado, cabe tener en cuenta que los bienes susceptibles de ser objeto de este delito no son solo los que derivan directamente del ilícito (originario), sino también los bienes que proceden mediatamente de él, es decir, aquellos que entran en el patrimonio en lugar del bien originario (subrogantes) o, a consecuencia de él (ganancias, como las que se obtienen de los intereses de los préstamos).⁽⁶¹⁾

Como consecuencia de ello, el hecho punible precedente, del cual se obtienen ganancias ilícitas, y que son requisito indispensable para que se perpetre el delito de lavado de dinero, puede ser cualquier tipo delictivo que involucre una ganancia ilegal.

La Convención de Palermo del año 2000 establece que el conocimiento, la intención o la finalidad que se requieren como elemento de los delitos tipificados podrán inferirse de circunstancias fácticas objetivas.

Además, entendemos que el tipo penal bajo estudio no requiere la condena previa por el delito del que proceden los de origen ilícito.

Al estar ante conductas -o una serie de actos- que tienen como objetivo disimular un posible origen delictivo -o procedencia ilícita- de ganancias obtenidas por la comisión de uno o más hechos delictivos antecedentes, intentando transformar, es decir, "lavar" la naturaleza ilegal del provecho material que se ha obtenido de aquel delito, bastará con que se haya demostrado en la causa donde se ventila el lavado de activos que el primer hecho era típico y antijurídico.

De tal modo, jurisprudencialmente, se ha dicho: *"El grado de certeza con el que debe probarse la existencia del delito subyacente ha suscitado controversias, pero la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias admiten que no es necesario que el delito antecedente resulte acreditado por una sentencia judicial firme tanto en su configuración típicamente antijurídica como en la autoría responsable del acusado. Basta que se haya demostrado en la causa donde se ventila el lavado de activos que el primer hecho era típico y antijurídico (cfr. en el mismo sentido, causa n° 6754 de la Sala I de esta Cámara, 'Orentrajch, Pedro y otro s/rec. de casación', rta. el 21/3/2006)"* (CFed. Casación Penal - Sala 4 - 10/10/2019, Reg. 2039/19.4, voto del doctor Hornos).

También acompaña esta postura el derecho comparado. Así, tenemos presente lo dicho por el Tribunal Supremo español en cuanto a que *"la actividad delictiva previa no requiere la condena del delito antecedente. Lo que se exige es que del resultado de hechos probados se despliegue una conducta que sea considerada como 'actividad delictiva', no solamente ilícita, ya que la ilicitud civil no da lugar a este delito"* (sent. 444/2018 - 9/10/2018).

Sin embargo, destacados autores como Rebollo Vargas, por el contrario, consideran que la existencia de meros indicios de que los bienes a lavar tienen su origen en un delito enfrenta serios reparos constitucionales, por lo cual el delito precedente debe estar probado en un proceso penal, debiendo además acreditarse la conexión entre el ilícito previo y los activos a los cuales se les pretende dar apariencia lícita.⁽⁶²⁾

III - ¿ES POSIBLE QUE UN ILÍCITO TRIBUTARIO SEA DELITO PRECEDENTE DEL LAVADO DE ACTIVOS?

No nos detendremos en el análisis del delito de evasión tributaria, ya que lo hemos abordado en anteriores oportunidades⁽⁶³⁾, sin embargo, a los fines de las conclusiones de la hipótesis propuesta, sí repararemos en el análisis del bien jurídico tutelado.

Así, la ley penal tributaria, en una concepción general, tutela la seguridad estatal del sistema económico, financiero y social *"mediante la protección del adecuado ejercicio de la facultad de fiscalización y percepción de los tributos fiscales, aportes y contribuciones previsionales por parte de los organismos de recaudación, tendientes a la defensa del orden público económico"*.⁽⁶⁴⁾

Es decir, protege la hacienda pública y el régimen de la seguridad social -cuyo titular es el Estado-, cuestión que fue respetada por el legislador al sancionar la ley 27430 (BO: 29/12/2017) que derogó la ley 24769.

La primera, es decir, la hacienda pública como tal, *"debe ser considerada desde una perspectiva objetiva en su faz dinámica, o sea, como actividad financiera del Estado, entendiendo por tal el proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público"*.⁽⁶⁵⁾

Dice Damarco -en referencia a la L. 24769-: *"Se trata de una ley con una clara metodología y que ha tratado de superar todos los inconvenientes que la imprecisión en la definición de los tipos penales traía la ley 23771. La protección de la hacienda pública no solo deriva de su antecedente inmediato, sino de la lectura de los seis primeros artículos. Los artículos 1 y 2 que describen la evasión simple y agravada protegen el bien jurídico a través de la protección de los recursos. En cambio, el 3, al describir el delito de aprovechamiento indebido de subsidios lo protege por el lado de los gastos. El 4, que sanciona como delito de peligro la 'obtención fraudulenta de beneficios fiscales' trata de proteger la 'hacienda pública' en su integridad porque el concepto de 'beneficio fiscal' en dicha norma no solo comprende los 'beneficios fiscales' enumerados en el artículo 2, inciso c), sino también los*

subsídios mencionados en el artículo 3 de la ley. Por último, el artículo 6, que define el delito de apropiación indebida, lo protege por el lado de los recursos al sancionar al agente de retención o percepción que habiendo retenido o percibido los tributos los conservan en su poder después de transcurridos diez días hábiles administrativos posteriores al vencimiento del término para ingresar las sumas de dinero percibidas o retenidas”.⁽⁶⁶⁾

La hacienda pública nacional no debe entenderse -argumenta Riquert- como “un conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales”.(67)

Por otro lado, se ha dicho que la evasión tiene rasgos de desobediencia, porque es la expresión de la afectación inmediata, también tutela una afectación al patrimonio del Estado que no puede definirse solo numéricamente, sino también concibiendo el derecho al crédito que el obligado que evade afecta, es decir, afectación mediata. Por ello, esta tesis concibe que esta figura afecta a un bien jurídico supraindividual, lo que permite explicar una especie de “pluriofensividad”, ya que se parte de considerar, por un lado, que “*existe una inmediata afectación a una función estatal de percepción, verificación, control, etc., que es la que primero se ve conmovida por la infracción del deber específico extrapenal...*”, pero “*al mismo tiempo, y de modo mediato, existe una afectación al patrimonio del Estado entendido de modo dinámico*”, por lo cual se concluye que “*el delito de evasión fiscal protege, bajo la estructura de los delitos supraindividuales, una constelación de bienes jurídicos enorme. Dependerá de cada caso establecer, entonces, qué función concreta se afecta, de qué modo y si el Fisco está configurado normativamente para repeler ciertos comportamientos, así como si en el caso concreto hay una afectación patrimonial relevante*”.(68)

En principio, el bien jurídico “*inmediata y directamente protegido por el régimen penal tributario es la hacienda pública, en un sentido dinámico, esto es la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y a realizar el gasto público; es decir, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado. De esta manera, se pone en evidencia la diferencia entre un mero interés de proteger la propiedad estatal y la consideración de la hacienda pública bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de los beneficios para amplios sectores de la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y de aportes constante, al cual hay que procurar proteger de conductas delictivas tributarias*”.(69)

De tal modo, las normas fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación, ya que exceden el mero propósito de mantener la renta fiscal, y se inscriben en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el cual la sujeción de los particulares a las normas tuteladas penalmente constituye el núcleo sobre el cual gira todo el sistema económico y de la circulación de bienes (CSJN - Fallos: 314:1376; 320:1962).

