

| | |
|---------------|--|
| TÍTULO: | ¿PUEDE LA EVASIÓN TRIBUTARIA SER DELITO PRECEDENTE DEL DE LAVADO DE ACTIVOS? |
| AUTOR/ES: | Lupinacci, Iván G. |
| PUBLICACIÓN: | Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR |
| TOMO/BOLETÍN: | - |
| PÁGINA: | - |
| MES: | Marzo |
| AÑO: | 2020 |
| OTROS DATOS: | - |

IVÁN G. LUPINACCI

¿PUEDE LA EVASIÓN TRIBUTARIA SER DELITO PRECEDENTE DEL DE LAVADO DE ACTIVOS?

El doctor Iván Lupinacci plantea el interrogante de si la evasión tributaria puede ser un delito precedente del delito de lavado de activos. Y en este orden es que realiza un racconto de las distintas normas sobre la materia y las opiniones de reconocidos doctrinarios.

I - UNA PRIMERA APROXIMACIÓN AL DELITO DE LAVADO DE DINERO

A los efectos de poder encarar el complejo panorama relacionado al desarrollo del delito de lavado de activos, es pertinente recordar la definición clásica esbozada por el doctor Francisco D'Albora considerando a este como *"el proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos en forma lícita"*⁽¹⁾. Por ello, es necesario distinguir entre dos conceptos que usualmente prestan a confusión, el primero es el de "dinero sucio", entendido como aquel que procede de actividades ilegales; y el segundo, el de "dinero en negro", conceptualizado como todo dinero que no haya sido declarado al Estado⁽²⁾ -vale aclarar que esta terminología es solo a fines ilustrativos, por lo que en realidad habría que referirse a "bienes" que es el género del cual el dinero es solo una de las especies-.

Lo expresado no es un dato menor, ya que en el ámbito internacional se empezó a reflejar una preocupación muy importante en relación a los movimientos de capitales provenientes de actos ilícitos, principalmente del tráfico de estupefacientes. Esto terminó siendo cristalizado en dos instrumentos internacionales. Uno de ellos fue la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Sicotrópicas, del año 1988, la cual, en su artículo 3, recepta, por primera vez, los lineamientos generales que debería de contar el delito de lavado de activos, pero con la salvedad de solo permitir al delito de narcotráfico como hecho precedente del mismo.

Asimismo, lo mencionado fue seguido y ampliado por el segundo instrumento: la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional y sus Protocolos -conocida como Convención de Palermo del año 2000-, la que en su artículo 6 consagra la *"penalización del blanqueo del producto del delito"*, estableciendo: *"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..."*⁽³⁾; pero contrario sensu a lo regulado por la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Sicotrópicas, del año 1988, ya no va a consagrar como único hecho precedente del lavado de activos al de narcotráfico, sino que amplió el espectro a todo aquel delito relativo al crimen organizado trasnacional.

Por lo expuesto, coincido con el doctor Arnel Medina Cuenca quien esbozó como idea que el lavado de dinero es una de las figuras no clásicas del derecho penal que surgieron en las legislaciones de diversos países como consecuencia de las preocupaciones de los organismos internacionales para ponerle un límite al actuar de los grupos del crimen organizado, al manejo del dinero sucio obtenido de sus actividades, que trataban de ingresar en los sistemas bancarios del mundo.⁽⁴⁾

En este orden de ideas, y aplicándolo a nuestro país, a raíz de estas convenciones, se sancionaron distintas leyes buscando dar cumplimiento con la correcta tipificación del delito. En palabras del doctor Gustavo E. Gené, *"es tributaria de una corriente doctrinaria y legislativa que encuentra su origen en la directiva 91/308 del Consejo de las Comunidades Europeas (CCE, ahora UE) y en la necesidad, siguiendo criterios provenientes de la política criminal, de incluir otro tipo de delitos antecedentes entre los que posibilitan el lavado de activos..."*⁽⁵⁾.

Pues bien, lo explicado anteriormente puede apreciarse con la sanción de la ley 23737 y su posterior modificación, la ley 25246, de fecha de 13/4/2000, la cual establece que lo que se buscaba era la adecuación del delito conforme lo establecido en las convenciones internacionales. Por este motivo, fue modificado el Código Penal en su Capítulo I y agregó el artículo 278 donde quedó consagrado el delito de lavado de dinero, el cual admitía como hecho precedente un **"delito en el que no hubiera participado"**, entendiéndolo el mismo como una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible.