Ahora bien, como vimos, en nuestro país, cualquier delito del Código Penal -o sus leyes complementarias- puede calificar como precedente del lavado de activos. La ley penal tributaria se encuentra bajo esa órbita de análisis.

Dicho ello, podemos afirmar que producida la defraudación tributaria, puede constituirse en antecedente de una conducta de lavado de dinero, ya que el dinero “negro” no tributado es tan “sucio” como el que proviene de cualquier otra actividad ilícita.

Sin embargo, también debemos mencionar que no son pocas las revertas doctrinarias que ha generado la cuestión atinente a si el producto del delito tributario puede ser, en todos los casos, objeto material del lavado de activos, por lo cual habrá que analizar o considerarse si el ilícito tributario “produce bienes”, lo que en doctrina se ha dado en llamar “la cuota tributaria”, como objeto material del delito.”⁽⁷⁰⁾

En tal sentido, coincidimos con aquella postura que sostiene que “*la defraudación tributaria, como cualquier otro delito que dé lugar a ganancias ilícitas, puede valer como hecho previo del delito de lavado de dinero de activos*”, pues “*si bien el dinero pudo haber tenido un origen lícito por ser producto de una actividad legal, cuando el sujeto activo decidió erosionar indebidamente su tributación, valiéndose para ello 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 resultado de la comisión de un delito*”.(71)

Por su parte, Riquert y Simaz⁽⁷²⁾, al analizar las dificultades estructurales para la persecución de la criminalidad económica compleja y la gravedad de las consecuencias que para el conjunto social acarrea este tipo de delitos, coinciden en que es posible “*que el delito de evasión fiscal sea fuente precedente del delito de lavado de activos, no solo porque nuestra legislación no contiene ninguna limitación de los delitos precedentes, sino también porque resulta irrelevante que el sujeto activo se apropie indebidamente del tributo o que mantenga en su patrimonio una ganancia sobre la que debía tributar; pues, desde el momento en que el sujeto activo comete la evasión, el dinero que debió ingresar al erario público permanece en su patrimonio ilícitamente. En cualquier caso, resultan ser bienes provenientes de un ilícito penal*” y, consecuentemente, no advierten los autores “*afectación al principio de ‘ne bis in idem’, ni tampoco a la garantía a no autoincriminarse, cuando se castiga a un mismo sujeto activo por los delitos de evasión tributaria o previsional y de lavado de activos o blanqueo de capitales*”.(73)

En una postura contraria, Vicente O. Díaz graficaba que nuestro legislador declama un apego y respeto absoluto a las autoridades mundiales, y que “*no es tan absoluto que el tributario sea el delito previo que regula la penalización del lavado de dinero*”.(74)

De tal modo, si bien “*el producido del delito tipificado por la ley 24769 constituye un enriquecimiento injusto del contribuyente obtenido con el producido a través del ahorro fraudulento de los impuestos evadidos, pero ese dinero no puede identificarse con la tipificación penal de la ley 25246, dinero procedente de un delito grave como tal, atendiendo que el fraude fiscal es siempre la ocultación de una deuda y no el ingreso al patrimonio de bienes fuera del sistema*”, concluyendo que “*solo será delito previo los referidos a los delitos de comercio ilícito, lo cual desde ya desaloja por sí, ante lo consignado ut supra al delito tributario*”.(75)

En similar postura, Virgolini y Silvestroni explican que “*si se verifica la evasión previa y la inserción posterior de los bienes en el mercado, se presenta la paradoja de que la conducta que ‘corrige’ el daño causado al bien jurídico (patrimonio estatal) es considerada delictiva y, por ende, desmotivada por la norma antepuesta al tipo de lavado. La contradicción es clara: por un lado, es delito evadir, o sea, no pagar impuestos mediante la acción de sustraerse ardidosamente del control estatal y por otro es delito subsanar el daño causado, aunque sea indirecta o informalmente mediante la introducción de los bienes en el mercado formal*”.(76)

Ahora bien, podemos decir, entonces, que la diferenciación que ha hecho la doctrina entre dinero “negro” y “sucio” no es más que una manera de distinguir entre aquel dinero que se mantuvo en el patrimonio como producto de algún ilícito tributario y aquel que proviene de cualquier otra actividad criminal. En función de ello, resultará decisivo “*establecer qué fines, de los perseguidos con la incriminación del lavado, son legítimos, y cuáles no lo son*”.(77)

En el primer caso, dado que se ha dejado de ingresar lo debido, el sujeto activo mantuvo el dinero en su patrimonio sin pagar impuesto alguno. Lo cierto es que el dinero negro no tributado es tan sucio como el que proviene de cualquier otra actividad ilícita. Ello, más allá de que no haya ingresado en forma efectiva al Estado, pues lo que se ajustaba a derecho y, en definitiva, lo que correspondía era que se encuentre dentro del patrimonio del Estado y no en el patrimonio del defraudador, máxime si ese

dinero le generó ganancias, o si lo que debió de haber sido ingresado a las arcas fiscales fue utilizado en provecho o beneficio del evasor.

Es decir que, en tanto ese dinero pudo haber tenido un origen lícito por ser producto de una actividad legal, cuando los sujetos activos decidieron erosionar indebidamente su tributación, valiéndose para ello de cualquier ardid o engaño y defraudando al Fisco manteniendo el activo logrado dentro de su capital, ese dinero que se mantuvo intacto en su patrimonio fue resultado de la comisión de un delito, en el caso, la evasión fiscal.

Se trata de un dinero limpio que se ensucia con la acción fraudulenta en perjuicio del Fisco (evasión, en este caso), por lo que resulta absolutamente indistinto que la incorporación inicial haya tenido una fuente legítima, pudiendo configurarse un supuesto de lavado de dinero de activos.

A mayor abundamiento, tenemos presente que el legislador también ha modificado el artículo 6 de la ley 25246, estableciendo que la Unidad de Información Financiera (UIF) será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el delito de lavado de activos (art. 303, CP), preferentemente proveniente de la comisión de "delitos previstos en la ley 24769", lo cual confirma la hipótesis de que todos los delitos tributarios allí tipificados pueden resultar precedentes del lavado de activos, no efectuándose distinción alguna respecto de los tipos penales allí comprendidos.⁽⁷⁸⁾

Durrieu explica que es tendencia global "la ampliación del ámbito de aplicación de los delitos precedentes al delito de blanqueo, tanto en los instrumentos internacionales vinculantes (hard law) como en los no vinculantes (soft law). Esta tendencia parece reflejar la voluntad de la comunidad internacional de procesar y condenar el lavado de activos provenientes de diversas clases de delitos, entre los cuales se encuentran los delitos fiscales" y que "la investigación, procesamiento y condena por la comisión del delito previo (crímenes fiscales) y su posterior e independiente proceso de lavado de dinero parece factible; pero siempre y cuando quede claro para el juzgador que la operación financiera o económica sometida a investigación trajo como resultado la afectación grave y directa de los bienes jurídicos que debe proteger el delito fiscal (el patrimonio del Fisco) y el delito de lavado de dinero (el sistema socioeconómico)", pues "la misión esencial del Estado no es otra que la de procesar o condenar conductas que afecten o dañen 'bienes jurídicos' de relevancia para la sociedad y el individuo. Esta premisa constituye un límite crucial para el ius puniendi del Estado".⁽⁷⁹⁾

Finalmente, diremos en este punto, también con apoyo en calificada doctrina, que los ilícitos tributarios -contravencionales, como los contemplados en la L. 11683- no resultan idóneos para cometer el delito.⁽⁸⁰⁾

A la misma reflexión llegamos en aquellos casos de "elusión tributaria", donde no hay una actividad delictual, por lo cual, al no haber delito tributario, "no hay dinero que lavar"⁽⁸¹⁾. No huelga recordar que la elusión fiscal consiste en "la oposición entre el principio de la soberanía de la voluntad individual por un lado y el de la igualdad sustancial de las obligaciones tributarias en los casos de realizarse un mismo hecho imponible, en un caso la intención empírica y en el otro según la intención de la voluntad individual", de manera que debe considerársela "como un caso de aplicación de la 'consideración económica' en virtud de la cual en los hechos imponibles creados por la voluntad negocial de los particulares, es decisiva la intención empírica y no la intención jurídica".⁽⁸²⁾ Por ello, resulta importante el motivo o propósito de eludir el impuesto y no un hecho que surge objetivamente y no puede identificarse con el fraude a la ley. Es decir, a la utilización de un medio lícito para reducir la carga tributaria, no puede aplicársele la ley penal, bajo ningún concepto, conforme bien lo explica Jarach.

IV - BREVE RESEÑA AL PROYECTO DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL

El 25/3/2019 se ha presentado al Congreso de la Nación un Proyecto de Reforma del Código Penal, el cual fue elaborado por la comisión formada al efecto mediante decreto (PEN) 103/2017, que -según las críticas- de forma metodológica y sistemática presenta una serie de ventajas, como ser una sistematización concordada, que retorna "una estructura lógica, sistemática y organizada de las figuras penales, partiendo de los bienes jurídicos de mayor jerarquía y tutela a los de menor relevancia".⁽⁸³⁾

En lo que se refiere al lavado de activos, el artículo 303 queda redactado de la siguiente manera "1. Se impondrá prisión de 3 a 10 años y multa de 2 a 10 veces del monto o valor de la operación, al que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, dinero, cosas, bienes o cualquier clase de activo 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 \$ 300.000, sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí. 2. Las escalas penales previstas en el apartado 1) se elevarán en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo: 1º) Si 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. 2º) Si el autor fuera funcionario público y hubiere cometido el hecho en ejercicio u ocasión de sus funciones. En el caso del inciso 2), se impondrá, además, pena de inhabilitación especial de 3 a 10 años. La misma pena será impuesta al que hubiere actuado en ejercicio de una profesión u oficio que requirieran habilitación especial. 3. Se impondrá prisión de 6 meses a 3 años, al que recibiere dinero, cosas, bienes o cualquier clase de activos, provenientes de un ilícito penal, con el fin de hacerlos aplicar en una operación de las previstas en el apartado 1). 4. En el caso del apartado 1), si el valor de los bienes no superare la suma allí indicada, la pena de prisión será de 6 meses a 3 años. 5. Las disposiciones de este artículo regirán aun cuando el ilícito penal precedente hubiera sido cometido fuera del ámbito de aplicación espacial de este Código, en tanto el hecho precedente también hubiera estado amenazado con pena en el lugar de su comisión".

Como vemos, el delito de lavado de activos sufre algunos cambios de redacción, que si bien van de la mano con los lineamientos sugeridos por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), obedeciendo de tal modo "a una voluntad de perfeccionamiento del texto que no produce cambios sustanciales en la estructura del delito, puesto que no se incorporan nuevas acciones típicas ni se modifican otros aspectos fundamentales"⁽⁸⁴⁾, deja algunas cuestiones sin resolver, como por ejemplo, lo establecido en cuanto al denominado "lavado menor" -objeto de críticas por la doctrina en la tipificación vigente del delito-.

Otro ejemplo de ello es que se viene remarcando doctrinariamente el elemento subjetivo. La norma actual "prevé el lavado de dinero no contiene este particular elemento subjetivo y se limita a establecer una consecuencia posible de que el origen de los bienes -originarios o subrogantes- adquieran la apariencia de un origen lícito, lo que puede llegar a interpretarse como una modalidad de dolo eventual, conclusión inadmisibles si tenemos en cuenta el origen y las fuentes normativas de este delito que reclama un elemento especial distinto del dolo"⁽⁸⁵⁾, lo cual no es solucionado por el proyecto.

En cuanto a los delitos fiscales, la reforma propuesta no se aleja mucho de lo dispuesto por la ley 27430. Sí se introduce una importante modificación, que generará más de un debate respecto de su interpretación en las modalidades de la evasión al incluir la falta de presentación de modo "malicioso" de la declaración jurada.⁽⁸⁶⁾ Se mantiene, además, la no menos cuestionada unidad de valor tributario (UVT, aún sin implementación).

Al respecto, se ha dicho "que se busca implementar la efectiva protección de la hacienda pública en sentido dinámico (ingresos y egresos del dinero del Estado) a través del derecho penal, por intermedio de un sistema de actualización permanente de la UVT y los días-multa, que evite la impunidad y aplique efectivamente la ley penal en casos de evasión".⁽⁸⁷⁾

Comenta Carlos M. Folco que "otorga un plausible dinamismo a los montos utilizados en el campo impositivo y penal tributario, suplantando así el valor actualmente especificado normativamente en pesos, lo cual resulta permanentemente erosionado por el fenómeno inflacionario"⁽⁸⁸⁾, crítica constructiva a la cual nos sumamos, pues evidencia una pauta o parámetro que será de gran utilidad para la aplicación de la ley, evitando o, mejor dicho, tratando de evitar la desproporcionada velocidad con la que se mueven los efectos de la economía y las reformas o *aggiornamento* de las leyes a las exigencias de la sociedad.