Consecuentemente, en el año 2011, se sancionó la ley 26683, la cual modificó el Código Penal sustituyendo el artículo 278 por el 303. La finalidad de esta reforma fue adecuar el tipo de lavado de activos a lo establecido por los lineamientos internacionales, y

ampliar el espectro de los hechos precedentes, **sustituyendo la necesidad de un delito *stricto sensu* para su configuración por el de un ilícito penal** -entendido este como una conducta, típica, antijurídica-.

Siguiendo el criterio del doctor Fernando Córdoba, puede entenderse que *"el lavado de dinero es un delito de resultado de peligro concreto"*⁽⁹⁾, ya que el resultado que reclama el tipo es el peligro de que los bienes adquieran la apariencia de tener origen lícito, confundiendo de esta manera en el mercado económico -es decir, no hace falta que los bienes hayan adquirido efectivamente la apariencia de proceder de un origen lícito, sino que basta con que el autor haya creado la posibilidad de que ello suceda-.

II - LA EVASIÓN TRIBUTARIA COMO DELITO PRECEDENTE

Como consideraciones preliminares, es pertinente remarcar que el delito de evasión tributaria no es algo novedoso en nuestro sistema jurídico, y que ha sufrido de varias modificaciones con el correr de los años en las distintas leyes penales tributarias. No obstante ello, hoy esto se encuentra establecido en la ley 27430 -conocida como de reforma tributaria-, que en su Título IX instaura el régimen penal tributario actual, plasmando al delito de evasión simple y a su versión agravada en sus dos primeros artículos.

Es menester remarcar que la evasión tributaria es un delito especial, ya que solo pueden ser sujeto activo del delito los obligados al ingreso del impuesto -estos son los que se encuentran establecidos en los art. 5 y 6, L. 11683-, entendidos, en palabras de Carlos M. Folco, como *"sujetos de los deberes impositivos"*, clasificando a los mismos en *"responsables por deuda propia"* y *"responsables por deuda ajena"*.⁽²⁾

Puede decirse, entonces, que se perfecciona con una inacción por parte del contribuyente que consiste en la falta de ingreso de un tributo a las arcas del Estado ante tal obligación, dejando una clara diferencia entre dinero que proviene de un hecho ilícito al que me referí en el primer acápite de este trabajo como *"dinero sucio"*, y *"dinero negro"*⁽⁸⁾ -que es el que no se ha declarado al Estado-.

Lo antedicho tiene fundamento en cómo se consuma el delito de evasión tributaria, ya que para ello el actor debe realizar u omitir una conducta con la finalidad directa y dolosa de evitar el ingreso del impuesto a las arcas del Estado ante la obligación de hacerlo. Por tal motivo, en palabras del maestro Dino Jarach *"el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario"*⁽⁹⁾, entendiendo que el límite y diferenciación del ámbito penal *stricto sensu* es la sanción que tiene naturaleza penal, pero se dirige en el ámbito administrativo tributario.

Por lo expuesto, me parece pertinente remarcar que el injusto tributario se encuentra circunscripto al ámbito infraccional -la sanción tiene naturaleza penal-, ya que debe ponderarse *"tanto la situación objetiva del infractor, como el elemento subjetivo, pues el principio fundamental establece que solo puede pensarse quién sea culpable"*⁽¹⁰⁾. Por ende, se aplican los principios y garantías del derecho penal, pero no su proceso.

Uno de los argumentos preponderantes para quienes consideramos que la evasión no puede calificar como hecho precedente del delito de lavado de activos tiene que ver con que este hecho precedente tiene su origen en una actividad comercial lícita⁽¹¹⁾. Ya que esta actividad es la que da nacimiento a la obligación tributaria, y una vez verificado el presupuesto de hecho de la norma fiscal hace nacer a la obligación tributaria. Si, por el contrario, no fuese proveniente de una conducta lícita, no podría el Estado ser acreedor del impuesto a ingresar, ya que las actividades ilícitas no pueden dar nacimiento a hechos impositivos.