V - CONCLUSIONES. PROPUESTAS

En virtud de lo analizado, podemos concluir:

1. Que el bien jurídico tutelado en el artículo 303 del Código Penal es el orden económico y financiero del Estado, por lo cual podemos decir que estamos ante un delito pluriofensivo.
2. El tipo penal es doloso y requiere para su configuración del denominado *dolo directo*, que se encuentra en el "ápice de intensidad", presentándose como "aquel en el cual el autor quiere la típica violación del mandato y hacia ella endereza su conducta"⁽⁸⁹⁾, debiendo descartarse toda posibilidad de aplicar "dolo eventual", pues el autor de un tipo como el analizado conoce que los bienes son de origen delictivo y que intenta darle una apariencia lícita.
3. Quienes sostienen que la figura se satisface con el "dolo eventual", se apoyan en la expresión contenida en el tipo "con la consecuencia posible", sin embargo -como dijimos- consideramos que lo atinado es hablar de "dolo directo", por lo cual hubiese sido conveniente que se utilizara la fórmula "con el fin de" o aquella que reza "para" tal fin.
4. Los bienes objeto del delito deben provenir de un ilícito penal, siempre con la posible consecuencia de que el origen de los bienes -originarios o subrogantes- adquiera la apariencia de un origen lícito.

5. La norma establece -a nuestro entender- una condición objetiva de punibilidad, al determinar que la conducta será típica siempre que el valor de los bienes objeto del delito supere la suma de \$ 300.000, sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí.

Ahora bien, si el valor de los bienes no superase la suma indicada, el hecho quedará subsumido en lo que la doctrina ha denominado "lavado menor", por lo cual cualquier conducta tipificada en el lavado de activos será típica y estará penada.

Esto obedece a una deficiente técnica legislativa, de manera que proponemos *de lege ferenda* la derogación de la expresión "y siempre que su valor supere la suma de pesos trescientos mil (\$ 300.000)", así como del tipo penal contemplado en el inciso 4) de la norma bajo análisis, pues dada la importancia del bien jurídico tutelado, entendemos -con sujeción al principio de legalidad- que el perfeccionamiento de cualquiera de las modalidades comisivas -cualquiera sea su monto- podría subsumirse en el tipo de lavado de dinero.

Consideramos que ello importará otorgar mayor seguridad jurídica a la sociedad. No huelga traer a colación, para afirmar esta posición, las palabras de la recordada Carmen Argibay, en cuanto a que "el principio de legalidad busca preservar de diversos males que podrían afectar la libertad de los ciudadanos, en particular los siguientes: la aplicación de penas sin culpabilidad, la frustración de la confianza en las normas (seguridad jurídica) y la manipulación de las leyes para perseguir a ciertas personas (imparcialidad del derecho)" (Fallos: 328:2056).

6. Autolavado. Si se considera que no es punible como "acto posterior copenado", podrá serlo autónomamente, ya que conductas como las aquí estudiadas afectan gravemente el orden económico y financiero. Todo en concordancia con los estándares y compromisos internacionales asumidos por nuestro País.

Debe recordarse que es un principio básico del derecho sobre la responsabilidad internacional del Estado, que "deben acatar sus obligaciones convencionales internacionales de buena fe (pacta sunt servanda) y de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, no pueden por razones de orden interno, dejar de cumplir las obligaciones ya asumidas, so pena de verse comprometida la referida responsabilidad (art. 27 de la citada convención)" (CSJN - Fallos: 340:47).

7. Como vimos, el lavado de dinero es un delito de autor indistinto -puede ser cometido por cualquiera-, lo que nos permite afirmar que es posible el "autolavado" de activos, teniendo como precedente un delito tributario.

Entendemos que no se afecta, en principio, la garantía que veda la persecución penal múltiple de una persona, contemporánea o sucesiva, por un mismo hecho (*non bis in idem* o *ne bis in idem*), pues para que la misma sea operativa deberá verificarse en el caso concreto la identidad de sujeto, objeto y causa que la misma exige. De lo contrario, no encontramos obstáculo a la punición del autolavado; por ello, el legislador pretendió que sea un delito autónomo, en una clara decisión de política criminal y en cumplimiento de estándares internacionales.

Refuerza esta postura que la ley argentina no delimita los delitos antecedentes, es decir que cualquier delito previo alcanza, habiéndose consagrado un sistema de *numerus apertus*.

8. Además, el tipo penal bajo estudio no requiere la condena previa por el delito del que proceden los bienes de origen ilícito.

Al estar ante conductas -o una serie de actos- que tienen como objetivo disimular un posible origen delictivo -o procedencia ilícita- de ganancias obtenidas por la comisión de uno o más hechos delictivos antecedentes, intentando transformar, es decir, "lavar", la naturaleza ilegal del provecho material que se ha obtenido de aquel delito, bastará con que se haya demostrado en la causa donde se ventila el lavado de activos que el primer hecho era típico y antijurídico.

9. En función de ello, podemos afirmar que producida la defraudación tributaria, puede constituirse en antecedente de una conducta de lavado de dinero, ya que el dinero "negro" no tributado es tan "sucio" como el que proviene de cualquier otra actividad ilícita.

10. Finalmente, sin perjuicio de lo expuesto, nos permitimos efectuar la siguiente reflexión: queda claro que no debemos olvidar que la Constitución Nacional determina los claros límites al poder punitivo del Estado al establecer derechos y garantías que deben ser respetados, pero cuando nos encontramos ante ciertos delitos, es ahí donde se necesita del auxilio del derecho penal.

Hassemer explicaba que "el derecho penal, el derecho procesal penal y las penas toda vez que restringen los procedimientos de control social, los hacen evaluables y controlables y los ligan a principios fundamentales que sirvan a la protección de todos los

seres humanos vinculados a este difícil conflicto que tiene que ver con la infracción de la norma: los probables responsables, los sentenciados, las víctimas, los testigos, los que imparten justicia y finalmente la sociedad. Formalizar el control social no es otra cosa más que limitar las facultades de injerencia penal", pues "no solo el juez sino también quienes legislan en materia penal están sujetos a los límites de un derecho penal formalizado. Así, y en el marco de las reacciones en contra de la criminalidad, el legislador está sometido al principio de proporcionalidad, de tal forma que únicamente puede establecer tipos penales y penas en el marco de los límites fijados por la idoneidad, la necesidad y la moderación. Ante todo, está sujeto al principio de protección de bienes jurídicos, así como también debe estar dedicado a la tarea de reducir, hasta donde sea posible, el derecho penal en su carácter de ultima ratio, del último medio".⁽⁹⁰⁾

En tal sentido, "un derecho penal de la 'tercera velocidad' existe ya, en amplia medida, en el derecho penal socioeconómico. Y, como puede también desprenderse de lo manifestado más arriba, mi punto de vista es que, en este caso, su ámbito debe reconducirse ya a la primera, ya a la segunda velocidad mencionadas. Ahora bien ¿significa esto que no debe quedar espacio alguno para un derecho penal de tercera velocidad? Esto es ya más discutible, si tenemos en cuenta la existencia, al menos, de fenómenos como la delincuencia patrimonial profesional, la delincuencia sexual violenta y reiterada, o fenómenos como la criminalidad organizada y el terrorismo, que amenazan con socavar los fundamentos últimos de la sociedad constituida en Estado. Sin negar que la 'tercera velocidad' del derecho penal describe un ámbito que debería ser deseablemente reducido a la mínima expresión, aquí se acogerá con reservas la opinión de que la existencia de un espacio de derecho penal de privación de libertad con reglas de imputación y procesales menos estrictas que las del derecho penal de la primera velocidad es, seguramente, en algunos ámbitos excepcionales y por tiempo limitado, inevitable".⁽⁹¹⁾

Notas:

(*) Artículo presentado en ocasión de las XLIX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, llevadas a cabo en la Ciudad de Mar del Plata, entre el 27 y el 29/11/2019

(1) Osorio y Gallardo, Ángel: "El alma de la toga" - Ed. Porrúa - México - 2008 - pág. 101

(2) Además, en lo que al presente interesa, la L. 26683 incorporó el art. 304 que establece unas penas cuando los hechos delictivos previstos en el art. 303 hubieren sido realizados en nombre, o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, mientras que el art. 305 establece la posibilidad de que el juez de la causa adopte desde el inicio de las actuaciones judiciales las medidas cautelares suficientes para asegurar la custodia, administración, conservación, ejecución y disposición del o de los bienes que sean instrumentos, producto, provecho o efectos relacionados con los delitos previstos en los arts. 303 y 304

(3) Borinsky, Mariano H. y Pascual, Juan I.: "El delito de lavado de activos" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores online

(4) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 566. Sin perjuicio de adelantarnos un poco en el análisis propuesto, conforme explica el citado autor, se dice que el lavado de dinero se compone de tres etapas: "una inicial de 'colocación' por la cual se dispone de las ganancias producto de la actividad delictiva; una intermedia llamada de 'estratificación', mediante la cual se intenta llevar a cabo la mayor cantidad posible de transacciones comerciales o financieras para confundir acerca de la procedencia de tal dinero, y finalmente la última de ellas conocida como 'integración', que se da cuando se puede disponer de aquellos fondos dentro de un marco económico ya legitimado por haber pasado previamente a integrar el legal circuito financiero, dándose así una apariencia de legitimidad a tal provecho"

(5) Jiménez de Asúa, Luis: "Principios de derecho penal. La ley y el delito" - 3ª ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 13/6/1997 - pág. 20

(6) D'Albora, Francisco J. (h): "La prevención y el control del lavado de dinero" en "Tratado de lavado de activos y financiación del terrorismo" - LL - 2012 - T. I - pág. 189

(7) Jiménez, Eduardo P.: "Constitución económica y coparticipación", en "Economía, constitución y derechos sociales" - Ed. Ediar - Bs. As. - 1997 - págs. 308/9, con cita de Bidart Campos. Explica el autor que "desde el surgimiento de este modelo de constitución económica, nadie discute seriamente si el Estado debe intervenir en la economía, sino que el debate se centra en el grado y alcance de dicha intervención"

(8) Borinsky, Mariano H. y Pascual, Juan I.: "El delito de lavado de activos" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores online

(9) Simaz, Alexis L.: "El nuevo tipo penal de lavado de activos en el Código Penal argentino" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores online

(10) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 563. Así se aclaraba en el Anteproyecto de Código Penal de 2006, comenta el autor

(11) Riquert, Marcelo (Dir.): "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado" - Erreius - Bs. As. - 2018 - T. III - pág. 2286

(12) Riquert, Marcelo (Dir.): "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado" - Erreius - Bs. As. - 2018 - T. III - pág. 2287. No obstante, "suele señalarse en sentido crítico que, aun cuando sea cierto que los principales efectos del delito sería su potencial distorsionador de la estabilidad económica de una sociedad, la existencia de los llamados 'paraísos fiscales o financieros' pareciera demostrar que los procedimientos de blanqueo de dinero no siempre contradicen las formas o límites de la regulación económica, financiera y tributaria de un Estado que, incluso, los asume con carácter estable y dinamiza el crecimiento de su economía"

(13) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 566

(14) Trovato, Gustavo: "Reflexiones sobre el delito de blanqueo de capitales" en Pastor, Daniel R. y Alonso, Juan P. (Dirs.): "Lavado de dinero" - Ed. Ad-Hoc - Bs. As. - 2018 - pág. 322

(15) Trovato, Gustavo: "Reflexiones sobre el delito de blanqueo de capitales" en Pastor, Daniel R. y Alonso, Juan P. (Dirs.): "Lavado de dinero" - Ed. Ad-Hoc - Bs. As. - 2018 - pág. 322

(16) Riquert, Marcelo (Dir.): "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado" - Erreius - Bs. As. - 2018 - T. III - pág. 2287

(17) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 24

(18) Riquert, Marcelo (Dir.): "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado" - Erreius - Bs. As. - 2018 - T. III - pág. 2288. "Si bien esta es una tendencia en franca extensión, en realidad, como resalta D'Albora, no se trata de una exigencia expresa del GAFI en sus Recomendaciones, ya que el párrafo final de la primera indica que los países pueden establecer que el delito de lavado de activos no sea aplicable a personas que hayan cometido el delito subyacente cuando así lo requieran los principios fundamentales de sus legislaciones nacionales. Debe tenerse presente, además, que el ilícito penal precedente es indiferente si se hubiere cometido dentro o fuera del ámbito de la aplicación espacial del Código, bastando con que el hecho también sea sancionado con pena en su lugar de comisión (cf. art. 303, inc. 5)"

(19) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - págs. 567/8. Comenta el autor: *"Abarca tanto la 'conversión', es decir el cambio o transformación de la naturaleza de los bienes en cuestión, o sea, que se transforme en algo distinto; la 'transferencia', o sea la entrega de un bien a un tercero por cualquier título; la 'administración' o el manejo y gestión del bien o conjunto de bienes implicados en ello; la 'venta', como operación de cesión o transferencia a título oneroso del bien en cuestión; el 'gravamen', en el sentido de la imposición de un derecho real o de una modalidad de garantía sobre el mismo bien; la 'disimulación', que hace alusión a cualquier ocultación del empleo de la cosa o bien en miras a obtener el objetivo que persigue el lavado de dinero, y finalmente la 'puesta en circulación', que comprende cualquier otra modalidad distinta de las anteriores que implique el ingreso del bien en el circuito legal del mercado de bienes y servicios, como la permuta, la dación en pago, etcétera. El delito exige como elemento normativo propio la acreditación de un nexo entre el objeto del blanqueo ilegal y un delito previo. Por supuesto que no se requiere un conocimiento preciso y exacto del delito previo, ni tampoco -para ciertas opiniones- que se proponga ocultar o disimular la procedencia ilícita de los bienes, sino que esa conducta sea potencialmente apta para ello, y que el autor tenga conocimiento de esa procedencia ilegal"*

(20) Simaz, Alexis L.: "El nuevo tipo penal de lavado de activos en el Código Penal argentino" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores online