Lo mencionado puede traducirse de la siguiente manera: 1) para que nazca la obligación tributaria necesariamente tiene que haber un presupuesto de hecho 2) que coincida con las normas tributarias -que se configure el hecho imponible- y hacen a 3) que ese contribuyente sea el obligado al ingreso del importe; por último, 4) es fundamental que provenga de una actividad lícita, ya que no puede emanar de un delito la obligación de ingresar una suma en concepto de tributo al Estado, es decir, el Estado no puede sentirse acreedor de una parte de dinero proveniente de un delito, ya que las obligaciones que recauda el Estado son las del giro comercial legal de la sociedad.

III - CONCLUSIÓN

En este trabajo, me adentré en el análisis del delito de lavado de dinero y si puede la evasión tributaria ser hecho precedente de él. Asimismo, como menciona el prestigioso penalista Robertino D. Lopetegui, *"sin hecho imponible no hay hecho punible"*⁽¹²⁾. Esto claramente puede apreciarse en la configuración de la obligación tributaria, la cual solo puede surgir de una actividad comercial lícita.

A mayor abundamiento, en opinión de la doctora Teresa Gómez, en el comentario al fallo "E., F. s/infracción L. 24769", de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, *"creo interpretar que el señor juez está alertando sobre la discordancia que implica la pretensión de cobrar impuestos sobre dineros ilícitos. Léase, si el dinero de Federico E. es producto del lavado de activos no debe tributar, pues el Estado no puede reclamar tributos sobre hechos ilícitos"*.⁽¹³⁾

Por ello, soy de la opinión de que el delito de evasión tributaria no puede ser hecho precedente del de lavado de activos, ya que, como lo mencioné en el segundo acápite del presente trabajo, a los efectos de que el delito de evasión tributaria sea considerado hecho precedente del delito de lavado de dinero, debiera el monto evadido provenir de un ilícito penal y no de una actividad comercial lícita, lo cual es requisito *sine qua non* para que el Estado solicite el ingreso del tributo.

Notas:

(*) CV

(1) D'Albora, Francisco J. (h): "Lavado de dinero. El delito de legitimación de activos provenientes de ilícitos" - Ed. Ad-Hoc - pág. 1084

(2) D'Albora, Francisco J. (h): "Algunas cuestiones referidas al lavado de dinero" - Sup. E. Derecho Económico - LL - febrero/2004 - pág. 51

(3) www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-s.pdf

- (4) Medina Cuenca, Arnel y Cauti Canhanga, Felisberto S.: "Lavado de dinero. Orígenes y evolución. Una valoración desde Cuba" - Revista Pensamiento Penal - 16/11/2015 - págs. 17/8 - www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2015/11/doctrina42425.pdf
- (5) Gené, Gustavo E.: "Ley de lavado de activos de origen delictivo (Nº 25.246). Algunas consideraciones preliminares" - LL - 2000-D-1246
- (6) Córdoba, Fernando J.: "Delito de lavado de dinero" - Ed. Hammurabi - 2016 - pág. 33
- (7) Gómez, Teresa y Folco, Carlos M.: "Procedimiento tributario. Ley 11.683 - Decreto 618/97" - 9ª ed. actualizada y ampliada - LL - 2018 - pág. 100
- (8) D'Albora, Francisco J. (h): "Algunas cuestiones referidas al lavado de dinero" - Sup. E. Derecho Económico - LL - febrero/2004 - pág. 51
- (9) Jarach, Dino: "Finanzas públicas y derecho tributario" - Ed. Cangallo - 1983 - pág. 410
- (10) Gómez, Teresa y Folco, Carlos M.: "Procedimiento tributario. Ley 11.683 - Decreto 618/97" - 9ª ed. actualizada y ampliada - LL - 2018 - pág. 365
- (11) Lopetegui, Robertino D.: "El lavado de activos y los delitos tributarios: en busca de aproximaciones y cortocircuitos" - ERREPAR - DPTE - junio/2018
- (12) Lopetegui, Robertino D.: "La relación jurídico tributaria como antecedente del derecho penal tributario. Correlato entre hecho imponible y punibilidad. Puntos de contacto y desencuentros" - Informe de relatoría de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario - Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Rosario (Prov. de Santa Fe) - ERREPAR - 2015
- (13) Gómez, Teresa: "Evasión vs. lavado de activos. El Estado no puede exigir tributos sobre hechos ilícitos" - ERREPAR - DPTyE - junio/2016