(21) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 31. El autor plantea la siguiente disyuntiva: por un lado, se puede entender una relación género-especie, debiendo interpretarse que solo son típicas las operaciones que hayan introducido bienes en el mercado, o bien se interpreta que la ley no quiso establecer ese requisito adicional, pero *"entonces hay que concluir que 'poner en circulación en el mercado' no es ya más la definición genérica de la cual las demás acciones son tan solo ejemplos, sino una modalidad de acción más en pie de igualdad con las previamente enumeradas"*, esta última daría a interpretar que la norma conforma ahora un *numerus clausus*" (pág. 32)

(22) Simaz, Alexis L.: "El nuevo tipo penal de lavado de activos en el Código Penal argentino" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores online

(23) En su anterior redacción *"debida a la ley 25246, autor solo podía ser quien llevara a cabo alguna de las acciones de lavado mencionadas en el tipo sobre bienes provenientes de un delito en el que 'no hubiera participado'"* (ver Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - págs. 30/1)

(24) Simaz, Alexis L.: "El nuevo tipo penal de lavado de activos en el Código Penal argentino" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores online

(25) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi Bs. As. - pág. 30

(26) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - págs. 570/1

(27) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 571. Comenta el doctrinario que, por un lado, se descarta *"el argumento del propietario o tenedor inocente (innocent owner), y el del desconocimiento del origen de los fondos que no proviene de un descuido o negligencia del involucrado (willfull blindness o ceguera voluntaria); mientras que por el otro, no es necesario que tales fondos se hayan confundido efectivamente de modo tal que ya no se pueda asegurar que los mismos se han diluido dentro del mercado lícito de bienes o servicios"*, diferencia que ha sido criticada por la doctrina *"cuando sostuviera que con la consecuencia posible allí contenida se hace referencia a una 'mínima posibilidad estadística de acaecimiento', y que constituye 'una ampliación inadecuada del tipo penal a extremos lindantes con una atribución objetiva de responsabilidad que no tiene en cuenta la subjetividad de la conducta'"*

(28) Trovato, Gustavo: "Reflexiones sobre el delito de blanqueo de capitales" en Pastor, Daniel R. y Alonso, Juan P. (Dirs.): "Lavado de dinero" - Ed. Ad-Hoc - Bs. As. - 2018 - pág. 322

(29) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 33

(30) Simaz, Alexis L.: "El nuevo tipo penal de lavado de activos en el Código Penal argentino" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores online. Referencia el autor que dicho bienes *"para que puedan considerarse objeto material del delito deben poder circular libremente, esto es ingresar al tráfico comercial. Por lo tanto si con las utilidades que genera el delito se adquieren estupefacientes, ello en modo alguno podrá ser conceptualizado como tal por estarle vedado su ingreso a la economía legal"*

(31) D'Albora, Francisco J. (h): "La prevención y el control del lavado de dinero" en "Tratado de lavado de activos y financiación del terrorismo" - LL - Bs. As. - 2012 - T. I - pág. 191

(32) Trovato, Gustavo, comentario al art. 303 del CP en Baigún, David y Zaffaroni, Eugenio R. (Dirs.): "Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial" - 1ª ed. - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2013 - pág. 576

(33) Señala Claus Roxin que una acción típica, antijurídica y culpable es, por lo general, punible, pero, excepcionalmente, en algunos tipos penales concretos, han de añadirse aun otros supuestos de punibilidad para desencadenar, precisamente, la punibilidad. Tales presupuestos son las llamadas condiciones objetivas de punibilidad y la ausencia de causas de exclusión de punibilidad (Roxin, Claus: "Derecho penal. Parte General" - Ed. Civitas - Madrid - 2008 - T. I "Fundamentos. La estructura de la teoría del delito" - pág. 195)

(34) Al decir de Córdoba, son bienes susceptibles de ser objeto del delito *"no solo los que derivan directamente del delito (originarios), sino también los bienes que proceden mediatamente de él, es decir, aquellos que entran en el patrimonio en lugar del bien originario (subrogantes) o a consecuencia de él (ganancias)..."* (Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 32). Por su parte, explica Simaz que *"así, el quantum de las ganancias económicas fija el límite del tipo objetivo ... pudiendo arribarse a dicho monto en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí. Ello debe aprobarse, si se quiere evitar la proliferación de causas bagatelares. Se trata de condiciones positivas extrañas al injusto y la culpabilidad, razón por la cual no requieren ser alcanzadas por el conocimiento que reclama el dolo"* (Simaz, Alexis L.: "El nuevo tipo penal de lavado de activos en el Código Penal argentino" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores online)

(35) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 41

(36) Trovato, Gustavo: "Reflexiones sobre el delito de blanqueo de capitales" en Pastor, Daniel R. y Alonso, Juan P. (Dirs.): "Lavado de dinero" - Ed. Ad-Hoc - Bs. As. - 2018 - págs. 322/3. En general, la mayoría de la doctrina se encuentra crítica de este "umbral mínimo" de punibilidad, en tal sentido ver Nercellas, Marta: "El secreto ante la nueva ley de lavado de activos" en "Tratado de lavado de activos y financiación del terrorismo" - LL - Bs. As. - 2012 - T. I - pág. 407

(37) Trovato, Gustavo, comentario al art. 303 del CP en Baigún, David y Zaffaroni, Eugenio R. (Dirs.): "Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial" - 1ª ed. - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2013 - pág. 580

(38) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 574. La problemática surge *"en lo relativo a determinar cuándo puede asegurarse que el autor se comporta de manera habitual, o mejor dicho, cuándo el autor 'realiza el hecho' con habitualidad, tal como reza la norma comentada"*

(39) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 575

(40) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 576. Destaca el autor que *"una vez perpetrada la ilicitud básica (lavado de dinero) cometida por una asociación o banda que se dedica en forma continua a la comisión de estos hechos, sus autores serán pasibles de la aplicación del artículo 303, inciso 2), en comentario, siendo inaplicable el artículo 210 del Código Penal por referirse a otras hipótesis"*

(41) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 577

(42) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 51

(43) El art. 6.1 de la Convención de Palermo determina: *"Cada Estado Parte adoptará, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente: a) i) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que esos bienes son producto del delito, con el propósito de ocultar o disimular el origen ilícito de los bienes o ayudar a cualquier persona involucrada en la comisión del delito determinante a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos; ii) La ocultación o disimulación de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, disposición, movimiento o propiedad de bienes o del legítimo derecho a estos, a sabiendas de que dichos bienes son producto del delito; b) Con sujeción a los conceptos básicos de su ordenamiento jurídico: i) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de su recepción, de que son producto del delito; ii) La participación en la comisión de cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo al presente artículo, así como la asociación y la confabulación para cometerlos, el intento de cometerlos, y la ayuda, la incitación, la facilitación y el asesoramiento en aras de su comisión"*

(44) Riquert, Marcelo (Dir.): "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado" - Erreius - Bs. As. - 2018 - T. III - pág. 2293

(45) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 51

(46) D'Albora, Francisco J. (h): "La prevención y el control del lavado de dinero" en "Tratado de lavado de activos y financiación del terrorismo" - LL - Bs. As. - 2012 - T. I - pág. 189

(47) Rebollo Vargas, Rafael: "Controversias sobre algunos elementos del delito de lavado de activos de origen delictivo" en Riquert, Marcelo (Dir.): "Insolvencias punibles y delitos contra el orden económico y financiero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2017 - pág. 173

(48) Tazza, Alejandro: "El nuevo tipo penal de legitimación de activos. Particularidades" - ED - N° 12 - 15/7/2011 - pág. 16. Explica el autor que *"no solo cometerá delito de blanqueo de capitales aquel que siendo ajeno a la comisión delictiva anterior realice alguna de las conductas típicas para dar legitimidad a los bienes procedentes de un delito cualquiera, sino ahora también quien, habiendo intervenido de cualquier modo en el delito previo (como autor o partícipe), proceda de igual modo"*

(49) Tazza, Alejandro: "Código Penal de la Nación. Comentado y anotado. Parte Especial" - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - 2018 - T. III - pág. 572. El citado doctrinario cuestiona esta modalidad ya que considera que *"constituye el aspecto menos destacable de esta reforma penal, puesto que puede llegar a traer aparejados serios cuestionamientos constitucionales acerca de la legitimidad de su sanción"*

(50) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - págs. 191/5

(51) Tazza, Alejandro: "El nuevo delito de blanqueo de capitales" - DJ - 10/08/2011, 97

(52) Explica Córdoba que en la formulación anterior, conforme L. 25246, *"autor solo podía ser quien llevara a cabo alguna de las acciones de lavado mencionadas en el tipo sobre bienes provenientes de un delito en el que 'no hubiera participado'. El efecto que producía esa cláusula, al excluir del círculo de autores a quienes hubiesen intervenido en el hecho previo, era que el autolavado era atípico"* (Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - págs. 30/1)

(53) Trovato, Gustavo, comentario al art. 303 del CP en en Baigún, David y Zaffaroni, Eugenio R. (Dirs.): "Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial" - 1ª ed. - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2013 - pág. 579. Comenta el citado jurista que *"sí entiendo un acierto el haber eliminado el tope que imponía la escala del delito precedente. Si se trata de un encubrimiento -tal como lo sostengo- entonces era razonable que -tal como estaba legislado en la ley derogada- si la escala penal del delito precedente era eventualmente menor a la del lavado, esta funcione como límite punitivo posible en cada caso concreto. Pero si de lo que se trata es de poner en peligro el orden económico, si este efectivamente ha sido puesto en peligro -cómo se logra esto en el caso está fuera de discusión aquí- entonces parece razonable que el hecho precedente -por ejemplo, un hurto de cien millones de pesos- no tenga que ser considerado como tope a la pena aplicable al caso concreto de lavado"*

(54) Navarro, Guillermo R. y Daray, Roberto R.: "Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y jurisprudencial" - 5ª ed. - Ed. Hammurabi - Bs. As. - T. 1 - págs. 55/6

(55) Se ha dicho, en contra de lo propuesto, que repugna a la Constitución Nacional que se persiga o juzgue penalmente a una persona más de una vez por una única conducta, *"sin diferenciar si por el anterior juzgamiento se tuvieron en consideración, o no, todos los bienes jurídicos afectados por aquella conducta, o todas las calificaciones legales que resultaría posible atribuir a la misma"* (CNPEcon. - Sala B - 6/7/2018, causa CPE 958/2014/24/CA3, reg. 517/2018)

(56) Durrieu Figueroa, Roberto: "El auto-lavado de dinero. Análisis constitucional y comparado" - LL - 2015-A-541. Considera que *"el lavado de dinero debe percibirse como un delito autónomo e independiente que protege varios intereses públicos que van más allá de los bienes jurídicos defendidos por el delito previo, el delito de encubrimiento o por cualquier otro delito penal. Esto es esencialmente así en los delitos de lavado de dinero a gran escala (es decir, cuando los activos de origen delictivo involucrados en el proceso de lavado son lo suficientemente sustanciosos y altos como para afectar la transparencia y el normal funcionamiento del sistema socio-económico). En conclusión y sobre la base de este análisis, queda claro que la denominada 'conducta posterior doblemente sancionada' no se aplica en el contexto antes descripto, que implica la concepción de un delito autónomo de lavado de dinero"*

(57) En el mismo, en cuanto a la política criminal, ha seguido el legislador español el art. 301.1, que establece: *"El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triple del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a este la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local".* El Tribunal Supremo de aquel país tiene dicho al respecto: *"...ha de reafirmarse que el tipo penal sanciona específicamente el autoblanqueo, es decir el blanqueo de ganancias que tengan su origen en una actividad delictiva cometida por el propio blanqueador. Sobre esto no puede haber duda alguna, pues en primer lugar la doctrina jurisprudencial ya lo venía entendiendo así (Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 18/7/2006 y SSTs núm. 960/2008 de 26/12 y núm. 313/2010 de 8/4, entre otras), y en segundo lugar el legislador lo recalcó y precisó, precisamente para solventar la polémica doctrinal existente, en la reforma de 2010 del Código Penal (LO 5/2010, de 22/6) incluyendo expresamente en el art. 301 CP una doble modalidad de blanqueo, según la actividad delictiva haya sido cometida por la propia persona que realiza la actividad de blanqueo o por cualquier otra"* (sent. 265/2015 - 29/4/2015 - Rec. 10496/2014, reiterada más recientemente en la sent. 444/2018 - 9/10/2018)

(58) Riquert, Marcelo: "Algo más sobre el lavado de activos y la evasión fiscal como posible delito previo" en Riquert, Marcelo (Dir.): "Insolvencias punibles y delitos contra el orden económico y financiero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2017 - pág. 268, con cita de Durrieu

(59) Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano: "Derecho penal tributario" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2014 - pág. 264

(60) Falcone, Roberto A. y Simaz, Alexis L.: "El nuevo tipo penal de lavado de activos en el Código Penal argentino. Agravantes y atenuantes" en Riquert, Marcelo (Dir.): "Insolvencias punibles y delitos contra el orden económico y financiero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2017 - pág. 212

(61) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - págs. 191/5

- (62) Rebollo Vargas, Francisco: "Controversias sobre algunos elementos del delito de lavado de activos de origen delictivo" en Riquert, Marcelo (Dir.): "Insolvencias punibles y delitos contra el orden económico y financiero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2017 - pág. 272.
- (63) Yebra, Pablo: "Cuestiones elementales de la evasión tributaria" - DPTyE - N° 52 - ERREPAR - Bs. As. - julio/2019
- (64) González, Ventura: "Nociones generales sobre derecho penal económico" - Ed. Jurídicas Cuyo - Mendoza - setiembre/1998 - págs. 55/6
- (65) Folco, Carlos M.: "Procedimiento tributario: Naturaleza y estructura" - 2ª ed. actualizada - Ed. Rubinzal-Culzoni Editores - Santa Fe - 2004 - pág. 394
- (66) Damarco, Jorge H.: "Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario" - www.aaef.org.ar
- (67) Riquert, Marcelo A.: "Cuestiones de derecho penal y pocal penal tributario" - Ed. Ediar - Bs. As. - 1999 - pág. 72. Sostiene el autor que las necesidades generales -se entiende del Estado- requieren *"que todos cumplamos con el deber de contribución de acuerdo con nuestra particular capacidad económica. En consecuencia, estos ilícitos -tributarios- adquieren condición o categoría de delitos socioeconómicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra particulares"*
- (68) Laporta, Mario H.: "Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico" - Ed. BdeF - 2013 - págs. 174/5
- (69) "Incidente de excepción de falta de acción interpuesto por la defensa de José María Aguilar en causa 'Aguilar, José María; Morales Santander, I. s/apropiación indebida de tributos'" - CNPEcon. - Sala B - 21/10/2007. Ver De Llano, Hernán G. y Ramayón, Nicolás (Dirs.): "Los delitos económicos en la jurisprudencia. Sistematizada según la teoría del delito" - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2010 - págs. 29/30
- (70) Caro Coria, Dino C.: "Lavado de activos provenientes del delito tributario", en Pastor, Daniel R. y Alonso, Juan P. (Dirs.): "Lavado de dinero" - Ed. Ad-Hoc - Bs. As. - 2018 - págs. 77/8
- (71) Borinsky, Mariano H.: "Fraude fiscal" - Ed. Didot - Bs. As. - pág. 425. En el mismo sentido, Sancinetti, Marcelo, citado por el autor
- (72) Riquert, Marcelo A. - Simaz, Alexis L.: "La evasión fiscal como delito previo del lavado de activos" - DPyC - junio/2013
- (73) En otro trabajo, Riquert no deja resquicio al respecto, pues enfatiza: *"Los delitos tributarios en general pueden ser fuente precedente del lavado de dinero. Ello incluye la evasión tributaria, que sería el más discutido, y naturalmente aquellos sobre los que media el mayor consenso, como los casos de aprovechamiento indebido de subsidios y apropiación indebida de tributos"*, no solo porque la ley no dice lo contrario, sino porque desde el mismo momento en que se comete la evasión el dinero que debió ingresar a las arcas fiscales, afectó el bien jurídico que tutelado por la norma [Riquert, Marcelo (Dir.): "Insolvencias punibles y delitos contra el orden económico y financiero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2017, págs. 273/4]
- (74) Díaz, Vicente O.: "Ilícitos tributarios" - Ed. Astrea - Bs. As. - pág. 342
- (75) Díaz, Vicente O.: "La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal" en Bertazza, Humberto y D'Albora, Francisco J. (h.) (Dirs.): "Tratado de lavado de activos y financiación del terrorismo" - LL - Bs. As. - T. I - págs. 287/302
- (76) Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano: "Derecho penal tributario" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 260
- (77) Córdoba, Fernando: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - pág. 24
- (78) Tiene dicho, de antaño, la Corte Suprema: *"Admitida la necesidad de la interpretación de la norma penal, no es pertinente limitarla de modo que excluya la explicitación de la razonable voluntad del legislador, compatible con los textos en que ella se ha instrumentado"* (Fallos: 254:475; 267:267)
- (79) Durrieu, Roberto (h.): "El delito tributario y el lavado de activos" - LL - 2013-C-879
- (80) Riquert, Marcelo: "Algo más sobre el lavado de activos y la evasión fiscal como posible delito previo" en Riquert, Marcelo (Dir.): "Insolvencias punibles y delitos contra el orden económico y financiero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2017 - pág. 263. En la misma corriente doctrinaria parece enrolarse Folco, al decir que *"la existencia de un ilícito fiscal no necesariamente habrá de excitar la acción de lavado de dinero, toda vez que monopolícamente se reserva ello a los delitos previstos por la ley 24769"* [Folco, Carlos M.: "La evasión fiscal y el lavado de dinero" en Bertazza, Humberto y D'Albora, Francisco J. (h.) (Dirs.): "Tratado de lavado de activos y financiación del terrorismo" - LL - Bs. As. - T. I - pág. 372]
- (81) Riquert, Marcelo: "Algo más sobre el lavado de activos y la evasión fiscal como posible delito previo" en Riquert, Marcelo (Dir.): "Insolvencias punibles y delitos contra el orden económico y financiero" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2017 - pág. 264
- (82) Jarach, Dino: "Finanzas públicas y derecho tributario" - 3ª ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - pág. 400
- (83) Suiero, Carlos: "Las principales ventajas jurídicas del Anteproyecto de Código Penal de la Nación" - www.pensamientopenal.com.ar (vigente al momento de elaborar el presente)
- (84) Marastoni Giovannini, Federico: "El delito de lavado activos en el proyecto de reforma del Código Penal. Análisis comparativo y aspectos fundamentales" - Sup. Esp. Comentarios al Proyecto de Código Penal - junio/2019
- (85) Tazza, Alejandro O.: "Reforma al Código Penal" - ADLA - 2017-3-3
- (86) Parada, Ricardo A. y Errecaborde, José D. (Comp.) y Borinsky, Mariano H. y Schurjin Almenar, Daniel (Coords.): "Reforma del Código Penal de la Nación" - 1ª ed. - Erreius - Bs. As. - 2019 - pág. 42
- (87) Parada, Ricardo A. y Errecaborde, José D. (Comp.) y Borinsky, Mariano H. y Schurjin Almenar, Daniel (Coords.): "Reforma del Código Penal de la Nación" - 1ª ed. - Erreius - Bs. As. - 2019 - pág. 43. Por ello, *"se impone como expectativa, por medio de las normas que el Código Penal prevé en materia tributaria, que en un Estado democrático de derecho los ciudadanos abonen sus impuestos y que no defrauden al Fisco, ya que, como dijimos, solo contribuyendo con las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica es posible que el Estado mejore el cumplimiento de sus funciones esenciales, en la seguridad, la salud, la educación y la justicia, ello en beneficio de la sociedad en su conjunto"*
- (88) Folco, Carlos M.: "La exhumación de la resolución (PGN) 5/2012" - ERREPAR - DTE - T. XXXIX - marzo/2018. Considera: *"Más allá de nuestro beneplácito por tal acierto, entendemos que los montos fijados en el nuevo régimen penal tributario -que serán la base para el cálculo futuro en UVT- no resultan razonablemente adecuados, toda vez que el objetivo de la ley está fijado en la persecución penal de las megaevasiones, las cuales por su cuantía y significación son las que realmente atacan contra el bien jurídico tutelado o protegido"*
- (89) Creus, Carlos: "Derecho penal. Parte General" - 5ª ed. - Ed. Astrea - Bs. As. - pág. 241
- (90) Hassemer, Winfried: "Por qué no debe suprimirse el derecho penal" - Conferencias Magistrales - INACIPE - México - págs. 34/5
- (91) Silva Sánchez, Jesús M.: "La expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales" - 2ª ed. - Ed. Civitas - Madrid - págs. 163/4

